



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19.06.2024

Αριθμός απόφασης: 1883

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 349

E-mail: ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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».

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

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

3. Την με αριθ. πρωτ. 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 26.02.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ / ΓΒ, με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Απτικής: α) της με αριθ./28.12.2023 Οριστικής Πράξης

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011, β) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, γ) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, δ) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 και ε) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-30.06.2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την από 04.03.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Επί της από 26.02.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ / GB, 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:

- I. Με την υπ' αριθ. /28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011, χρεωστικό υπόλοιπο 54.119,13 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 64.942,95 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 119.062,08 ευρώ.**
- II. Με την υπ' αριθ. /28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2012-31.12.2012, χρεωστικό υπόλοιπο 183.257,58 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 219.909,09 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 403.166,67 ευρώ.**
- III. Με την υπ' αριθ. /28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για τη διαχειριστική περίοδο 01.01.2013-31.12.2013, χρεωστικό υπόλοιπο 1.308.561,00 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 1.570.273,19 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 2.878.834,19 ευρώ.**
- IV. Με την υπ' αριθ. /28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2014-31.12.2014, χρεωστικό υπόλοιπο 2.611.315,91 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 1.305.657,96 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 3.916.973,87 ευρώ.**
- V. Με την υπ' αριθ. /28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, προσδιορίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, για τη φορολογική περίοδο 01.01.2015-30.06.2015, χρεωστικό υπόλοιπο 1.241.534,52 ευρώ, πλέον πρόσθετοι φόροι ποσού 620.767,27 ευρώ, ήτοι **σύνολο φόρου για καταβολή 1.862.301,79 ευρώ.**

Οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις εδράζονται επί της με ημερομηνία θεώρησης 28.12.2023 Έκθεσης Μερικού Φορολογικού Ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) και ν. 4987/2022 (ΚΦΔ) του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, η οποία συντάχθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της αριθ./28.11.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της εν λόγω υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/03.10.2022 εγγράφου του ΣΤ Τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχου της ΑΑΔΕ με το οποίο ενημερώθηκε η ως άνω ελεγκτική αρχή για οφειλή ΦΠΑ στην Ελλάδα από εξ αποστάσεως πωλήσεις που πραγματοποίησε η βρετανική υποκείμενη στο φόρο εταιρεία «.....» με ΑΦΜ / GB) σε Έλληνες πελάτες.

Η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων ως προς τον πρόσθετο φόρο και το πρόστιμο και την διαγραφή του πρόσθετου φόρου ή και του προστίμου για όλα τα υπό κρίση φορολογικά έτη και η φορολογική αρχή να προβεί σε νέα εκκαθάριση της φορολογικής θέσης της εταιρείας με διαγραφή των βεβαιωθέντων σε βάρος της χρεωστικών ποσών Φ.Π.Α, προστίμων και τόκων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Η υπ' αριθ./28.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου αναφορικά με τη φορολογική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, και κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, έκρινε ότι η εταιρεία οφείλει χρεωστικό ποσό ΦΠΑ μετά πρόσθετου φόρου και προστίμων για τη διαχειριστική χρήση 2011 ενώ το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή αυτών υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή, η οποία είχε συμπληρωθεί κατά το χρόνο του ελέγχου.
- Όλες οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου τυγχάνουν μερικώς ακυρωτέες, ως προς το σκέλος της επιβολής πρόσθετου φόρου και προστίμου, καθόσον το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, και κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, έκρινε ότι η Εταιρεία οφείλει πρόσθετο φόρο και πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ ενώ αυτή η μη υποβολή έγινε προς συμμόρφωση με τις οδηγίες της Διοίκησης του Ηνωμένου Βασιλείου, τότε Κράτους-Μέλους της ΕΕ, και επομένως οι οδηγίες αυτές δεν μπορούν να τυγχάνουν διακριτικής μεταχείρισης σε σχέση με εκείνες της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, βάσει των οποίων η όποια μη υποβολή δεν δικαιολογεί επιβολή πρόσθετου φόρου ή προστίμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 5, 13 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπως ίσχυαν:

Άρθρο 2

Αντικείμενο του φόρου

1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13. Ειδικά, η

ενδοκοινοτική απόκτηση καινούργιων μεταφορικών μέσων υπάγεται στο φόρο, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του εγκαταστημένου στο εσωτερικό της χώρας προσώπου, δ) η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, τα οποία υπάγονται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 11.

2. Για την εφαρμογή του παρόντος νόμου θεωρούνται: α) ως "εσωτερικό της χώρας" η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους, β) ως "έδαφος της Κοινότητας" και ως "τρίτο έδαφος", όπως αυτά καθορίζονται στο Παράρτημα II του παρόντος.

Άρθρο 3

Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος μέλος, γ) κάθε πρόσωπο, το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις του άρθρου 6, εφόσον με δήλωσή του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη, δ) η κοινοπραξία που κατασκευάζει ακίνητο με το σύστημα της αντιπαροχής, καθώς και η κοινωνία που κατασκευάζει ακίνητο σε οικόπεδο ή αγροτεμάχιο που ανήκει στα μέλη της, για τις παραδόσεις και αυτοπαραδόσεις που διενεργούνται από τα μέλη τους, σύμφωνα με τα άρθρα 6 και 7. Οι εσωτερικές πράξεις που διενεργούνται μεταξύ της εταιρείας ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας του άρθρου 71Η του ν. 4172/2013 (Α` 167) και των προσώπων που συμμετέχουν σε αυτή, αποτελούν πράξεις που διενεργούνται εντός ενιαίας οντότητας και εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α.».

3. Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων καθορίζονται οι υπηρεσίες που μπορούν ενδεικτικά να παρέχουν οι εταιρείες ειδικού σκοπού διαχείρισης οικογενειακής περιουσίας και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος.

4. Οι διατάξεις του παρόντος εφαρμόζονται από το φορολογικό έτος 2021 και εφεξής.

2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται Υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα I του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία.

Άρθρο 4

Οικονομική δραστηριότητα

1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που

παρέχει υπηρεσίες. Στις δραστηριότητες αυτές περιλαμβάνονται και η εξόρυξη, οι δραστηριότητες των αγροτών και των ελεύθερων επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου αγαθού με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων. ...

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Β` ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

Άρθρο 5

Παράδοση αγαθών

1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται Παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης: α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της η σε εκτέλεση νόμου.

4. Δε θεωρείται ως Παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, άτι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ Γ` ΤΟΠΟΣ ΠΡΑΓΜΑΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΠΡΑΞΕΩΝ

Άρθρο 13

Τόπος παράδοσης αγαθών

.....

5. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω διατάξεων, η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για αγαθά, τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον προμηθευτή ή από άλλον που ενεργεί για λογαριασμό του από άλλο κράτος - μέλος στο εσωτερικό της χώρας και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, που καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και

β) δεν πρόκειται για καινούργια μεταφορικά μέσα, ούτε για αγαθά, που παραδίδονται μετά από εγκατάσταση ή συναρμολόγηση, με ή χωρίς δοκιμή λειτουργίας, από τον προμηθευτή ή για λογαριασμό του.

Εν τούτοις, οι διατάξεις της παραγράφου αυτής δεν έχουν εφαρμογή προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που δεν υπόκεινται σε ειδικό φόρο κατανάλωσης, εφόσον το ύψος των συναλλαγών, χωρίς Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, που πραγματοποιούνται από τον προμηθευτή προς το εσωτερικό της χώρας δεν υπερβαίνει κατά τη διάρκεια της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου το ποσό των 35.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ποσό αυτό.».

Επειδή, και με το με αριθμ. Πρωτ: Δ14Α ΕΞ2013 έγγραφο της Διοίκησης με θέμα «Πωλήσεις σε ιδιώτες κατοίκους άλλων κρατών μελών και ιδιώτες κατοίκους τρίτων χωρών.» αναφέρονται τα εξής: «Με τα ανωτέρω σχετικά έγγραφα που αποστέιλαντε μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στην Υπηρεσία μας, μάς γνωρίζετε ότι πρόκειται να διαθέτετε ηλεκτρονικά τσιγάρα σε ιδιώτες κατοίκους άλλων κρατών μελών και κατοίκους τρίτων χωρών, κατόπιν παραγγελίας που θα πραγματοποιείται μέσω διαδικτύου (internet) και ζητάτε να σας γνωρίσουμε σχετικά με τη χρέωση Φ.Π.Α αυτών των συναλλαγών.

Αναφορικά με το θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

Α) ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΑΛΛΑ ΚΡΑΤΗ ΜΕΛΗ (ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΕΞ ΑΠΟΣΤΑΣΕΩΣ)

Με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2 , 3 , 4 , 5 και 13 παρ. 5 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. Ν.2859/2000), όπως ισχύει, παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας (με επιβολή Φ.Π.Α. στην Ελλάδα) στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, με ευθύνη του πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, εφόσον η παράδοση πραγματοποιείται προς μη υποκείμενο στο φόρο φυσικό πρόσωπο (ιδιώτη), και το συνολικό ύψος των πωλήσεών του προς το άλλο κράτος μέλος που κατοικεί ο αγοραστής, κατά την τρέχουσα ή την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, δεν έχει υπερβεί το όριο που έχει τεθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση για τις πωλήσεις από απόσταση για το κάθε κράτος - μέλος.

Αντίθετα, στις περιπτώσεις που οι ως άνω εξ αποστάσεως πωλήσεις προς το κάθε κράτος μέλος, υπερβούν το όριο που έχει τεθεί για καθ' ένα από αυτά, ο φόρος οφείλεται και πρέπει να καταβληθεί στο κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τα δεδομένα (π.χ. ισχύον φορολογικός συντελεστής για το παραδοθέν αγαθό) που τίθενται από την εκάστοτε φορολογική αρχή.

Β) ΠΩΛΗΣΕΙΣ ΣΕ ΤΡΙΤΕΣ ΧΩΡΕΣ (ΕΞΑΓΩΓΕΣ)

Εφόσον τα αγαθά (ηλεκτρονικά τσιγάρα) αποστέλλονται σε αγοραστές, κάτοικους τρίτων χωρών, η πράξη αυτή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 24, αποτελεί εξαγωγή αγαθού και απαλλάσσεται από Φ.Π.Α. Αρμόδια για να δώσει περισσότερες διευκρινήσεις για το θέμα (εξαγωγή αγαθών) αυτό, είναι η 17η Δασμολογική Διεύθυνση του Υπουργείου Οικονομικών, στην οποία κοινοποιείται το παρόν, με συνημμένο φωτοαντίγραφο της αίτησής σας.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 23 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρο 36 «Παραγραφή» του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«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. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου

μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.

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

α) εάν, εντός του πέμπτου έτους της προθεσμίας παραγραφής, υποβάλλεται αρχική ή τροποποιητική δήλωση ή περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25 σε υπόθεση που έχει διενεργηθεί πλήρης έλεγχος ή σε κάθε άλλη περίπτωση περιέρχονται σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης πληροφορίες από οποιαδήποτε πηγή εκτός Φορολογικής Διοίκησης, από τις οποίες προκύπτει φορολογική οφειλή και μόνο για το ζήτημα στο οποίο αφορούν, για περίοδο ενός (1) έτους από τη λήξη της πενταετίας,

β) εάν ζητηθούν πληροφορίες από χώρα της αλλοδαπής, για όσο χρονικό διάστημα απαιτηθεί για τη διαβίβαση των εν λόγω πληροφοριών προσαυξημένο κατά ένα (1) έτος από την παραλαβή τους από τη Φορολογική Διοίκηση, [.....]

3. α) Εξαιρετικά, πράξη διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μπορεί να εκδοθεί εντός δέκα (10) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία για την υποβολή της δήλωσης ή της τελευταίας δήλωσης σε περίπτωση που προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων:

αα) σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν έχει υποβάλει δήλωση εντός της περιόδου που αναφέρεται στην παρ. 1,

αβ) σε περίπτωση που μετά την πενταετία περιέλθουν σε γνώση οποιασδήποτε Υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία ή πληροφορίες που δεν θα μπορούσαν να είναι σε γνώση αυτής εντός της πενταετίας και προκύπτει ότι η φορολογική οφειλή υπερβαίνει αυτήν που είχε προσδιορισθεί βάσει προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και μόνο για το ζήτημα το οποίο αφορούν.

β) Σε περίπτωση που μετά από την περαίωση ανέλεγκτων χρήσεων βάσει ειδικών διατάξεων νόμου ή μετά από την έκδοση της αρχικής πράξης προσδιορισμού φόρου και εντός πενταετίας, από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής αρχικής δήλωσης, περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης νέα στοιχεία, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 25, οι σχετικές πράξεις προσδιορισμού φόρου και επιβολής προστίμου, βάσει περαίωσης ή βάσει ελέγχου που έχει διενεργηθεί πριν από την 1η.1.2014 ή βάσει πλήρους ελέγχου που έχει διενεργηθεί από την 1η.1.2014 και μετά, πρέπει να εκδοθούν κατά περίπτωση εντός της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 36 ή την παρ. 1 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994 (Α' 151) ή την παρ. 1 του άρθρου 57 του ν. 2859/2000 (Α' 248). Εφόσον περιέλθουν σε γνώση της Φορολογικής Διοίκησης συμπληρωματικά στοιχεία κατά το τελευταίο έτος της αρχικής (πενταετούς) παραγραφής, το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης να εκδώσει πράξη προσδιορισμού φόρου παρατείνεται κατά ένα (1) έτος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 10 του άρθρου 70 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«10. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή

πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του δευτέρου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του ν. 4254/2014 (Α'85) σε πρώτο βαθμό.»

Επειδή, στην ΠΟΛ.1154/04-10-2017, αναφέρεται μεταξύ άλλων ότι:

«Σε κάθε περίπτωση, για όλες τις χρήσεις μέχρι 31/12/2013, ισχύουν και οι λοιπές διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξεων προσδιορισμού που προβλέπονται με τα άρθρα 84 του ν. 2238/1994 (Κ.Φ.Ε.) και 57 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), ενώ για τις φορολογίες κεφαλαίου (Φ.Μ.Α., Φ.Μ.Α.Π., κ.λπ.) και τελών χαρτοσήμου ισχύουν διαφορετικοί χρόνοι παραγραφής.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 57

1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

- α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,
- β) η μη άσκηση του δικαιώματος του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου, εν όλω ή εν μέρει, οφείλεται σε πράξη ή παράλειψη από πρόθεση του υπόχρεου στο φόρο με σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου,
- γ) αφορά συμπληρωματική πράξη που προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 49.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου του ν.2859/2000, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 49

3. Πράξη προσδιορισμού του φόρου, και αν ακόμη έγινε οριστική, δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικής πράξης, αν από συμπληρωματικά στοιχεία που περιήλθαν με οποιονδήποτε τρόπο σε γνώση του Προϊσταμένου ΔΟΥ, μετά την έκδοση της πράξης, εξακριβώνεται ότι ο φόρος που προκύπτει είναι μεγαλύτερος απ' αυτόν που προσδιορίζεται με την αρχική πράξη ή αν η δήλωση ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή.

Τα ανωτέρω ισχύουν και όταν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 68 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν.2238/1994, ορίζεται ότι:

«Έκδοση φύλλων ελέγχου

1. Με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας εκδίδει φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, τόσο γι' αυτούς που έχουν επιδώσει δηλώσεις, όσο και γι' αυτούς που παρέλειψαν να επιδώσουν δήλωση. Στις περιπτώσεις της παρ. 3 του άρθρου 61 το φύλλο ελέγχου εκδίδεται: α) Αν πρόκειται για

σχολάζουσα κληρονομία στο όνομα του θανόντος, για επιδικία ή μεσεγγύηση, στο όνομα του τελευταίου πριν από την επιδικία ή μεσεγγύηση νομέα ή επικαρπωτή. β) Αν πρόκειται για ανηλίκους, δικαστικώς ή νομίμως απαγορευμένους ή υπό δικαστική αντίληψη τελούντες, στο όνομα του προσώπου που τελεί σε μια από τις νομικές αυτές καταστάσεις. γ) Αν πρόκειται για πτώχευση, στο όνομα του πτωχού. δ) Αν πρόκειται για θανόντα φορολογούμενο, στο όνομά του για τα εισοδήματα που απέκτησε μέχρι την ημερομηνία του θανάτου του. Φύλλο ελέγχου εκδίδεται και σε περίπτωση που θα διαπιστωθεί ζημία από εμπορική επιχείρηση, γεωργική εκμετάλλευση ή ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον η ζημία αυτή προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31, 41 και 49 και προκύπτει από τα βιβλία που τηρεί ο υπόχρεος, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων. Με την επιφύλαξη των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου δεν εκδίδεται φύλλο ελέγχου, αν το ποσό που τελικά οφείλεται δεν υπερβαίνει τις εννέα χιλιάδες (9.000) δραχμές, αθροιστικά λαμβανόμενο για το φορολογούμενο και τη σύζυγό του.

2. Φύλλο ελέγχου και αν ακόμη έγινε οριστικό δεν αποκλείει την έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου, αν: α) από συμπληρωματικά στοιχεία, που περιήλθαν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εξακριβώνεται ότι το εισόδημα του φορολογούμενου υπερβαίνει αυτό που έχει περιληφθεί στο προηγούμενο φύλλο ελέγχου, β) η δήλωση που υποβλήθηκε ή τα έντυπα ή οι καταστάσεις που τη συνοδεύουν αποδεικνύονται ανακριβή ή γ) περιέλθουν σε γνώση του προϊσταμένου της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας στοιχεία βάσει της αμοιβαίας διοικητικής συνδρομής από φορολογικές ή τελωνειακές αρχές άλλων Κρατών - Μελών της Ε.Ε. ή τρίτων χωρών που αποδεικνύονται ανακριβείς οι συναλλαγές, έστω και αν αυτά ζητήθηκαν πριν από την έκδοση του οριστικού φύλλου ελέγχου ή δ) περιέλθουν στις φορολογικές αρχές στοιχεία κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 9 του άρθρου 26 του ν. 3728/2008 (Α' 258). Στις πιο πάνω περιπτώσεις το νέο φύλλο ελέγχου εκδίδεται για το άθροισμα του εισοδήματος που προκύπτει από το προηγούμενο φύλλο ελέγχου, καθώς και αυτού που εξακριβώθηκε με βάση τα πιο πάνω στοιχεία. Αν εκδοθεί το πιο πάνω φύλλο ελέγχου, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του άρθρου 70.

3. Τα φύλλα ελέγχου καταχωρίζονται στο βιβλίο μεταγραφής φύλλων ελέγχου με βάση τη χρονολογική σειρά έκδοσης τους.

4. Αν ο προσδιορισμός του συνολικού ποσού της φορολογητέας ύλης με ένα φύλλο ελέγχου είναι δυσχερής, επειδή ορισμένα αντικείμενα απαιτούν ειδικότερη εξέταση ή τη διενέργεια ελέγχου μέσα ή έξω από την περιφέρεια της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εκδίδεται μερικό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου, στο οποίο περιλαμβάνεται η φορολογητέα ύλη, για την οποία ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας διαθέτει τα απαιτούμενα στοιχεία. Σε αυτό το φύλλο ελέγχου διατυπώνεται ρητή επιφύλαξη ότι ο προσδιορισμός της υπόλοιπης φορολογητέας ύλης θα γίνει με την έκδοση συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου. Η αίτηση για τη Διοικητική επίλυση της διαφοράς ή η προσφυγή στο διοικητικό δικαστήριο κατά του συμπληρωματικού φύλλου ελέγχου αφορά μόνο τη φορολογητέα ύλη που προσδιορίζεται με αυτό.

5. Στις περιπτώσεις προσωρινού φορολογικού ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του προηγούμενου άρθρου, αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου ή από κάθε άλλο στοιχείο και πληροφορία που έχει στη διάθεση της η φορολογική διοίκηση, προκύπτει ότι ο φορολογούμενος παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα ύλη του ή παρέλειψε να παρακρατήσει ή να αποδώσει ή παρακράτησε ή απέδωσε ανακριβώς το φόρο, ο προϊστάμενος της δημόσιας ελεγκτικής υπηρεσίας εκδίδει προσωρινό φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου. Το προσωρινό φύλλο ελέγχου πρέπει να περιέχει τη φορολογητέα

ύλη που προκύπτει από τον έλεγχο και το φόρο που αναλογεί σε αυτή με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Οι τυχόν δικαστικές αποφάσεις που εκδίδονται για τα προσωρινά φύλλα ελέγχου αποτελούν προσωρινό δεδικασμένο και δεν επηρεάζουν την κύρια δίκη.

6. Η περαίωση των δηλώσεων που κρίνονται ειλικρινείς ενεργείται με περιληπτικό φύλλο ελέγχου.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τύπος και το περιεχόμενο των φύλλων ελέγχου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 1 του ν.2523/1997, ορίζεται ότι:

« Άρθρο 1

Πρόσθετοι φόροι

1. Αν ο κατά τη φορολογική νομοθεσία υπόχρεος να υποβάλει δήλωση και ανεξάρτητα από την πρόθεσή του να αποφύγει ή όχι την πληρωμή φόρου:

α) υποβάλει εκπρόθεσμη δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό ένα τοις εκατό (1%) επί του οφειλόμενου με τη δήλωση φόρου για κάθε μήνα καθυστέρησης,

β) υποβάλει ανακριβή δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω της ανακρίβειας, για κάθε μήνα καθυστέρησης,

γ) δεν υποβάλει δήλωση, υπόκειται σε πρόσθετο φόρο που ορίζεται σε ποσοστό δυόμισι τοις εκατό (2,50%) επί του φόρου την πληρωμή του οποίου θα απέφευγε λόγω μη υποβολής δήλωσης, για κάθε μήνα καθυστέρησης.»

2. Στο φόρο προστιθέμενης αξίας, στο φόρο κύκλου εργασιών και στους παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές τα παραπάνω ποσοστά πρόσθετων φόρων ορίζονται σε ενάμισι τοις εκατό (1,50%) για την εκπρόθεσμη δήλωση, σε τρία τοις εκατό (3%) για την ανακριβή δήλωση και σε τριάμισι τοις εκατό (3,50%) για τη μη υποβολή δήλωσης.»

3. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και όταν από την κείμενη νομοθεσία προβλέπεται απόδοση φόρου εντός ορισμένης προθεσμίας χωρίς την υποβολή δήλωσης, οπότε ως εκπρόθεσμη δήλωση νοείται η εκπρόθεσμη απόδοση του φόρου, ως ανακριβής δήλωση νοείται η ελλιπής απόδοση του φόρου και ως μη δήλωση θεωρείται η μη απόδοση του φόρου που οφείλεται. Εξαιρετικά, οι διατάξεις του άρθρου αυτού δεν εφαρμόζονται για τα τέλη κυκλοφορίας των οχημάτων που καταβάλλονται με ειδικό σήμα και το τέλος διενέργειας ψυχαγωγικών τεχνικών παιγνίων.

.....

8. Πρόσθετος φόρος δεν επιβάλλεται εφόσον ο φορολογούμενος: α) ακολούθησε τις εγκυκλίους του Υπουργείου των Οικονομικών ή έγγραφες θέσεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση. Ο φορολογούμενος πάντως δεν μπορεί να επικαλεσθεί τις άνω εγκυκλίους ή έγγραφα, εφόσον δόθηκε από το Σ.τ.Ε. αντίθετη ερμηνεία στις σχετικές διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας. Στην τελευταία περίπτωση η φορολογική αρχή επιβάλλει πρόσθετο φόρο μετά την ανάκληση των πιο πάνω εγκυκλίων ή εγγράφων ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ΚΦΔ, όπως ισχύει:

« Ερμηνευτικές εγκύκλιοι και οδηγίες

1. Ο Διοικητής δύναται να εκδίδει ερμηνευτικές εγκυκλίους, καθώς και οδηγίες για την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δημοσιεύονται στον ιστότοπο της ΑΑΔΕ και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους.

2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.

3. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν είναι δεσμευτικές για τους φορολογούμενους.

4. Απαντήσεις που παρέχονται ή απόψεις που διατυπώνονται από υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, σχετικά με την ερμηνεία της φορολογικής νομοθεσίας, δεν δεσμεύουν τη Φορολογική Διοίκηση, εκτός από τις περιπτώσεις στις οποίες αυτό προβλέπεται στον Κώδικα.

5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της Φορολογικής Διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, η δήλωσή του δεν θεωρείται ανακριβής ή δεν θεωρείται ότι παρέλειψε να υποβάλει δήλωση, κατά περίπτωση.»

Σημειώνεται ότι η παράγραφος 5 αντικαταστάθηκε ως άνω με το άρθρο 12 παρ. 1 ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α 80/6.6.2017), ενώ πριν την αντικατάστασή της ορίζονταν ότι:

«5. Στην περίπτωση που ο φορολογούμενος ακολούθησε τις εγκυκλίους της φορολογικής διοίκησης αναφορικά με τη φορολογική του υποχρέωση, δεν του επιβάλλεται πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης.»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58Α του ΚΦΔ ορίζονται τα εξής:

«Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικά με τον Φ.Π.Α.

Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.

... 2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από τη μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. ...».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ:

«Τόκοι εκπρόθεσμης καταβολής

1. Αν οποιοδήποτε ποσό φόρου δεν καταβληθεί μέσα στη νόμιμη προθεσμία καταβολής, ο φορολογούμενος υποχρεούται να καταβάλει τόκους επί του εν λόγω ποσού φόρου για τη χρονική περίοδο από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης, αρχικής ή τροποποιητικής, δήλωσης καθώς και σε περίπτωση εκτιμώμενου, διορθωτικού ή προληπτικού προσδιορισμού του φόρου, ως αφετηρία υπολογισμού των τόκων λαμβάνεται η λήξη της προθεσμίας κατά την οποία θα έπρεπε να είχε αρχικά καταβληθεί, βάσει του νόμου, ο φόρος που προκύπτει από την εκπρόθεσμη, αρχική ή τροποποιητική, δήλωση ή από την πράξη προσδιορισμού.

3. Τόκοι επί των τόκων δεν υπολογίζονται και δεν οφείλονται.

4. Ο Υπουργός Οικονομικών, με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017:

«Άρθρο 49

Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας

1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

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

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

«Βάρος απόδειξης

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

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, δυνάμει έκδοσης της υπ' αριθ. /28.11.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. για τη φορολογική περίοδο από 01.01.2011-30.06.2015 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία από την ανωτέρω ελεγκτική αρχή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.2859/2000. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η λήψη του με αριθ. πρωτ. ΔΕΛ ΣΤ ΕΞ 2022 ΕΜΠ/03.10.2022 εγγράφου του ΣΤ Τμήματος της Διεύθυνσης Ελέγχων της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με το οποίο υφίσταται οφειλή ΦΠΑ από την πλευρά της προσφεύγουσας στην Ελλάδα από εξ αποστάσεως πωλήσεις που πραγματοποίησε η βρετανική υποκείμενη στο φόρο προσφεύγουσα εταιρεία σε Έλληνες πελάτες/ιδιώτες μη υποκείμενους στον φόρο. Συγκεκριμένα, στο ως άνω έγγραφο αναφέρονται τα κάτωθι:

«Η φορολογική Αρχή της (.....) μας κοινοποίησε τις ακόλουθες πληροφορίες χωρίς προηγούμενη από μέρους μας υποβολής αιτήματος αμοιβαίας συνδρομής, μέσω δηλαδή της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών του άρθρου 15 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. /2010, αναφορικά με την οφειλή ελληνικού ΦΠΑ σε εξ αποστάσεως πωλήσεις αθλητικού εξοπλισμού, αθλητικών ενδυμάτων και ενδυμάτων αναψυχής (leisure wear) από τον Βρετανό υποκείμενο στο φόρο (με ΑΦΜ/ΦΠΑ:) σε Έλληνες πελάτες.

Πρόκειται για βρετανική εταιρεία με ημερομηνία έναρξης την 30^η.04.2007 και διεύθυνση

Κατά την, από τα αρχεία του Βρετανού υποκείμενου στον φόρο προκύπτει ότι αυτός θα έπρεπε να είναι εγγεγραμμένος για σκοπούς ΦΠΑ στη χώρα μας.

Συγκεκριμένα η μας ενημερώνει ότι ο Βρετανός υποκείμενος στο φόρο πραγματοποίησε (leisure wear) σε πελάτες που δεν είναι εγγεγραμμένοι σε μητρώα ΦΠΑ και υπερέβη το όριο των εξ αποστάσεως πωλήσεων αγαθών στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Ο Βρετανός υποκείμενος επέλεξε να αποδώσει τον οφειλόμενο ΦΠΑ γι' αυτές τις πωλήσεις εντός του Ηνωμένου Βασιλείου αντί να εγγράφει στη δικαιοδοσία μας για σκοπούς ΦΠΑ. Ως αποτέλεσμα της απόφασης, Η αποδέχεται ότι υπήρχε υποχρέωση εγγραφής για σκοπούς ΦΠΑ στο κράτος μέλος των πελατών τους.

Υποβλήθηκε αίτημα επιστροφής που καταβλήθηκε αναφορικά με τις εξ αποστάσεως πωλήσεις στην Ευρωπαϊκή Ένωση και η επέστρεψε τον σχετικό βρετανικό ΦΠΑ (σε λίρες Αγγλίας) ο οποίος εσφαλμένα δηλώθηκε και καταβλήθηκε σε αυτήν. Ο ΦΠΑ που οφείλεται σε

αυτές τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών στην Ευρωπαϊκή Ένωση οφείλεται δεόντως στη δικαιοδοσία μας. Ο Βρετανός υποκείμενος αποδέχεται ότι υπάρχει υποχρέωση αναδρομικής εγγραφής για σκοπούς ΦΠΑ στη δικαιοδοσία μας.

Η μας απέστειλε ένα υπολογιστικό φύλλο (.xls) που περιγράφει λεπτομερώς και διακεκριμένα, ανά τρίμηνο, την αξία των πωληθέντων αγαθών και τον βρετανικό ΦΠΑ που δηλώθηκε και καταβλήθηκε από τον

Έχουν πραγματοποιηθεί έλεγχοι από την στις πληροφορίες που παρασχέθηκαν από τον Βρετανό υποκείμενο. Η δηλώνει ικανοποιημένη ότι οι πληροφορίες είναι σωστές.

Περίοδος με την οποία σχετίζονται οι πληροφορίες από	Ποσό που αναφέρεται στις πληροφορίες από την
01/11	£40.239,32 + βρετανικός ΦΠΑ £7.511,05
04/11	£52.275,59 + βρετανικός ΦΠΑ £9.579,21
07/11	£49.809,24 + βρετανικός ΦΠΑ £9.076,64
10/11	£64.199,35 + βρετανικός ΦΠΑ £11.416,42
01/12	£136.413,23 + βρετανικός ΦΠΑ £25.001,65
04/12	£146.198,07 + βρετανικός ΦΠΑ £26.164,66
07/12	£132.265,85 + βρετανικός ΦΠΑ £24.215,90
10/12	£228.769,67 + βρετανικός ΦΠΑ £40.033,66
01/13	£724.772,19 + βρετανικός ΦΠΑ £130.434,32
04/13	£1.072.106,19 + βρετανικός ΦΠΑ £188.718,39
07/13	£1.360.129,26 + βρετανικός ΦΠΑ £246.598,03
10/13	£1.700.213,03 + βρετανικός ΦΠΑ £288.565,33
01/14	£2.830.741,16 + βρετανικός ΦΠΑ £501.823,49
04/14	£2.159.306,74 + βρετανικός ΦΠΑ £379.390,60
07/14	£1.888.374,26 + βρετανικός ΦΠΑ £338.688,31
10/14	£2.312.391,68 + βρετανικός ΦΠΑ £387.675,63
01/15	£3.408.084,75 + βρετανικός ΦΠΑ £575.277,15
04/15	£600.448,26 + βρετανικός ΦΠΑ £105.904,53

Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα βρετανική εταιρεία με ΑΦΜ είναι εγκατεστημένη στο Ηνωμένο Βασίλειο, ενώ στην Ελλάδα δεν διατηρεί ούτε γραφεία, ούτε αποθήκη, ενώ φέρεται να έχει από 16.05.2009 τον ελληνικό ΑΦΜ για σκοπούς ΦΠΑ EL, τον οποίο διέκοψε στις 10.01.2011. Η δραστηριότητά της συνίσταται στην πώληση, τα οποία εμπορεύεται μεταξύ άλλων, μέσω του ιστότοπου της, η διεύθυνση του οποίου είναι Τα έτη 2011-2015 παρέσχε στους πελάτες της μέσω του ως άνω ιστότοπου, τη δυνατότητα εξ αποστάσεως πωλήσεων προϊόντων. Κατόπιν των ανωτέρω πληροφοριών που απέστειλε η φορολογική Αρχή της Μεγάλης Βρετανίας, τις ισχύουσες διατάξεις, των διαπιστώσεων του φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε από το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καθώς και των αντιρρήσεων που διατύπωσε εγγράφως η προσφεύγουσα, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είχε υποχρέωση για απόδοση του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα από εξ αποστάσεως πωλήσεις που πραγματοποίησε σε Έλληνες πελάτες της, από τον Ιανουάριο του 2011 μέχρι τον Απρίλιο του 2015 και αφού έλαβε υπόψη του τις ανωτέρω πληροφορίες σχετικά με τις εξ αποστάσεως διενεργηθείσες πωλήσεις καθώς και την τιμή ισοτιμίας κατά το συγκεκριμένο χρόνο προσδιόρισε τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. και εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση με βάση τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4, 5 και 13 παρ. 5 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000), όπως ίσχυε, παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας του πωλητή σε περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, με ευθύνη του πωλητή ή άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, εφόσον η παράδοση πραγματοποιείται προς μη υποκείμενο στο φόρο φυσικό πρόσωπο (ιδιώτη), και το συνολικό ύψος των πωλήσεων του προς το άλλο κράτος μέλος που κατοικεί ο αγοραστής, κατά την τρέχουσα ή την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, δεν έχει υπερβεί το όριο που έχει τεθεί από την Ευρωπαϊκή ένωση για τις πωλήσεις από απόσταση για το κάθε κράτος-μέλος. Αντίθετα, στις περιπτώσεις που οι ως άνω εξ αποστάσεως πωλήσεις προς το κάθε κράτος μέλος, υπερβούν το όριο που έχει τεθεί για καθ' ένα από αυτά, ο φόρος οφείλεται και πρέπει να καταβληθεί στο κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τα δεδομένα (π.χ. ισχύον φορολογικός συντελεστής για το παραδοθέν αγαθό) που τίθενται από την εκάστοτε φορολογική αρχή.

Επειδή, η προσφεύγουσα ανώνυμη εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται τα κάτωθι:

- Η υπ' αριθ./28.12.2023 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου αναφορικά με τη φορολογική περίοδο 01.01.2011-31.12.2011 τυγχάνει ακυρωτέα, καθόσον το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, και κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, έκρινε ότι η εταιρεία οφείλει χρεωστικό ποσό ΦΠΑ μετά πρόσθετου φόρου και προστίμων για τη διαχειριστική χρήση 2011 ενώ το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή αυτών υπόκειται σε δεκαετή παραγραφή, η οποία είχε συμπληρωθεί κατά το χρόνο του ελέγχου.
- Όλες οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / Επιβολής Προστίμου τυγχάνουν μερικώς ακυρωτέες, ως προς το σκέλος της επιβολής πρόσθετου φόρου και προστίμου, καθόσον το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, κατ' εσφαλμένη του νόμου ερμηνεία και πλημμελή αυτού εφαρμογή, και κατά λανθασμένη των πραγμάτων εκτίμηση, έκρινε ότι η Εταιρεία οφείλει πρόσθετο φόρο και πρόστιμο λόγω μη υποβολής δήλωσης ΦΠΑ ενώ αυτή η μη υποβολή έγινε προς συμμόρφωση με τις οδηγίες της Διοίκησης του Ηνωμένου Βασιλείου, τότε Κράτους-Μέλους της ΕΕ, και επομένως οι οδηγίες αυτές δεν μπορούν να τυγχάνουν διακριτικής μεταχείρισης σε σχέση με εκείνες της ελληνικής φορολογικής διοίκησης, βάσει των οποίων η όποια μη υποβολή δεν δικαιολογεί επιβολή πρόσθετου φόρου ή προστίμου

Επειδή, ως προς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας και σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις λεκτέα τα εξής:

- ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραγραφής της διαχειριστικής περιόδου 2011 σημειώνεται ότι ο εν λόγω ισχυρισμός βασίμως προβάλλεται καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. πράξη προσδιορισμού φόρου μπορεί να κοινοποιηθεί και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στην υπό κρίση περίπτωση, δεδομένου ότι δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α. έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 του Κώδικα Φ.Π.Α. περί δεκαετούς παραγραφής, ωστόσο η υπ' αριθ./28.12.2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας χρεωστικό ποσό κυρίου φόρου 54.119,13 ευρώ, εκδόθηκε και

κοινοποιήθηκε την **28/12/2023** ήτοι πέραν του δεκαετούς χρόνου παραγραφής και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί παραγραφής βασίμως προβάλλεται και γίνεται δεκτός.

- Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ακολούθησε τις θέσεις και τις οδηγίες της Βρετανικής φορολογικής αρχής και εκ του λόγου αυτού δεν θα έπρεπε να επιβληθούν πρόσθετοι φόροι και προσαυξήσεις σημειώνεται ότι απορρίπτεται ως αβάσιμος καθώς αφενός από τα πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι η προσφεύγουσα επέλεξε να αποδώσει τον φόρο στις Βρετανικές φορολογικές αρχές χωρίς να προκύπτει από κανένα έγγραφο ότι η Βρετανική φορολογική αρχή υποχρέωσε την προσφεύγουσα σε απόδοση του φόρου αφετέρου οι προαναφερθείσες διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας ν.2859/2000 όπως σε αυτές κάθε φορά ενσωματώνονται οι σχετικές διατάξεις του ενωσιακού δικαίου, σαφώς ορίζουν ότι παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας του πωλητή στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται, με ευθύνη του πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, εφόσον η παράδοση πραγματοποιείται προς μη υποκείμενο στο φόρο φυσικό πρόσωπο (ιδιώτη), και το συνολικό ύψος των πωλήσεων του προς το άλλο κράτος μέλος που κατοικεί ο αγοραστής, κατά την τρέχουσα ή την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, δεν έχει υπερβεί το όριο που έχει τεθεί από την Ευρωπαϊκή Ένωση για τις πωλήσεις από απόσταση για το κάθε κράτος - μέλος. Αντίθετα, στις περιπτώσεις που οι ως άνω εξ αποστάσεως πωλήσεις προς το κάθε κράτος μέλος, υπερβούν το όριο που έχει τεθεί για καθ' ένα από αυτά, ο φόρος οφείλεται και πρέπει να καταβληθεί στο κάθε κράτος μέλος σύμφωνα με τις προϋποθέσεις και τα δεδομένα (π.χ. ισχύον φορολογικός συντελεστής για το παραδοθέν αγαθό) που τίθενται από την εκάστοτε φορολογική αρχή. Τις εν λόγω διατάξεις, οφείλουν να γνωρίζουν και να εφαρμόζουν οι υπόχρεοι στον φόρο, ενώ σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι δεν υφίσταται και αντίθετη θέση της Ελληνικής φορολογικής διοίκησης επ' αυτών, ως εκ τούτου η προσφεύγουσα εσφαλμένα επικαλείται τις διατάξεις του άρθρου 9 του ΚΦΔ περί μη επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων.

Από τα ανωτέρω πραγματικά δεδομένα διαπιστώνεται ότι ορθώς και σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις η αρμόδια Φορολογική Αρχή προέβη σε διενέργεια ελέγχου φορολογίας ΦΠΑ, καταλογίζοντας τις διαφορές φορολογητέας ύλης που διαπιστώθηκαν κατόπιν πληροφοριών που απέστειλε στην Φορολογική Διοίκηση της χώρας μας η Φορολογική Αρχή της Μεγάλης Βρετανίας στα πλαίσια της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών του άρθρου 15 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ./2010 αναφορικά με οφειλή Φ.Π.Α. σε εξ αποστάσεως πωλήσεις από την προσφεύγουσα (Βρετανό υποκείμενο σε φόρο) σε Έλληνες πελάτες και επιβάλλοντας πρόσθετους φόρους και πρόστιμα. Σύμφωνα με τις πληροφορίες που απέστειλε η Φορολογική Αρχή της Μεγάλης Βρετανίας στα πλαίσια της αυθόρμητης ανταλλαγής πληροφοριών του άρθρου 15 του κανονισμού (ΕΕ) αριθ. .../2010, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε παραδόσεις αθλητικού εξοπλισμού, αθλητικών ενδυμάτων και ενδυμάτων αναψυχής σε πελάτες που δεν είναι εγγεγραμμένοι σε μητρώα ΦΠΑ και υπερέβη το όριο των εξ αποστάσεως πωλήσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση. Εν προκειμένω, από κανένα σημείο του εγγράφου που μας απέστειλε η Φορολογική Αρχή της Μεγάλης Βρετανίας ούτε και τα στοιχεία φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει να είχαν δοθεί αντίθετες σχετικές οδηγίες της εν λόγω φορολογικής διοίκησης ούτε και μεταβολή της θέσης της στη συνέχεια. Αντίθετα στο εν λόγω έγγραφο αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα εταιρεία «**επέλεξε**» να αποδώσει τον

οφειλόμενο Φ.Π.Α. για τις υπό κρίση πωλήσεις εντός του Ηνωμένου Βασιλείου αντί να εγγραφεί στη δικαιοδοσία μας για σκοπούς Φ.Π.Α. Στη συνέχεια και ως αποτέλεσμα εκδοθείσας δικαστικής απόφασης η προσφεύγουσα αποδέχθηκε ότι υπήρχε υποχρέωση εγγραφής για σκοπούς Φ.Π.Α. στο κράτος μέλος των πελατών της, ήτοι στην Ελλάδα, και για το λόγο αυτό υπέβαλε στην αίτημα επιστροφής του καταβληθέντος Φ.Π.Α., το οποίο αίτημα έγινε δεκτό με συνέπεια την επιστροφή του καταβληθέντος φόρου. Σε κάθε περίπτωση, η προσφεύγουσα αν και διαπίστωσε το σφάλμα της με την έκδοση της απόφασης του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την υπόθεση της του Ιουλίου του 2020, ωστόσο δεν προέβη σε υποβολή φορολογικών δηλώσεις Φ.Π.Α. στην Ελλάδα μέχρι και την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων, ως εκ τούτου ο σχετικός ισχυρισμός της περί μη επιβολής πρόσθετων φόρων και προσαυξήσεων απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, κατά τα λοιπά οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην με ημερομηνία θεώρησης 28.12.2023 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. (εφαρμογής διατάξεων ν.2859/2000 & ν.4987/2022). του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 26.02.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, με έδρα το Ηνωμένο Βασίλειο, νομίμως εκπροσωπούμενης, και συγκεκριμένα:

α) την αποδοχή αυτής και την ακύρωση της υπ' αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2011-31.12.2011 του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, λόγω παραγραφής και

β) την απόρριψη αυτής και την επικύρωση των κάτωθι πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής: i) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2012-31.12.2012, ii) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, iii) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014 και iv) της με αριθ. /28.12.2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-30.06.2015.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2011-31.12.2011

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		235.300,56	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών				

Φόρος εκροών		54.119,13	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών				
Πιστωτικό υπόλοιπο				
Χρεωστικό υπόλοιπο		54.119,13	0,00	0,00
Πρόσθετοι φόροι		64.942,95	0,00	0,00
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα				
Σύνολο φόρου για καταβολή		119.062,08	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση			
	για επιστροφή			

(ακύρωση της υπ' αριθ./28.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2012-31.12.2012

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		796.772,06	796.772,06
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών		183.257,58	183.257,58
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		183.257,58	183.257,58
Πρόσθετοι φόροι		219.909,09	219.909,09
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		403.166,67	403.166,67
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		

(ως η υπ' αριθ. υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Διαχειριστική περίοδος 01.01.2013-31.12.2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		5.689.395,66	5.689.395,66
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών		1.308.561,00	1.308.561,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.308.561,00	1.308.561,00

Πρόσθετοι φόροι		1.570.273,19	1.570.273,19
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		2.878.834,19	2.878.834,19
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		

(ως η υπ' αριθ. υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2014-31.12.2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		11.353.547,41	11.353.547,41
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών		2.611.315,91	2.611.315,91
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		2.611.315,91	2.611.315,91
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		1.305.657,96	1.305.657,96
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		3.916.973,87	3.916.973,87
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		

(ως η υπ' αριθ. υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

Φορολογική περίοδος 01.01.2015-30.06.2015

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ-ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών		5.397.976,18	5.397.976,18
Αξία φορολογητέων εισροών			
Φόρος εκροών		1.241.534,52	1.241.534,52
Υπόλοιπο φόρου εισροών			
Πιστωτικό υπόλοιπο			
Χρεωστικό υπόλοιπο		1.241.534,52	1.241.534,52
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α ΚΦΔ		620.767,27	620.767,27
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα			
Σύνολο φόρου για καταβολή		1.862.301,79	1.862.301,79
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση		
	για επιστροφή		

(ως η υπ' αριθ. υπ' αριθ./28.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής)

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

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

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

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.