



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 09/05/2025

Αριθμός απόφασης: 1385

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312349

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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

4. Την απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, που εδρεύει στη, με διεύθυνση, κατά: α) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

φορολογικού έτους 2018, και β) της υπ' αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., των οποίων ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Επί της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, 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. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 992.961,14 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 496.480,57 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **1.489.441,71 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

β) Με την υπ' αριθμ. οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας κύριος φόρος ποσού 434.610,21 ευρώ πλέον προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ ποσού 217.305,11 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **651.915,32 ευρώ**, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4172/2013 και του άρθρου 54 του ν. 5104/2024.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν συνεπεία της απόοικείας έκθεσης μερικού ελέγχου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η οποία συντάχθηκε βάσει της υπ' αριθμ.εντολής ελέγχου. Σύμφωνα με την ως άνω έκθεση ελέγχου, η προσφεύγουσα εταιρεία, αλλοδαπή ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η οποία λειτουργεί στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του ν. 4002/2011, προκειμένου να δραστηριοποιηθεί στην Ελληνική Επικράτεια εντάχθηκε οικειοθελώς στο κανονιστικό πλαίσιο της απόφασης Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1218/2011 και υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων τη με αριθμ. δήλωση έναρξης εργασιών μη φυσικού προσώπου (νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων - έντυπο Μ3) στις, για υπαγωγή στο φορολογικό καθεστώς της παραγράφου 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 με ημερομηνία έναρξης την 24.02.2010. Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019 η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε κέρδη από δραστηριότητες εκμίσθωσης της άδειας λειτουργίας στην Ελληνική Επικράτεια και από δραστηριότητες κοινοπρακτικής εκμετάλλευσης της εν λόγω άδειας, που ανέρχονται σε ποσοστό 97,17% και 41,41% αντίστοιχα επί των συνολικών κερδών της (σημειώνεται ότι η μείωση του ποσοστού για το 2019 οφείλεται στη διακοπή της σύμβασης συνεργασίας με την, η οποία πλέον από τον 6/2018 απέκτησε την δική της άδεια). Ενόψει αυτών, οι ελεγκτές διαπίστωσαν ότι η προσωρινή άδεια λειτουργίας του μεταβατικού καθεστώτος της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 συνιστά για την επιχείρηση εμπορικό αγαθό, από το οποίο αντλούνται οικονομικά οφέλη λόγω

της εκμετάλλευσης της άδειας αυτής και διαμορφώνει κύρια διακριτή επιχειρηματική δραστηριότητα για την επιχείρηση και τον κλάδο συνολικά. Τούτο δε, κατά τον έλεγχο, καταδεικνύει την απόκτηση και διατήρηση της «προσωρινής άδειας λειτουργίας» ως βασική δραστηριότητα ανάληψης κινδύνου του επιχειρηματικού μοντέλου στην Ελλάδα και όχι ως δευτερεύουσα δραστηριότητα, ήτοι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ο τόπος της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας εταιρείας ήταν στην Ελλάδα, δεδομένου ότι η δραστηριότητά της αφορούσε κατά κύριο λόγο την εκμετάλλευση της άδειας λειτουργίας που είχε λάβει από τις Ελληνικές Αρχές, αυτή είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα και με την Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της , για την Αποφυγή διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο 5 του ν. 3681/2008.

Εξάλλου, με την υπ' αριθμ. απόφαση του Εφετείου Αθηνών, το Δικαστήριο επικύρωσε την κρίση της φορολογικής αρχής σχετικά με την ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης της προσφεύγουσας εταιρείας στην Ελλάδα για τις χρήσεις 2013 και 2014, κατά τις οποίες η προσφεύγουσα πραγματοποίησε ομοίως κέρδη από δραστηριότητες εκμίσθωσης της άδειας λειτουργίας στην Ελληνική Επικράτεια και από δραστηριότητες κοινοπρακτικής εκμετάλλευσης της εν λόγω άδειας που ανέρχονταν σε ποσοστό 99,73% και 99,15% επί των συνολικών κερδών της, και έκρινε ότι νομίμως υπήχθη σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά της.

Στη συνέχεια ο έλεγχος, αφού έλαβε υπόψη:

- 1) τις μηνιαίες καταστάσεις excel που προσκόμισε η προσφεύγουσα για την συμμετοχή των παικτών, για το ποσό που αποδόθηκε σε αυτούς, καθώς και το μικτό κέρδος που προκύπτει,
- 2) τις απαντήσεις των φορολογικών αρχών της και του Ην. Βασιλείου με αριθμό ΔΟΣέγγραφα τους αντίστοιχα, με τα οποία απέστειλαν τα ζητηθέντα στοιχεία (οικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις παρακρατούμενου φόρου και δηλώσεις συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη από τη στοιχηματική δραστηριότητα),
- 3) τις βεβαιώσεις του ορκωτού ελεγκτήτης ελεγκτικής εταιρείας για το ποσοστό των ακαθαρίστων εσόδων και καθαρών κερδών που προέρχονται από την δραστηριότητα στην Ελλάδα ως ποσοστό του παγκόσμιου εισοδήματος,
- 4) τις οικονομικές καταστάσεις (μεταφρασμένες) τηςγια την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο 01/01/2018-30/06/2019 και 01/07/2019-30/06/2020,
- 5) τις μηνιαίες δηλώσεις της προσφεύγουσας για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου στα κέρδη των παικτών καθώς και τις δηλώσεις απόδοσης του ποσοστού 34,5% των μικτών κερδών στο Ελληνικό Δημόσιο,
- 6) Τα στοιχεία που απέστειλε η Ε.Ε.Ε.Π. με το με αριθμό πρωτ.(Ορθή επανάληψη στις 27/12/2021) έγγραφο της, σχετικά με τα οικονομικά στοιχεία της προσφεύγουσας, τις άδειες που κατέχει και για την πληρωμή του 0,5% του μικτού κέρδους την Ε.Ε.Ε.Π., και σε εφαρμογή του άρθρου 4 της ΠΟΛ.1248/2011, προσδιόρισε τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2018 και 2019 ως εξής:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΠΟΥ ΑΦΟΡΟΥΝ ΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	2.042.002.410,02	151.026.936,25
ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ	2.101.440.794,83	364.686.956,76
ΠΟΣΟΣΤΟ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΕΙ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ (α)	97,17%	41,41%

ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΚΑΘΑΡΑ ΚΕΡΔΗ (β)	3.523.725,35	4.373.040,04
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ (ΚΑΤ' ΑΡΘΡΟ 4 ΤΗΣ ΠΟΛ.1248/2011) (α)*(β)	3.424.003,92	1.810.875,88

Στη συνέχεια, με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. οι με αριθμ. και προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2018 και 2019.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, άλλως τροποποίηση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων και την επιστροφή, και δη εντόκως, από της καταβολής του, άλλως από της άσκησης της προσφυγής, κάθε ποσού, το οποίο κατέβαλε ή θα καταβάλει, εκουσίως ή αναγκαστικώς, στο Ελληνικό Δημόσιο δυνάμει αυτών, επικαλούμενη ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων και μη νόμιμη διενέργεια ελέγχου ελλείψει μόνιμης εγκατάστασης της εταιρείας στην Ελλάδα. Ειδικότερα, ισχυρίζεται τα παρακάτω:

- Η ίδια η Φορολογική Αρχή με επίσημη βεβαίωση, χορηγηθείσα από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, σε απάντηση σχετικής αιτήσεώς της, συνομολογεί ότι η εταιρεία δεν έχει - τουλάχιστον έως την απόκτηση των οριστικών αδειών, τον Ιούλιο του έτους 2021 μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.
- Κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, είχε πραγματική και καταστατική έδρα στην, δεν είχε ούτε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν. 3681/2008 (κύρωση της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδος -), αλλά και ούτε υποκατάστημα στην Ελλάδα και δεν απασχολούσε προσωπικό.
- Με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (Τμήμα 19^ο Τριμελές) κρίθηκε ότι η οικειοθελής δήλωση υπαγωγής της προσφεύγουσας εταιρίας στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του ν. 4002/2011, η οποία (δήλωση) συνιστούσε διαδικαστικό όρο για την επιτρεπτή παροχή των υπηρεσιών της εντός της ελληνικής επικράτειας, δε δύναται να αποτελέσει κριτήριο υπαγωγής των ως άνω κερδών της στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις, ούτε δύναται να υπερισχύσει του κριτηρίου της μόνιμης εγκατάστασης που καθιερώνει η Σ.Α.Δ.Φ., η οποία είναι η μόνη αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ της Ελλάδος και του Ηνωμένου Βασιλείου, αφού, ως διεθνής σύμβαση, έχει υπερνομοθετική ισχύ.
- Η φύση των παρεχομένων από αυτήν υπηρεσιών δεν προϋποθέτει την ύπαρξη φυσικής ή μόνιμης εγκατάστασης στις χώρες που βρίσκονται οι παίκτες που συμμετέχουν στα τυχερά παίγνια και στοιχήματα, δεδομένου ότι παρέχονται διαδικτυακά και εξ αποστάσεως, ενώ οι παίκτες συμμετέχουν σε αυτά μέσω του ηλεκτρονικού υπολογιστή ή του κινητού τους τηλεφώνου και άρα δεν δημιουργείται κανένας διαρκής και σταθερός δεσμός της με κάποιο τόπο και, εν προκειμένω, με την Ελλάδα. Ένας διαδικτυακός ιστότοπος, δεν μπορεί από μόνος του να συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, διότι στην περίπτωση αυτή δεν υφίσταται καθορισμένος τόπος επιχειρηματικής δραστηριότητας, ο διακομιστής (server) διαδικτύου, ο οποίος δύναται να αποτελέσει μόνιμη εγκατάσταση, εν προκειμένω, ήταν εγκατεστημένος στην, ενώ δε διέθετε γραφεία ή άλλο οίκημα στην Ελλάδα.
- Σύμφωνα με την υπ' αριθμ. απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (Τμήμα 1^ο), που εκδόθηκε κατά την Προεδρική Διαδικασία και είναι ανέκκλητη, αφορούσε δε την πράξη διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., με την οποία είχαν ληφθεί σε βάρος του φορολογικού εκπροσώπου της εταιρείας κ.

τα προβλεπόμενα στις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), η φύση των παρεχόμενων από την ανωτέρω εταιρία υπηρεσιών δεν προϋποθέτει την ύπαρξη φυσικής ή μόνιμης εγκατάστασης στις χώρες που βρίσκονται οι παίκτες που συμμετέχουν στα τυχερά παίγνια και στοιχήματα, δεδομένου ότι παρέχονται διαδικτυακά και εξ αποστάσεως.

- Σύμφωνα με την υπ' αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Αθηνών (τμήμα 16^ο Μονομελές) κρίθηκε ότι εφόσον η εταιρία, εδρεύει στη, με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει και θέσει σε ισχύ την μνημονευόμενη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), για την υπαγωγή των επιχειρηματικών κερδών της, που προέρχονται από την διαδικτυακή παροχή υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων σε παίκτες στο έδαφος της Ελλάδος, στον ελληνικό φόρο εισοδήματος απαιτείται, κατά τις διατάξεις της εν λόγω Συμβάσεως, να έχουν προκύψει τα κέρδη αυτά από μόνιμη εγκατάσταση της εταιρίας στην Ελλάδα, όπως η έννοια της τελευταίας καθορίζεται από τις διατάξεις της Συμβάσεως. Συνεπώς, η οικειοθελής δήλωση υπαγωγής της στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του ν.4002/2011, η οποία συνιστούσε διαδικαστικό όρο για την επιτρεπτή παροχή των υπηρεσιών της εντός της ελληνικής επικράτειας, δε δύναται να αποτελέσει κριτήριο υπαγωγής των ως άνω κερδών της στις ελληνικές φορολογικές διατάξεις, ούτε δύναται να υπερισχύσει του κριτηρίου της μόνιμης εγκαταστάσεως που καθιερώνει η Σ.Α.Δ.Φ., η οποία είναι η μόνη αρμόδια για την κατανομή της φορολογικής κυριαρχίας μεταξύ της Ελλάδος και της, αφού, ως διεθνής σύμβαση, έχει υπερνομοθετική ισχύ.

- Η με αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών που επικαλείται ο έλεγχος δεν είναι αμετάκλητη, αφού έχει ασκηθεί αίτηση αναίρεσης από αυτήν και αναμένεται η έκδοση της απόφασης. Κατά συνέπεια ζητά από την Υπηρεσία μας να αναμείνει την έκδοση της απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας προτού προβεί σε έκδοση απόφασης επί της προσφυγής.

Επειδή, στον ν. 4002/2011 (Α' 180/22.8.2011) και ειδικότερα στο Κεφάλαιο Η' αυτού, που φέρει τον τίτλο «Ρύθμιση Αγοράς Παιγνίων», ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 25 Ορισμοί

Για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ορίζονται ως:

.....

β) "Τυχερά παίγνια". Παιγνια των οποίων το αποτέλεσμα εξαρτάται τουλάχιστον εν μέρει από την τύχη και αποδίδουν στον παίκτη οικονομικό όφελος ... Τυχερό παίγνιο είναι και το στοίχημα. ...

ιβ) "Μικτό Κέρδος" (gross gaming revenue): το χρηματικό ποσό που απομένει εάν από το συνολικό χρηματικό ποσό συμμετοχής των παικτών αφαιρεθούν τα αποδιδόμενα σε αυτούς ποσά.

.....

Άρθρο 26 Πεδίο εφαρμογής

Οι διατάξεις του παρόντος νόμου

εφαρμόζονται ... και στα τυχερά παίγνια, που διενεργούνται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω του διαδικτύου.

.....

Άρθρο 27 Άδειες

1. *Για τη διεξαγωγή και εκμετάλλευση παιγνίων με παιγνιομηχανήματα ή μέσω του διαδικτύου απαιτείται η προηγούμενη έκδοση διοικητικής άδειας, σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού.*

.....

Άρθρο 28 Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων

1. Αρμόδια Αρχή για την έκδοση των αδειών, τις πιστοποιήσεις, την εποπτεία και τον έλεγχο διεξαγωγής και εκμετάλλευσης παιγνίων είναι η Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Τυχερών Παιχνιδιών του άρθρου 16 του Ν. 3229/2004 (Α` 38), η οποία μετονομάζεται σε "Επιτροπή Εποπτείας και Ελέγχου Παιγνίων".

3. Η Ε.Ε.Ε.Π. ασκεί τις ακόλουθες αρμοδιότητες πέραν αυτών που προβλέπονται στο άρθρο 17 του Ν. 3229/2004 ... α) Την εποπτεία και τον έλεγχο της αγοράς αα) ... ββ) τυχερών παιγνίων ... μέσω του διαδικτύου, γγ) ... Ο έλεγχος συνίσταται στον έλεγχο νομιμότητας διεξαγωγής του παιγνίου, στον έλεγχο οικονομικής διαχείρισης, στον έλεγχο τήρησης των κανόνων διεξαγωγής του παιγνίου, στον έλεγχο απόδοσης των κερδών στους παίκτες και το Δημόσιο, στη χρηστή λειτουργία του παιγνίου και στον έλεγχο εφαρμογής των όρων της άδειας λειτουργίας τυχερών παιγνίων, όπως ορίζεται στον Κανονισμό Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων ...

.....

Άρθρο 29 Κανονισμοί της Ε.Ε.Ε.Π.

1. Με Προεδρικά Διατάγματα, που εκδίδονται με πρόταση του Υπουργού Οικονομικών, κατόπιν σχετικής προτάσεως της Ε.Ε.Ε.Π., θεσπίζονται ο Οργανισμός της Ε.Ε.Ε.Π. και ο Κανονισμός Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων ...

3. Με τον Κανονισμό Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων καθορίζονται θέματα σχετικά με τα παίγνια, ιδίως δε α) ... γ) Η διαδικασία πιστοποίησης, η διάρκειά της, και η εγγραφή στα οικεία μητρώα ... των ιστοτόπων διεξαγωγής παιγνίων, καθώς και ο τρόπος τήρησης των μητρώων αυτών. δ) Το περιεχόμενο και η μορφή της υποχρεωτικής σήμανσης της πιστοποίησης αναφορικά με ... τους ιστοτόπους ... ζ) Οι κανόνες υπεύθυνου παιχνιδιού που αφορούν τους κατόχους άδειας, όσους εκμεταλλεύονται παίγνια, τους παρόχους, τους παίκτες, τα Χρηματοπιστωτικά Ιδρύματα, τους ιδιοκτήτες των καταστημάτων, τους παρόχους υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) ... ια) Οι απαιτούμενες προϋποθέσεις λειτουργίας και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των εξυπηρετητών (servers) και του λογισμικού των παιγνίων για τους κατόχους της άδειας και όσους εκμεταλλεύονται παίγνια, είτε με παιγνιομηχανήματα είτε μέσω του διαδικτύου, καθώς και η περιοδικότητα και το ακριβές περιεχόμενο των δεδομένων που αποστέλλονται στην Ε.Ε.Ε.Π. ... ιγ) Οι διαδικασίες επιβολής κυρώσεων, ο τρόπος καταλογισμού και κλιμάκωσης των κυρώσεων κατά το άρθρο 51

.....

Άρθρο 45 Ρυθμίσεις αδειών τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου - Διαδικασία αδειοδότησης

1. Η διεξαγωγή στην Ελληνική Επικράτεια τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου (internet) ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Δημοσίου που την ασκεί μέσω ειδικά αδειοδοτημένων παρόχων. 2. Η Ε.Ε.Ε.Π. καθορίζει τις απαιτούμενες προϋποθέσεις λειτουργίας και τα τεχνικά χαρακτηριστικά των εξυπηρετητών (servers) και του λογισμικού των τυχερών παιγνίων για τους κατόχους της άδειας διεξαγωγής τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, ώστε να εξασφαλίζεται η τήρηση όλων των διατάξεων που αφορούν την προστασία των παικτών και του δημοσίου συμφέροντος.

.....

Άρθρο 46 Προϋποθέσεις συμμετοχής στο διαγωνισμό

1. Η συμμετοχή στο διεθνή διαγωνισμό για τη χορήγηση άδειας διενέργειας τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου επιτρέπεται σε κεφαλαιουχικές εταιρίες με καταβεβλημένο κεφάλαιο τουλάχιστον 200.000,00 ευρώ ...

.....

Άρθρο 47 Υποχρεώσεις των κατόχων της άδειας

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

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

8. Ο κάτοχος της άδειας υποχρεούται να αποθηκεύει σε υλικό μηχανισμό που βρίσκεται στην Ελλάδα, τα δεδομένα που αφορούν στη διεξαγωγή τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου, καθώς και τα δεδομένα που ανταλλάσσονται μεταξύ παίκτη, κατόχου της άδειας, παρόχου υπηρεσιών διαδικτύου και χρηματοπιστωτικών ιδρυμάτων, σχετικά με τα παίγνια αυτά. Τα στοιχεία διατηρούνται σε ασφαλή μέσα, τα οποία επιτρέπουν την ακριβή αναπαραγωγή των αποθηκευμένων στοιχείων από την Ε.Ε.Π. για χρονικό διάστημα τουλάχιστον δέκα (10) ετών. Με τον Κανονισμό Διεξαγωγής και Ελέγχου Παιγνίων μπορεί να ορίζεται μεγαλύτερο χρονικό διάστημα.

.....

Άρθρο 48 Υποχρεώσεις - Απαγορεύσεις - Στοιχεία παικτών

.....

3. Απαγορεύεται η δημιουργία και η λειτουργία ιστοτόπων από μη κατόχους αδείας.

Άρθρο 49 Μεταφορές χρημάτων

.....

4. Απαγορεύεται στα πιστωτικά ιδρύματα ή τα ιδρύματα πληρωμών που είναι εγκατεστημένα και λειτουργούν νόμιμα στην Ελλάδα να πραγματοποιούν πληρωμές των ποσών συμμετοχής και απόδοσης κέρδους που απορρέουν από τη συμμετοχή σε τυχερά παίγνια στους λογαριασμούς που τηρούν σε αυτά παράνομοι πάροχοι τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, όπως αναφέρονται στον οικείο κατάλογο (black list) που τηρεί η Ε.Ε.Π. ...

.....

Άρθρο 50 Παράβολα - Τέλη - Συμμετοχή του Δημοσίου στα έσοδα - Φόροι

.....

5. Για όλα τα τυχερά παίγνια η συμμετοχή του Ελληνικού Δημοσίου στα έσοδα καθορίζεται σε τριάντα τοις εκατό (30%) επί του μικτού κέρδους που αφορά τα ποσά τα οποία προέρχονται από την εκμετάλλευση της δραστηριότητας του κατόχου της άδειας. ...

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

9. Τα κέρδη των παικτών από τη διεξαγωγή στην Ελλάδα τυχερών παιγνίων, που διεξάγονται με παιγνιομηχανήματα ή μέσω του διαδικτύου, υποβάλλονται σε φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%), κατά τις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 58, της παραγράφου 1 του άρθρου 91 και των άρθρων 92 έως και 97 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το ν.2961/2001 (Α' 266). Ο φόρος αυτός παρακρατείται και αποδίδεται κάθε μήνα στο Δημόσιο από τους κατόχους των αδειών. ...

12. Εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου που είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού χώρου και κατέχουν σχετική νόμιμη άδεια λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, μπορούν να συνεχίσουν την παροχή υπηρεσιών στη μεταβατική περίοδο μέχρι την

εφαρμογή των διατάξεων του νόμου αυτού που διέπουν το διαδικτυακό στοίχημα και τη χορήγηση των σχετικών αδειών μόνον εφόσον υπαχθούν αμέσως και οικειοθελώς στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του νόμου αυτού, αναδρομικά στο πλαίσιο του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος. Κάθε σχετική λεπτομέρεια καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η εφαρμογή της παραγράφου αυτής δεν θίγει τη σχετική αποκλειστική δικαιοδοσία του Ελληνικού Δημοσίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στο νόμο αυτόν και δεν προδικάζει την παροχή άδειας κατά το άρθρο 45.»

Με την παράγραφο 4 του δεύτερου άρθρου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α 222/12-11-2012) καταργήθηκε η παρ. 9 του άρθρου 50, ορίστηκε δε με την παρ. 8 του ίδιου άρθρου ότι:

«9. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2013, ενώ σε ό,τι αφορά το αμοιβαίο ιπποδρομιακό στοίχημα ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2014.»

Ακολούθως, με την παράγραφο 18 του άρθρου 22 του ν. 4141/2013 ορίστηκε ότι:

«18. Η παράγραφος 2 του άρθρου 60 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ο οποίος κυρώθηκε με το ν. 2961/2001 (Α` 266), όπως ισχύει μετά την τροποποίηση της με την παρ. 8 του δεύτερου άρθρου του ν. 4093/2012, αντικαθίσταται ως εξής:

2. Τα κέρδη που ορίζονται στις περιπτώσεις β`, γ` και δ` της παραγράφου 1 του άρθρου 58, στα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με στήλες, υποβάλλονται σε φόρο ανά στήλη παιχνιδιού, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού εκατό (100) ευρώ, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κέρδη μέχρι πεντακόσια (500) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για κέρδη από πεντακόσια ευρώ και ένα λεπτό (500,01) και πάνω. Στα τυχερά παίγνια που διεξάγονται με παικτικές συνεδρίες, τα κέρδη που πληρώνονται ή πιστώνονται στον παίκτη κατά τη λήξη της παικτικής συνεδρίας υποβάλλονται σε φόρο ανά παικτική συνεδρία, μετά την αφαίρεση αφορολόγητου ποσού εκατό (100) ευρώ, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για κέρδη μέχρι πεντακόσια (500) ευρώ και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) για κέρδη από πεντακόσια ευρώ και ένα λεπτό (500,01) και πάνω....»

Επειδή, εξάλλου, κατ' επίκληση των άρθρων 25 και 45 έως 50 του ν. 4002/2011 εκδόθηκε η απόφαση του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών ΠΟΛ. 1248/2011 «Υπαγωγή Εταιρειών παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου στο φορολογικό καθεστώς της μεταβατικής περιόδου της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011» (Β' 2854/16/12/2011 στην οποία ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1

Οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου που είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού χώρου, οι οποίες κατέχουν σχετική νόμιμη άδεια λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών και έχουν υποβάλει ή θα υποβάλουν έως και 31-12-2011 οικειοθελή αίτηση υπαγωγής στο φορολογικό καθεστώς της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011, λογίζεται ότι έχουν υπαχθεί στο μεταβατικό αυτό καθεστώς με την καταβολή των οφειλομένων, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις των παραγράφων 5, 8 και 9 του άρθρου 50 του ανωτέρω νόμου, ποσών έως την ανωτέρω ημερομηνία.

Άρθρο 2

Έναρξη εργασιών εταιρειών παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου.

1. Οι εταιρείες του άρθρου 1 προκειμένου να υποβάλουν τις φορολογικές δηλώσεις της

παρούσας απόφασης, θα υποβάλουν στη Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων και μέχρι 31-12-2011 το έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης/Μεταβολής Εργασιών μη Φυσικού Προσώπου», ώστε να αποκτήσουν ΑΦΜ από 1 Ιανουαρίου 2010, χωρίς την επιβολή των προστίμων του ν. 2523/1997 (179 Α).

2. Με την παραπάνω δήλωση συνυποβάλλονται, το έντυπο Μ7 «Δήλωση σχέσεων φορολογουμένου» και τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

- καταστατικό επίσημα μεταφρασμένο,
- πιστοποιητικό αρμόδιας αρχής της χώρας έδρας του νομικού προσώπου για την ύπαρξη της εταιρείας, ειδικά για την πρώτη εφαρμογή το πιστοποιητικό μπορεί να προσκομιστεί μέχρι την 31η Ιανουαρίου 2012,
- επικυρωμένο αντίγραφο του εγγράφου πληρεξουσιότητας για το διορισμό νομίμου εκπροσώπου τους στην Ελλάδα.

Άρθρο 3

Υποβολή Δηλώσεων καταβολής ποσοστού συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη.

1. Οι εταιρείες της παρούσας απόφασης αποδίδουν στο Ελληνικό Δημόσιο ποσοστό τριάντα πέντε τοις εκατό (35%) επί του μικτού τους κέρδους, το οποίο προκύπτει από τη συμμετοχή παικτών από την Ελλάδα. Το μικτό κέρδος προσδιορίζεται στην περ. ιβ του άρθρου 25 του ν. 4002/2011, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 377 του κεφ. Β' του ν. 4512/2018 (Α' 5), ως το χρηματικό ποσό που απομένει, εάν από το συνολικό χρηματικό ποσό συμμετοχής των παικτών αφαιρεθούν τα αποδιδόμενα σε αυτούς ποσά. Στην περίπτωση παιγνίων, στα οποία οι παίκτες συμμετέχουν αγωνιζόμενοι ο ένας εναντίον του άλλου (peer to peer games), το μικτό κέρδος ισούται με την προμήθεια (γκανιότα ή rake ή commission), που παρακρατείται από το πρόσωπο που διοργανώνει ή/και διεξάγει το παίγνιο, ανάλογα με τη συμμετοχή κάθε παίκτη.

Ο προσδιορισμός του ως άνω μικτού κέρδους τεκμηριώνεται από πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, όπως ισοζύγια ή λογαριασμοί αναλυτικών καθολικών ή λογιστικές καταστάσεις που συντάσσονται βάσει των τηρουμένων, σύμφωνα με τις διεθνώς παραδεκτές αρχές της λογιστικής επιστήμης βιβλία. Από τα στοιχεία αυτά πρέπει να προκύπτουν επιπλέον τα χρηματικά ποσά που προέρχονται από τη συμμετοχή παικτών από την Ελλάδα καθώς και τα χρηματικά ποσά που πρέπει να αποδοθούν στην Ελλάδα. Τα ως άνω αποδεικτικά στοιχεία τίθενται στη διάθεση της Φορολογικής Αρχής άμεσα, μόλις ζητηθούν.

2. Υπόχρεοι για την καταβολή των αναφερομένων στο άρθρο 1 ποσών συμμετοχής στα μικτά κέρδη είναι οι ανωτέρω εταιρείες, μέσω των νομίμων εκπροσώπων αυτών.

Οι πιο πάνω εταιρείες, πρέπει να υπαχθούν μέχρι 31-12-2011 στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του προαναφερθέντος νόμου και να υποβάλουν μέχρι την ως άνω ημερομηνία την πρώτη δήλωση απόδοσης των ποσών συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη, η οποία θα αφορά στο χρονικό διάστημα από 1-1-2010 έως 31-12-2010. Επίσης υποχρεούνται να υποβάλουν έως και την 31-1-2012 την αντίστοιχη δήλωση για το χρονικό διάστημα από 1-1-2011 έως 31-12-2011 καταβάλλοντας και στις δύο περιπτώσεις εφάπαξ τα οφειλόμενα ποσά.

Η απόδοση των ποσών που πραγματοποιείται με την υποβολή της δήλωσης και αφορά στην αναδρομική υπαγωγή, δεν επιβαρύνεται με πρόσθετους φόρους ή πρόστιμα του ν. 2523/1997 (179 Α).

Η υποβολή των δηλώσεων των εταιρειών που έχουν υπαχθεί στο ανωτέρω φορολογικό καθεστώς και η απόδοση των ποσών συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη γίνεται εντός

δεκαέξι (16) ημερών από το τέλος του ημερολογιακού μήνα που αφορούν.

3. Ως αρμόδια ΔΟΥ για την είσπραξη των προαναφερθέντων ποσών από την δραστηριότητα των ως άνω εταιρειών κατά το μεταβατικό στάδιο (παρ. 12 αρθρ. 50), ορίζεται η Δ.Ο.Υ Μεγάλων Επιχειρήσεων. Τα εν λόγω ποσά αποτελούν έσοδο του Ελληνικού Δημοσίου και εισάγονται στον Κωδικό Αριθμό Εσόδου (Κ.Α.Ε.) «2554».

4. Ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης απόδοσης του χρηματικού ποσού, που αφορά στο ποσοστό συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη καθορίζονται όπως φαίνεται στο προσαρτημένο υπόδειγμα, το οποίο αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα της απόφασης. Η ως άνω δήλωση υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα, εκ των οποίων το ένα επιστρέφεται στον υπόχρεο μετά την καταβολή του ανωτέρω ποσού και το άλλο παραμένει στη ΔΟΥ.

Για το ποσό που καταβάλλεται με την ανωτέρω δήλωση εκδίδεται διπλότυπο είσπραξης τύπου Α, στο ΑΦΜ του υπόχρεου.

Η δήλωση απόδοσης των ποσών συμμετοχής του Ελληνικού Δημοσίου στα μικτά κέρδη συνοδεύεται από καταστάσεις με αναλυτικά στοιχεία, ανά τύπο παιγνίων, ως τα συνημμένα στην παρούσα απόφαση Παραρτήματα Ι, ΙΙ και ΙΙΙ και αποτελούν αναπόσπαστο τμήμα αυτής.

Άρθρο 4

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος και προσδιορισμός των κερδών

1. Οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, με κεφαλαιουχική μορφή, οι οποίες είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου και έχουν υπαχθεί στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 του ν. 4002/2011, υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος με το έντυπο Φ-01010 για τα κέρδη που απέκτησαν από την παροχή των υπηρεσιών αυτών στην Ελλάδα από την 1η Ιανουαρίου μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2010 μέσα σε ένα (1) μήνα από τη δημοσίευση της παρούσας στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, χωρίς την καταβολή πρόσθετων φόρων ή προστίμων του ν. 2523/1997.

2. Για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών λαμβάνεται το τμήμα των συνολικών κερδών, όπως αυτά προκύπτουν από τις επίσημες οικονομικές καταστάσεις της αλλοδαπής εταιρείας, κατά το μέρος που αναλογεί στα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα.

3. Αρμόδια Δ.Ο.Υ. για την υποβολή και τον έλεγχο των πιο πάνω δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος είναι η Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων.

4. Η πιο πάνω δήλωση, που υποβάλλεται σε δύο (2) αντίτυπα, συνοδεύεται, κατά περίπτωση από τα εξής δικαιολογητικά έγγραφα και στοιχεία που πρέπει να υποβάλλονται μαζί με αυτή:

- α. έγγραφο πληρεξουσιότητας για το διορισμό νομίμου εκπροσώπου στη Ελλάδα,
- β. αντίγραφο του ισολογισμού και της κατάστασης λογαριασμού Αποτελεσμάτων Χρήσης,
- γ. Βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή σχετικά με το ύψος των συνολικών ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών καθώς και των ακαθαρίστων εσόδων που προέρχονται από την παροχή υπηρεσιών στην Ελλάδα.

5. Για τον υπολογισμό και την καταβολή του φόρου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 109 και του άρθρου 110 του ν. 2238/1994.

6. Οι διατάξεις του άρθρου αυτού εφαρμόζονται και για τα κέρδη από την παροχή υπηρεσιών που αποκτώνται από την 1η Ιανουαρίου μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2011. Για την προθεσμία αυτής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ισχύει η παράγραφος 2 του άρθρου 107 του ν.2238/1994.

Άρθρο 5

Φορολογία κερδών από παίγνια

Οι εταιρείες που υπάγονται στις ρυθμίσεις της παρούσας απόφασης, παρακρατούν από τους δικαιούχους κέρδους παίκτες τον αναλογούντα στο κέρδος φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) στο καταβαλλόμενο ποσό, και τον αποδίδουν τον επόμενο μήνα από την καταβολή του κέρδους στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων κατά τις διατάξεις του άρθρου 58, της παρ. 1 του άρθρου 91 και των άρθρων 92 έως και 97 του Κώδικα Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Λαχεία, ο οποίος κυρώθηκε με το ν.2961/2001 (266 Α΄). Ειδικά ο φόρος που αναλογεί στα κέρδη που έχουν καταβληθεί στους παίκτες κατά το χρονικό διάστημα ενός (1) έτους πριν από τη δημοσίευση της παρούσας απόφασης στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως αποδίδεται από τις εταιρείες αυτές, χωρίς πρόσθετο φόρο και πρόστιμο, με δήλωση που θα υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μέσα σε ένα (1) μήνα από τη δημοσίευση.»

Επειδή σύμφωνα με το με αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1177967 ΕΞ 2018/30-11-2018 έγγραφο «σε κάθε περίπτωση, μέχρις ότου παύσει η ισχύς των διατάξεων της παρ. 12 του άρθρου 50 (μεταβατική περίοδος) και ενεργοποιηθεί το κανονικό πλαίσιο παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων & τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου και η χορήγηση των σχετικών αδειών, εφαρμόζεται η ΠΟΛ.1248/2011.»

Επειδή, αρχικώς, η παροχή υπηρεσιών τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου ήταν απολύτως απαγορευμένη, δυνάμει της γενικής απαγόρευσης των τυχερών παιγνίων που προβλέπεται στο άρθρο 10 του αν. 258/1936 (Α΄ 462), το οποίο, όπως περιελήφθη, ως άρθρο 4, στο β.δ/μα 29/1971 «Περί κωδικοποίησης εις ενιαίον κείμενον των ισχυουσών διατάξεων περί τυχερών και μη παιγνίων» (Α΄ 21), ορίζει ότι: «Τα τυχερά παίγνια απαγορεύονται καθ' άπασαν την Ελληνικήν Επικράτειαν, της απαγορεύσεως ταύτης μη εχούσης εφαρμογήν επί των περιπτώσεων των ΝΔ/των 4212/1961 και 468/1970». Ακολούθως, ο ν. 4002/2011 όρισε ότι «η διεξαγωγή στην Ελληνική Επικράτεια τυχερών παιγνίων μέσω διαδικτύου (internet) ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία του Ελληνικού Δημοσίου που την ασκεί μέσω ειδικά αδειοδοτημένων παρόχων», για τους οποίους προβλέπεται ότι θα είναι «νομικά πρόσωπα με καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα» και ότι θα αδειοδοτηθούν «ύστερα από διεθνή πλειοδοτικό διαγωνισμό». Για το χρονικό διάστημα που επρόκειτο να μεσολαβήσει μέχρι την αδειοδότηση των ως άνω παρόχων, θεσπίστηκε η ρύθμιση του άρθρου 50 παρ. 12 του ν. 4002/2011, με την οποία επετράπη σε εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών παιγνίων μέσω του διαδικτύου, νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Ε.Ε.) και του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (Ε.Ο.Χ.) και κατόχους αδειών λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, ήτοι εταιρείες οι οποίες, πάντως, πριν τη θέσπιση του ν. 4002/2011 παρείχαν παρανόμως τις ως άνω υπηρεσίες παιγνίων στην Ελλάδα, «να συνεχίσουν την παροχή υπηρεσιών ... εφόσον υπαχθούν αμέσως και οικειοθελώς στο φορολογικό καθεστώς των άρθρων 45 έως 50 ... αναδρομικά στο πλαίσιο του άρθρου 78 παρ. 2 του Συντάγματος», περαιτέρω δε εξουσιοδοτήθηκε ο Υπουργός Οικονομικών να καθορίσει με απόφασή του «κάθε σχετική λεπτομέρεια». Βάσει αυτής της εξουσιοδοτικής διάταξης εκδόθηκε η ΠΟΛ 1248/2011, με το άρθρο 1 της οποίας ορίσθηκε προθεσμία, μέχρι την 31-12-2011, για να υποβάλουν οι ως άνω Εταιρείες «οικειοθελή αίτηση υπαγωγής στο φορολογικό καθεστώς της παρ. 12 του άρθρου 50 του Ν. 4002/2011». Από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι η εμπρόθεσμη υποβολή της εν λόγω «οικειοθελούς» αίτησης από εταιρείες παροχής υπηρεσιών στοιχημάτων και τυχερών

παιγνίων μέσω του διαδικτύου, οι οποίες είναι νόμιμα εγκατεστημένες σε κράτη - μέλη της Ε.Ε. και του Ε.Ο.Χ. και κάτοχοι αδειών λειτουργίας και παροχής τέτοιων υπηρεσιών, εκτός από διαδικαστικό όρο για την εφεξής επιτρεπτή παροχή των υπηρεσιών τους εντός της Ελληνικής Επικράτειας, σύμφωνα με το άρθρο 50 παρ. 12 του ν. 4002/2011, αποτελεί και έναν από τους όρους για την ειδική φορολόγηση αυτής της επιχειρηματικής δράσης τους (πρβλ. ΣΤΕ 1335/2019).

Επειδή, περαιτέρω, στο άρθρο 6 του ν. 4172/2013 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 6 Μόνιμη εγκατάσταση

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

2. Ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» περιλαμβάνει κυρίως:

α) τόπο της διοίκησης,

β) υποκατάστημα,

γ) γραφείο,

δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο και

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

3. Το εργοτάξιο ή ένα έργο κατασκευής ή συναρμολόγησης ή δραστηριότητες επίβλεψης που συνδέονται με αυτά θεωρείται ότι συνιστά μόνιμη εγκατάσταση, μόνον εφόσον διαρκεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των τριών (3) μηνών.

4. Ανεξάρτητα από τις παραπάνω διατάξεις του παρόντος άρθρου, ο όρος «μόνιμη εγκατάσταση» θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση εγκαταστάσεων αποκλειστικά για το σκοπό της αποθήκευσης, έκθεσης ή παράδοσης των αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,

δ) τη διατήρηση καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων ή τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση,

ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό τη διεξαγωγή για την επιχείρηση κάθε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,

στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό το συνδυασμό εργασιών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως ε' της, εφόσον η συνολική δραστηριότητα του καθορισμένου τόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων που προκύπτει από τον εν λόγω συνδυασμό έχει προπαρασκευαστικό ή βοηθητικό χαρακτήρα.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2, όταν ένα πρόσωπο, εκτός από τον ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 6, ενεργεί για λογαριασμό της επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση, την οποία ασκεί συνήθως στην ημεδαπή να συνάπτει συμφωνίες στο όνομα της επιχείρησης, τότε η επιχείρηση αυτή θεωρείται ότι έχει τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα αναφορικά με τις δραστηριότητες που το πρόσωπο αυτό αναλαμβάνει για λογαριασμό της, εκτός αν οι δραστηριότητες του εν λόγω προσώπου

περιορίζονται σε εκείνες που ορίζονται στην παράγραφο 4, οι οποίες έστω και αν ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον τρόπο αυτό μόνιμη εγκατάσταση κατά τις διατάξεις της παραγράφου αυτής.

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

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

Επειδή, σχετικά με την έννοια της μόνιμης εγκατάστασης, καταρτίστηκε με ομοειδείς διατάξεις Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της για την Αποφυγή διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, που κυρώθηκε με το **άρθρο 5 του ν.3681/2008**. Με τις διατάξεις της Σύμβασης αυτής ορίστηκαν τα εξής :

«ΜΟΝΙΜΗ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗ

1. Για τους σκοπούς αυτής της Σύμβασης, ο όρος "μόνιμη εγκατάσταση" υποδηλώνει έναν καθορισμένο τρόπο επιχειρηματικών δραστηριοτήτων μέσω του οποίου οι εργασίες μιας επιχείρησης διεξάγονται εν όλω ή εν μέρει.

2. Ο όρος "μόνιμη εγκατάσταση" περιλαμβάνει ειδικότερα:

α) τόπο διοίκησης,

β) υποκατάστημα,

γ) γραφείο,

δ) εργοστάσιο,

ε) εργαστήριο, και

ζ) ορυχείο, πηγή πετρελαίου ή αερίου, λατομείο ή οποιοδήποτε άλλο τόπο εξόρυξης φυσικών πόρων.

3. Ο όρος "μόνιμη εγκατάσταση" επίσης περιλαμβάνει :

α) ένα εργοτάξιο, κατασκευαστικό έργο, συναρμολόγησης ή εγκατάστασης, ή δραστηριότητες επίβλεψης συνδεδεμένες με αυτά, μόνο εάν το εργοτάξιο αυτό ή το έργο ή οι δραστηριότητες έχουν διάρκεια μεγαλύτερη των έξι μηνών,

β) η παροχή επαγγελματικών υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων της τεχνικής υποστήριξης και των συμβουλευτικών υπηρεσιών από μια επιχείρηση μέσω υπαλλήλων ή άλλου προσωπικού το οποίο απασχολείται από την επιχείρηση για τον σκοπό αυτό, όταν οι δραστηριότητες αυτής της μορφής διαρκούν για μια περίοδο ή περιόδους που ανέρχονται ή υπερβαίνουν αθροιστικά τις 120 ημέρες σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο.

4. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις αυτού του Άρθρου, ο όρος "μόνιμη εγκατάσταση" θεωρείται ότι δεν περιλαμβάνει:

α) τη χρήση διευκολύνσεων αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση,

β) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την αποθήκευση, έκθεση ή παράδοση,

γ) τη διατήρηση αποθέματος αγαθών ή εμπορευμάτων που ανήκουν στην επιχείρηση αποκλειστικά με σκοπό την επεξεργασία από άλλη επιχείρηση,

δ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την αγορά αγαθών ή εμπορευμάτων, ή για τη συλλογή πληροφοριών για την επιχείρηση, ε) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την άσκηση για την επιχείρηση οποιασδήποτε άλλης δραστηριότητας προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα,

στ) τη διατήρηση ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων αποκλειστικά με σκοπό την άσκηση ενός συνδυασμού δραστηριοτήτων από τις αναφερόμενες στις υποπαραγράφους α) έως ε), εφόσον η συνολική δραστηριότητα του εν λόγω καθορισμένου τρόπου που προκύπτει από αυτόν τον συνδυασμό είναι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα.

5. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 όταν ένα πρόσωπο- εκτός από ανεξάρτητο πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 8- ενεργεί για λογαριασμό μιας επιχείρησης και έχει εξουσιοδότηση βάσει της οποίας ενεργεί συστηματικά στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος για να συνάπτει συμβόλαια στο όνομα της εν λόγω επιχείρησης, αυτή η επιχείρηση θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο Κράτος αυτό όσον αφορά οποιεσδήποτε δραστηριότητες αναλαμβάνει το εν λόγω πρόσωπο για την επιχείρηση, εκτός αν οι δραστηριότητες αυτού του προσώπου περιορίζονται στις αναφερόμενες στην παράγραφο 4, οι οποίες, και αν ακόμη ασκούνται μέσω ενός καθορισμένου τρόπου επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, δεν καθιστούν τον εν λόγω τρόπο μόνιμη εγκατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της παραγράφου.

6. Ανεξάρτητα από τις προηγούμενες διατάξεις αυτού του άρθρου και τις διατάξεις του Άρθρου 14, ένα πρόσωπο που είναι κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους και διεξάγει δραστηριότητες σχετικά με προκαταρκτικές μελέτες, εξερεύνηση, εξόρυξη ή εκμετάλλευση φυσικών πόρων που βρίσκονται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος θεωρείται ότι ασκεί, όσον αφορά αυτές τις δραστηριότητες, επιχειρηματική δράση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μιας μόνιμης εγκατάστασης ή μιας καθορισμένης βάσης που βρίσκεται σε αυτό, εκτός εάν οι εν λόγω δραστηριότητες διεξάγονται για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν αθροιστικά τις 30 ημέρες σε οποιαδήποτε δωδεκάμηνη περίοδο. ...

7. Μια ασφαλιστική επιχείρηση του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος εάν εισπράττει ασφάλιστρα σε αυτό το άλλο Κράτος μέσω ενός πράκτορα - εκτός από τον πράκτορα για τον οποίο εφαρμόζεται η παράγραφος 8 - ή ασφαρίζει κινδύνους που βρίσκονται στο άλλο αυτό Κράτος μέσω ενός τέτοιου πράκτορα.

8. Μια επιχείρηση δεν θεωρείται ότι έχει μόνιμη εγκατάσταση στο ένα Συμβαλλόμενο Κράτος επειδή ασκεί επιχειρηματικές δραστηριότητες μέσω ενός μεσίτη, γενικού αντιπροσώπου ή άλλου ανεξάρτητου πράκτορα, εφόσον τα εν λόγω πρόσωπα ενεργούν μέσα στα συνήθη πλαίσια της δραστηριότητας τους. Πάντως, όταν οι δραστηριότητες ενός τέτοιου πράκτορα διενεργούνται ολοκληρωτικά ή σχεδόν ολοκληρωτικά εκ μέρους αυτής της επιχείρησης, δεν θα θεωρείται ανεξάρτητος πράκτορας για τους σκοπούς αυτής της παραγράφου.»

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα είναι αλλοδαπή ιδιωτική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, η οποία ιδρύθηκε στις στη έχει ως αντικείμενο την παροχή, και λειτουργεί στην Ελλάδα με βάση τις διατάξεις του ν. 4002/2011. Η εν λόγω αλλοδαπή επιχείρηση, προκειμένου να δραστηριοποιηθεί στην Ελληνική Επικράτεια, εντάχθηκε οικειοθελώς στο κανονιστικό πλαίσιο της απόφασης Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1218/2011 και υπέβαλε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων τη με αριθμ. αίτηση γνωστοποίησης

υπαγωγής στο Φορολογικό καθεστώς της μεταβατικής περιόδου της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 και τη με αριθμ..... δήλωση έναρξης/μεταβολής εργασιών μη Φυσικού προσώπου, με την οποία απέκτησε το ΑΦΜ από Με το Πρακτικό ΓΣ από τις ορίστηκε ως εκπρόσωπος της εταιρείας στην Ελλάδα ο κ.με κατοικία στην, διεύθυνση η οποία αποτελεί και διεύθυνση αλληλογραφίας για την Εταιρία στην Ελλάδα από την Όπως αναφέρεται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., η προσφεύγουσα εταιρεία είναι κάτοχος:

1) της με αριθμόάδειας χρήσης κατηγορίας 1, που εκδόθηκε νομίμως από την Αρχή την, όπως ορίζουν οι Κανονισμοί εξ αποστάσεως, η οποία έχει ισχύ για περίοδο πέντε ετών από την ημερομηνία έκδοσης. Η προσφεύγουσα είχε προγενέστερα λάβει τη με στοιχεία:άδεια λειτουργίας, μέσω μιας σειράς επιστολών προθέσεως (Letters Of Interest) που εκδόθηκαν νομίμως από την Αρχή την 30 Αυγούστου του έτους 2007 και στη συνέχεια ανανεώθηκαν την 31 Ιουλίου του έτους 2008, την 29 Απριλίου του έτους 2009, την 27 Ιανουαρίου του έτους 2010, την 27 Οκτωβρίου του έτους 2010 και την 25 Ιουλίου του έτους 2011.

2) της άδειας χρήσης κατηγορίας 2, που εκδόθηκε νομίμως από την Αρχή την, όπως ορίζουν οι Κανονισμοί εξ αποστάσεως, η οποία έχει ισχύ για περίοδο πέντε (5) ετών από την ημερομηνία έκδοσης.

Επίσης με την από βεβαίωση της αρμόδιας αρχής παιγνίων της και με την απάντηση της Ε.Ε.Ε.Π., με το με αριθμ. πρωτ. έγγραφο της, βεβαιώνεται ότι υπό τη με αριθμόάδεια χρήσης κατηγορίας και κατηγορίας, η Αρχή έχει εγκρίνει στην προσφεύγουσα συμφωνίες μεσολάβησης (intermediary arrangements) μεταξύ αυτής και της και ειδικότερα σε σχέση με την λειτουργία του Σύμφωνα με το ως άνω έγγραφο της Ε.Ε.Ε.Π. διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα είχε δηλώσει ή χρησιμοποιούσε τα κάτωθι site για την παροχή των υπηρεσιών της: α) το ιδιόκτητοκαι β) υπό την ομπρέλα της ίδιας δικής της άδειας λειτουργούσε ως διαχειριστής κοινοπρακτικά για τον ιστότοπο Ήτοι κατά τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη χρησιμοποίησε τις ιστοσελίδες τηςκαι από τις οποίες προέκυψαν τα έσοδα από την Ελλάδα. Ειδικά για τον ιστότοπο, η προσφεύγουσα λειτουργούσε ως διαχειριστής κοινοπρακτικά υπό την ομπρέλα της ίδιας δικής της άδειας, έως την που σταμάτησε τη λειτουργία της η με την άδεια της προσφεύγουσας και απέκτησε την δική της άδεια με αριθμό

Επειδή στο σκεπτικό της υπ' αριθμ.απόφασης του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, η οποία εκδόθηκε επί της από προσφυγής της προσφεύγουσας αλλοδαπής εταιρείας και αφορά το φορολογικό έλεγχο των ετών 2013 και 2014, αναφέρεται:

«Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία ιδρύθηκε στιςστην, είχε υποβάλει στη Δ.Ο.Υ. Μεγάλων Επιχειρήσεων την από οικειοθελή αίτηση υπαγωγής στο φορολογικό καθεστώς της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011, καθώς και τις λοιπές δηλώσεις περί έναρξης εργασιών, περί νομίμου εκπροσώπου και περί στοιχείων έδρας της επιχείρησης στην Ελλάδα και είχε λάβει άδεια λειτουργίας, θεωρείται, σύμφωνα με το άρθρο 47 παρ. 1 του ως άνω νόμου, ότι είχε καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, υποκείμενη σε φόρο εισοδήματος για το εισόδημα που

πραγματοποιούσε στη χώρα, σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις του ν. 2238/1994, όπως ισχύουν κάθε φορά. Επί πλέον, η εκμετάλλευση από την προσφεύγουσα της χορηγηθείσας άδειας λειτουργίας της στην Ελλάδα αποτελούσε γι' αυτήν την κύρια επιχειρηματική της δραστηριότητα, καθόσον από την εκμίσθωση και από κοινοπρακτική εκμετάλλευση της ως άνω άδειας αποκόμισε κέρδη, που ανέρχονται σε ποσοστό 99,82% και 99,76% επί των συνολικών κερδών της κατά τις χρήσεις 2013 και 2014 αντιστοίχως. Συνεπώς, εφόσον η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υπαχθεί σε καθεστώς που απαιτούσε την ύπαρξη καταστατικής έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, είχε δηλώσει διεύθυνση εγκατάστασης στην Ελλάδα (στην Αθήνα και επί της οδού) και η κύρια επιχειρηματική της δραστηριότητα αφορούσε την εκμετάλλευση της προσωρινής άδειας λειτουργίας που είχε λάβει από τις ελληνικές αρχές, το Δικαστήριο κρίνει ότι αυτή κατά τις ένδικες χρήσεις είχε τη μόνιμη εγκατάστασή της στην Ελλάδα και, ως εκ τούτου, νομίμως υπήχθη σε φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά της. Σύμφωνα με τα ανωτέρω, εφόσον ο τόπος της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας ήταν στην Ελλάδα, δεδομένου ότι η δραστηριότητά της αφορούσε κατά κύριο λόγο την εκμετάλλευση της άδειας λειτουργίας που είχε λάβει από τις Ελληνικές Αρχές, αυτή είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα και με την αναφερόμενη στη σκέψη 11 Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της, για την Αποφυγή διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο 5 του ν.3681/2008. Περαιτέρω, η 1333/2019 απόφαση του Συμβουλίου της Επικρατείας δεν περιέχει κρίση σχετική με τα ζητήματα που ανακύπτουν με την παρούσα προσφυγή. Εξάλλου, οι επικαλούμενες βεβαιώσεις των φορολογικών αρχών, οι οποίες εκδόθηκαν βάσει των δηλώσεων που υπέβαλε η προσφεύγουσα, δεν μπορούν, ενόψει όσων εκτέθηκαν, να στηρίξουν κρίση αντίθετη με τα ανωτέρω.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, για τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2018 και 2019, η προσφεύγουσα εταιρεία πραγματοποίησε κέρδη από δραστηριότητες εκμίσθωσης της άδειας λειτουργίας στην Ελληνική Επικράτεια και από δραστηριότητες κοινοπρακτικής εκμετάλλευσης της εν λόγω άδειας που ανέρχονται σε ποσοστό 97,17% και 41,41% επί των συνολικών κερδών της. Ενόψει αυτών, η προσωρινή άδεια λειτουργίας του μεταβατικού καθεστώτος της παρ. 12 του άρθρου 50 του ν. 4002/2011 συνιστά για την επιχείρηση εμπορικό αγαθό, από το οποίο αντλούνται οικονομικά οφέλη λόγω της εκμετάλλευσης της άδειας αυτής και διαμορφώνει κύρια διακριτή επιχειρηματική δραστηριότητα για την επιχείρηση και τον κλάδο συνολικά. Τούτο δε, καταδεικνύει την απόκτηση και διατήρηση της “προσωρινής άδειας λειτουργίας” ως βασική δραστηριότητα ανάληψης κινδύνου του επιχειρηματικού μοντέλου στην Ελλάδα και όχι ως δευτερεύουσα δραστηριότητα, ήτοι προπαρασκευαστικού ή βοηθητικού χαρακτήρα. Με βάση τα ανωτέρω, αφού ο τόπος της κύριας επιχειρηματικής δραστηριότητας της προσφεύγουσας ήταν στην Ελλάδα, δεδομένου ότι η δραστηριότητά της αφορούσε κατά κύριο λόγο την εκμετάλλευση της άδειας λειτουργίας που είχε λάβει από τις Ελληνικές Αρχές, είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, σύμφωνα και με Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της, για την Αποφυγή διπλής φορολογίας αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος, που κυρώθηκε με το άρθρο 5 του ν.3681/2008. Η κρίση, δε, της ελεγκτικής αρχής ότι η προσφεύγουσα έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς υπέβαλε οικειοθελώς αίτηση υπαγωγής στο καθεστώς του άρθρου 47 του ν.4002/2011, δυνάμει του οποίου οι κάτοχοι των αδειών είναι νομικά πρόσωπα, με καταστατική έδρα ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και ότι αυτή διαθέτει καθορισμένο τόπο

επιχειρηματικών δραστηριοτήτων στην Ελλάδα, μέσω του οποίου εμπορεύεται την “προσωρινή άδεια λειτουργίας”, από την οποία προέρχεται το σύνολο σχεδόν των οικονομικών αποτελεσμάτων της, επικυρώθηκε και με την προαναφερθείσα ως άνω υπ’ αριθμ.απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών η οποία έκρινε επί ομοίων πραγματικών δεδομένων με την υπό κρίση υπόθεση.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόοικεία έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της απόκαι με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της της αλλοδαπής εταιρείας με την επωνυμία, και την επικύρωση: α) της υπ’ αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2018, και β) της υπ’ αριθμ.οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2019.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

A. Φορολογικό έτος 2018

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ					
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
		(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη			3.424.003,92	3.424.003,92	3.424.003,92
ή ζημιά					
ΦΟΡΟΣ	Πιστωτικό ποσό				
	Χρεωστικό ποσό		992.961,14	992.961,14	992.961,14
Προκαταβολή φόρου					
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων					
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου					
Τέλος επιτηδεύματος		1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή					
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.			496.480,57	496.480,57	496.480,57

Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.000,00	1.490.441,71	1.490.441,71	1.489.441,71
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

Β. Φορολογικό έτος 2019

ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				
	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΕΔ	ΔΙΑΦΟΡΑ
	(1)		(2)	(2)-(1)
Φορολογητέα κέρδη		1.810.875,88	1.810.875,88	1.810.875,88
ή ζημιά				
Πιστωτικό ποσό				
ΦΟΡΟΣ Χρεωστικό ποσό		434.610,21	434.610,21	434.610,21
Προκαταβολή φόρου				
Τέλη χαρτοσήμου μισθωμάτων ακινήτων				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη χαρτοσήμου				
Τέλος επιτηδεύματος	1.000,00	1.000,00	1.000,00	
Ποσό που επιστράφηκε ή ζητήθηκε προς επιστροφή				
Πρόστιμο φόρου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.		217.305,11	217.305,11	217.305,11
Πρόστιμο χαρτοσήμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας				
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στο πιο πάνω πρόστιμο τέλους χαρτοσήμου				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗ	1.000,00	652.915,32	652.915,32	651.915,32
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ				

(ως η υπ' αριθμ.οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.)

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.