



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ(Δ.Ε.Δ.)

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 21/05/2018

Αριθμός απόφασης: 2519

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα « Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, εδρεύουσας στην Αθήνα, επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης δια της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της με αριθ. πρωτ./28-09-2017 αίτησης επιφύλαξης της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Αύγουστου 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απτράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της με αριθ./28-09-2017 αίτησης επιφύλαξης της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Αύγουστου 2017, απορρίφθηκε σιωπηρώς η ως άνω αίτησή της, με την οποία ζητούσε επιστροφή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ύψους 281.216,23 ευρώ σχετικά με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και τιμολογήθηκαν σε αυτή από αλλοδαπούς οίκους και αφορούσαν σε υπηρεσίες συμβουλών και πώλησης επί μετοχών θυγατρικών εταιρειών και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου νομιμοτόκως από την ημερομηνία καταβολής του.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης δια της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της με αριθ. πρωτ./28-09-2017 αίτησης επιφύλαξης της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Αύγουστου 2017, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπ' αριθ./30.6.2017 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών εκδόσεως του αλλοδαπού, εκδόθηκε στο πλαίσιο της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών προς αυτήν από τον ανωτέρω οίκο, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν στην πώληση μετοχών που αυτή διέθετε σε θυγατρική της εταιρεία, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. δυνάμει του άρθρου 22 κα' του Κώδικα Φ.Π.Α.

2) Τυχόν μη επιστροφή του αχρεωστήτως συμψηφισθέντος ΦΠΑ παραβιάζει τις αρχές που τίθενται στο άρθ. 4 παρ. 5 του Συντάγματος και κυρίως στο άρθρο 78, παρ. 1 του Συντάγματος σύμφωνα με το οποίο «κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος», αφού η μη επιστροφή θα έχει ως αποτέλεσμα την επιβολή φορολογικής επιβάρυνσης χωρίς νομοθετική πρόβλεψη και συγκεκριμένα ενάντια στη νομοθετική πρόβλεψη, υπό το φως και της ερμηνείας του ΔΕΚ, αλλά βέβαια και χωρίς φοροδοτική ικανότητα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 κα' του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.): «1 . Απαλλάσσονται από το φόρο:[...]

κα) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση εκτός από τη φύλαξη και διαχείριση, που αφορούν μετοχές ανώνυμων εταιρειών, μερίδια, ομολογίες και λοιπούς τίτλους, με εξαίρεση τους τίτλους παραστατικούς εμπορευμάτων»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1102/1992 με θέμα «Έκταση εφαρμογής των απαλλαγών που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων κα', κβ' και κγ' της παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/1986» προβλέπεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας, σύμφωνα με τις περιπτώσεις κα', κβ' και κγ' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86:

[...] β) Η Υπηρεσία διαμεσολάβησης προσώπων (Τράπεζες, φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα) σε αγοραπωλησία μετοχών κ.λ.π., διότι πρόκειται για υπηρεσία που περιλαμβάνεται

στην περίπτ. κβ' της ως άνω διάταξης, ανεξάρτητα από το πρόσωπο για λογαριασμό του οποίου μεσολαβεί (επενδυτής ή χρηματιστής)».

Επειδή, η προσφεύγουσα με σκοπό να αποδείξει τους ισχυρισμούς της προσκομίζει την από 8.5.2017 (Παράρτημα Β) σύμβαση ανάθεσης,, στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι:

« Παράρτημα Β

1. Υπηρεσίες

- Συμμετοχή με την Εταιρεία και λοιπούς συμβούλους στην ανάπτυξη της διάρθρωσης της προτεινόμενης συναλλαγής.
- Παροχή συνδρομής για τον εντοπισμό πιθανού αγοραστή/ πιθανών αγοραστών.
- Εφόσον ζητηθεί από την Εταιρεία ή/και θεωρηθεί κατάλληλο από την GSI για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της, συνδρομή προς την Εταιρεία για τον συντονισμό της έρευνας δέουσας επιμέλειας.
- Πραγματοποίηση χρηματοοικονομικών αναλύσεων σχετικά με την πώληση της όπως περιγράφεται στην παρούσα επιστολή.
- Παροχή συνδρομής για τη σύνταξη ενός ενημερωτικού υπομνήματος και λοιπού υλικού marketing που περιγράφει την προς διανομή σε πιθανούς αγοραστές, προσδιορίζει τους κατάλληλους παραλήπτες του ενημερωτικού υπομνήματος, λαμβάνει ενδείξεις ενδιαφέροντος από πιθανούς αγοραστές για την εξαγορά της, θέτει στη διάθεση των εν λόγω προσώπων πρόσθετες πληροφορίες αναφορικά με τη όπως μπορεί να συμφωνηθεί μεταξύ της GSI και της Εταιρείας, και συντονίζει τις επισκέψεις πιθανών αγοραστών.
- Κατόπιν διαβουλεύσεων με την Εταιρεία, εξέταση των δεσμευτικών ή μη προσφορών από αγοραστές και παροχή συμβουλών προς την Εταιρεία ως προς τα αντίστοιχα χαρακτηριστικά των προσφορών που έγιναν με αυτό τον τρόπο.
- Παροχή συμβουλών αναφορικά με τις χρηματοοικονομικές επιπτώσεις της προτεινόμενης συναλλαγής για την Εταιρεία και τα αναμενόμενα χρηματοοικονομικά πλεονεκτήματα της προτεινόμενης συναλλαγής στην Εταιρεία.
- Παροχή συμβουλών σε σχέση με, ή συμμετοχή στις διαπραγματεύσεις των χρηματοοικονομικών απόψεων των συμβάσεων και λοιπών εγγράφων, όπως ζητηθεί από την Εταιρεία (αν και η Εταιρεία θα φέρει την κύρια ευθύνη για τη διεξαγωγή των διαπραγματεύσεων).
- Διεξαγωγή έρευνας ώστε να είμαστε σε θέση να γνωμοδοτήσουμε για το δίκαιο χαρακτήρα από χρηματοοικονομικής απόψεως του χρηματικού τιμήματος που πρόκειται να λάβει η Εταιρεία αναφορικά με την πώληση της Η φύση και το εύρος της έρευνάς μας καθώς επίσης και το εύρος, η μορφή και το περιεχόμενο του πορίσματός μας θα είναι αυτά που εμείς θεωρούμε κατάλληλα.

- Σύνταξη, από κοινού με την Εταιρεία και άλλους σχετικούς συμβούλους, οποιωνδήποτε απαραίτητων δημόσιων εγγράφων που πρέπει να εκδοθούν από την Εταιρεία (περιλαμβανομένων τυχόν εγκυκλίων, δελτίων τύπου κτλ).
- Εξέταση, από κοινού με την Εταιρεία και άλλους σχετικούς συμβούλους, του κεφαλαίου κίνησης, των ταμειακών ροών και της κατάστασης χρέους της, και στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, υποβολή αναφορών στις προσήκουσες κανονιστικές αρχές.
- Παροχή συνδρομής στον συντονισμό του έργου που αναλαμβάνεται από την Εταιρεία και λοιπούς συμβούλους σε σχέση με την προτεινόμενη συναλλαγή, περιλαμβανομένης και της επικοινωνίας με τις προσήκουσες κανονιστικές αρχές.».

Επειδή, η προσφεύγουσα όπως ομολογείται και αποδεικνύεται με την κρινόμενη προσφυγής της, αλλά και όπως σαφώς προκύπτει από την προσκομισθείσα συμβάση που αυτή κατήρτισε με τον προαναφερθέντα αλλοδαπό οίκο, οι παρασχεθείσες προς αυτήν υπηρεσίες πέραν της εκπονήσεως χρηματοοικονομικών αναλύσεων σχετικά με τις οικονομικές επιπτώσεις που θα είχε η πώληση των μετοχών της θυγατρικής της εταιρείας, συνίσταντο κατά βάση στην εκπόνηση ενημερωτικού υπομνήματος προς διανομή και παρουσίαση σε πιθανούς αγοραστές των μετοχών της, στην παροχή αναλυτικής πληροφόρησης και βοήθειας προς αυτούς, καθώς και στη συνδρομή όσον αφορά την αξιολόγηση των προτάσεων που θα υποβάλλονταν από αυτούς.

Εκ των προρρηθέντων προκύπτει ότι οι παρασχεθείσες από τον αλλοδαπό οίκο προς την προσφεύγουσα υπηρεσίες δεν συνίσταντο στην παροχή επενδυτικών συμβουλών για την **αγορά** μετοχών-υπό την έννοια που δόθηκε στα πλαίσια της ΠΟΛ 1102/20.5.1992 - αλλά στην παροχή υπηρεσιών υποστηρικτικών της πωλήσεως των μετοχών που αυτή κατείχε σε θυγατρική της εταιρεία, οι οποίες είχαν τη μορφή είτε της διενέργειας οικονομικών μελετών είτε της καταρτίσεως προωθητικού υλικού, με απώτερο στόχο βεβαίως την εξεύρεση πιθανών αγοραστών. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, ενόψει και της πάγιας νομολογιακής θέσεως περί συσταλτικής ερμηνείας των διατάξεων που συνεπάγονται απαλλαγές από τη γενικώς ισχύουσα φορολογική υποχρέωση, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι παρασχεθείσες ως άνω υπηρεσίες στο μέτρο που δεν συνιστούν επενδυτικές συμβουλές για αγορά μετοχών, δεν δύνανται να υπαχθούν στην έννοια των απαλλασσόμενων δυνάμει του άρθρου 22 περ. κα' του Ν.2859/2000 πράξεων. Ως εκ τούτου, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα ισχυρισμοί θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Επειδή, σύμφωνα με τη Γνωμοδότηση 431/91, η οποία, έχει κοινοποιηθεί με την Ε.Δ.Υ.Ο ΠΟΛ 1102/1992, για τον προσδιορισμό της έννοιας της διαχείρισης τίτλων, απαιτείται η εξέταση των συμβατικών όρων και των λοιπών πραγματικών γεγονότων, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν συγκεκριμένες υπηρεσίες απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με την περίπτωση κα' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός για επιστροφή του αιτούμενου από την προσφεύγουσα ποσού Φ.Π.Α. ύψους 281.216,23 ευρώ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που

επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος "Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου" και "συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους" ενώ με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 25 του Συντάγματος ορίζεται ότι: "Το Κράτος δικαιούται να αξιώνει από όλους τους πολίτες την εκπλήρωση του χρέους της κοινωνικής και εθνικής αλληλεγγύης."

Σε αντίθεση με τα ανωτέρω, η υπεξαίρεση και ιδιοποίηση εσόδων του Δημοσίου εξαιτίας της διάπραξης φοροδιαφυγής, σαφέστατα "δεν συμβάλλει στη συμμετοχή – συνεισφορά – χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη" αλλά αντίθετα "προσβάλλει τα δικαιώματα των άλλων και παραβιάζει τα χρηστά ήθη" (παρ. 1 άρθρου 5 του Συντάγματος).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 106 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: "Η ιδιωτική οικονομική πρωτοβουλία δεν επιτρέπεται ν' αναπτύσσεται σε βάρος της ελευθερίας και της ανθρώπινης αξιοπρέπειας ή προς βλάβη της Εθνικής Οικονομίας."

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 19/01/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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