



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 07/02/2018
Αριθμός απόφασης: 1248

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 20/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, εδρεύουσας στην, 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. /2017 αίτησης επιφύλαξης της Β' τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2016 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 20/10/2017 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 απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της με αριθ./2017 αίτησης επιφύλαξης της Β' τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2016, απορρίφθηκε σιωπηρώς η ως άνω αίτησή της, με την οποία ζητούσε επιστροφή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ύψους 968.884,98 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./2017 αίτησης επιφύλαξης της Β' τροποποιητικής περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Δεκεμβρίου 2016, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι τα υπ' αριθ./2016 και 372 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως των αλλοδαπών οίκων και, εκδόθηκαν στο πλαίσιο της παροχής συμβουλευτικών υπηρεσιών προς αυτήν από τους ανωτέρω οίκους, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση για την πώληση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, 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 ανωνύμων 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 παρ. 1 του άρθρου 18 του Ν. 1642/86:

[...] β) Η Υπηρεσία διαμεσολάβησης προσώπων (Τράπεζες, φυσικά πρόσωπα, νομικά πρόσωπα) σε αγοραπωλησία μετοχών κ.λπ., 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 08.7.2016 σύμβαση ανάθεσης,, στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι: «[...] Με την παρούσα επιστολή καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις σύμφωνα με τους οποίους η (εφεξής η Εταιρεία) ανέθεσε στην να ενεργεί ως αποκλειστικός οικονομικός σύμβουλος της σχετικά με μία πιθανή ή πραγματική ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων μεταξύ της Εταιρείας και της (εφεξής "ο Εταίρος") σχετικά με τις θυγατρικές τους σε Ρουμανία, Κύπρο και Σερβία (ήτοι τις, της Εταιρείας (εφεξής κάθε μία εξ αυτών "Επιχείρηση ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων" και το σύνολο αυτών "Επιχειρήσεις ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων") και τις, του Εταίρου (εφεξής κάθε μία εξ αυτών ο "Στόχος ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων " και το σύνολο αυτών "Στόχοι ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων ")) (εφεξής "Ανταλλαγή περιουσιακών στοιχείων [...] Επιπλέον η θα υποβάλει στο Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρείας γνωμοδότηση περί του δίκαιου χαρακτήρα της συναλλαγής, από οικονομικής άποψης, όσον αφορά το αντάλλαγμα που θα λάβει η Εταιρεία κατά την Πώληση (εφεξής «Γνωμοδότηση»). [...]

Στο πλαίσιο της ανάθεσής μας η, εάν κρίνεται απαραίτητο και εάν ζητηθεί:

(α) θα παρέχει συμβουλές στρατηγικού σχεδιασμού και τα μέσα για την υλοποίηση της Ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων ,

(β) κατόπιν αιτήματος της Εταιρείας, θα υποβάλει γνωμοδότηση στο Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρείας περί της ορθότητας, από οικονομικής άποψης για την Εταιρεία της Ανταλλαγής περιουσιακών στοιχείων ή/και αναφορικά με κάθε Πώληση,

(γ) θα συνδράμει στην κατάρτιση του ενημερωτικού δελτίου και του λοιπού υλικού προώθησης από την Εταιρεία και οποιεσδήποτε Επιχειρήσεις για διανομή και παρουσίαση σε πιθανούς αγοραστές,

(δ) θα συνδράμει στον εντοπισμό πιθανών αγοραστών και στην κατάρτιση και υλοποίηση προωθητικών σχεδίων,

(ε) θα συνδράμει στον έλεγχο των ενδιαφερόμενων πιθανών αγοραστών και στην παροχή αναλυτικής πληροφόρησης και βοήθειας προς αυτούς,

(στ) θα συνδράμει στην αξιολόγηση των προτάσεων που υποβάλλονται από πιθανούς αγοραστές σχετικά με κάθε Πώληση,

(ζ) θα συνδράμει στον σχεδιασμό και τη διαπραγμάτευση κάθε Πώλησης, και

(η) θα κρατά ενήμερη την Εταιρεία σχετικά με την πρόοδο κάθε Πώλησης/ Πωλήσεων και γενικότερα θα είναι στη διάθεση της Εταιρείας σχετικά με οποιαδήποτε Πώληση.» [...]

Επειδή, η προσφεύγουσα με σκοπό να αποδείξει τους ισχυρισμούς της προσκομίζει την από 14/02/2014 σύμβαση ανάθεσης,, στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι: «....Ο Σύμβουλος θα παρέχει υπηρεσίες αναφορικά με τη Συναλλαγή κατόπιν εύλογου αιτήματος του Πελάτη, και συγκεκριμένα:

α) Παρέχει την επαγγελματική του εκτίμηση επί της αξίας των Ενδιαφερόντων,

β) Συγκεντρώνει με τον Πελάτη σχετικές πληροφορίες αναφορικά με τα Ενδιαφέροντα, συμπεριλαμβανομένης της άποψης του Πελάτη επί της αποτίμησης των Ενδιαφερόντων,

γ) Εντοπίζει και επικοινωνεί με πιθανούς συμβαλλόμενους για την απόκτηση των Ενδιαφερόντων (εφεξής «**οι Αγοραστές**»),

δ) Θέτει τις διαθέσιμες προσφορές στον Πελάτη,

ε) Ηγείται και διαχειρίζεται τη διαπραγματευτική διαδικασία με τους Αγοραστές,

στ) Συντονίζει και εργάζεται με τους νομικούς συμβούλους του Πελάτη για την ολοκλήρωση κάθε Συναλλαγής, και

ζ) Υποβάλλει στον Πελάτη αναφορές προόδου σε εβδομαδιαία βάση.....».

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες από την αλλοδαπή εταιρεία προς την προσφεύγουσα δεν αφορούν τη διαπραγμάτευση για την πώληση μετοχών ανωνύμων εταιρειών, αλλά την παροχή οικονομικών συμβουλών και γνωμοδότησης αναφορικά με την αγοραπωλησία που διενεργήθηκε. Η δε αγοραπωλησία αφορά όχι μόνο μετοχές τίτλους και ομολογίες, αλλά το σύνολο των περιουσιακών στοιχείων της προσφεύγουσας μεταξύ των οποίων και τα ακίνητά της.

Επειδή, η προσφεύγουσα όπως ομολογείται και αποδεικνύεται με την κρινόμενη προσφυγής της, αλλά και όπως σαφώς προκύπτει από τις προσκομισθείσες συμβάσεις που αυτή κατήρτισε με τους προαναφερθέντες αλλοδαπούς οίκους, οι παρασχεθείσες προς αυτήν υπηρεσίες συνίσταντο κατά βάση στην κατάρτιση ενημερωτικών δελτίων για 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 υποβάλλονταν από αυτούς.

Εκ των προρρηθέντων προκύπτει ότι οι παρασχεθείσες από τους αλλοδαπούς οίκους 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 στις θυγατρικές της εταιρείες, οι οποίες είχαν τη μορφή είτε της διενέργειας οικονομικών μελετών είτε της κατάρτισεως προωθητικού υλικού, με απώτερο στόχο βεβαίως την εξεύρεση πιθανών αγοραστών. Υπό το πρίσμα των ανωτέρω, ενόψει και της πάγιας νομολογιακής θέσεως περί συστατικής 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 968.884,98 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 20/10/2017 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.