



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, 12/01/2018

Αριθμός απόφασης: 302

## 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 14/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... Α.Ε., 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 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Απριλίου 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 14/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... Α.Ε., 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 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Απριλίου 2017, απορρίφθηκε σιωπηρώς η ως άνω αίτησή της, με την οποία ζητούσε επιστροφή φόρου Προστιθέμενης Αξίας ύψους 1.123.892,75 ευρώ σχετικά με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και τιμολογήθηκαν σε εμάς 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 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Απριλίου 2017, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι οι υπηρεσίες που έλαβε από την εταιρεία ....., 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 άρθρ. 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.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 29.7.2015 σύμβαση ανάθεσης, στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι: «[...] Με την παρούσα επιστολή καθορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις σύμφωνα με τους οποίους η ..... ΑΕ (εφεξής η Εταιρεία) ανέθεσε στην ..... να ενεργεί ως αποκλειστικός οικονομικός σύμβουλός της σχετικά με πιθανή ή πραγματική διάθεση του συνόλου ή μέρους των περιουσιακών στοιχείων ή του μετοχικού της κεφαλαίου [...] Επιπλέον η ..... θα υποβάλει στο Διοικητικό Συμβούλιο της Εταιρείας γνωμοδότηση περί του δικαίου 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 συνδράμει στην κατάρτιση του ενημερωτικού δελτίου και του λοιπού υλικού προώθησης από την Εταιρεία και την Επιχείρηση για τη διανομή και παρουσίαση σε πιθανούς αγοραστές,

(β) θα συνδράμει στον εντοπισμό πιθανών αγοραστών και στην κατάρτιση και υλοποίηση προωθητικού σχεδίου,

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

(δ) θα συνδράμει στην αξιολόγηση των προτάσεων που υποβάλλονται από πιθανούς αγοραστές,

(ε) θα συνδράμει στο σχεδιασμό και τη διαπραγμάτευση της Πώλησης και

(στ) θα κρατά ενήμερη την Εταιρεία σχετικά με την πρόοδο της Πώλησης και γενικότερα θα είναι στη διάθεση της Εταιρείας σχετικά με την Πώληση» [...]

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.

Επιπροσθέτως, στο τιμολόγιο υπ' αριθ. ....../2017 που προσκομίζεται, ως αιτιολογία για τη χρέωση 4.929.354,21 ευρώ στην προσφεύγουσα αναφέρει τα εξής: «Για υπηρεσίες που παρασχέθηκαν σε σχέση με τις ενέργειες ως αποκλειστικού οικονομικού συμβούλου στο έργο ..... Αμοιβή για την αναγγελία Συγχώνευσης και Εξαγοράς (2/3 της συνολικής αμοιβής Συγχώνευσης και Εξαγοράς)». Αμοιβή γνωμοδότησης. Έκτακτα Έξοδα.». Μάλιστα, ούτε και στο

ως άνω τιμολόγιο γίνεται κάποια αναφορά σε διαπραγμάτευση της ....., τα οποία ενισχύουν το επιχείρημα ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες υπάγονται κανονικά στο καθεστώς Φ.Π.Α.

Επιπλέον των ανωτέρω, θα πρέπει να σημειωθεί ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες προς την προσφεύγουσα συνιστούν εφαρμογή μέτρων δέουσας επιμέλειας που για να θεωρηθούν απαλλασσόμενες του Φ.Π.Α. θα πρέπει να συνιστούν παρεπόμενες απαλλασσόμενης κύριας παροχής, εφόσον θα πληρούνται συζευκτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) οι υπηρεσίες εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας θα πρέπει να παρέχονται αποκλειστικά και μόνο από το διαπραγματευτή που μεσολαβεί για τη σύναψη συμβάσεων αγοράς ή πώλησης χρηματοπιστωτικών μέσων (π.χ. αγορά και πώληση μετοχών),

β) θα πρέπει η διαπραγμάτευση να ολοκληρώνεται, καθώς διαφορετικά δεν θα υφίσταται απαλλασσόμενη του Φ.Π.Α. κύρια παροχή υπηρεσίας, της οποίας να δύναται να θεωρηθεί ως παρεπόμενη η παροχή υπηρεσιών εφαρμογής μέτρων δέουσας επιμέλειας.

Σε κάθε δε περίπτωση, εκτός του γεγονότος ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες δεν αφορούν διαπραγμάτευση, δεν αποδεικνύεται από την προσφεύγουσα η ολοκλήρωση της διαπραγμάτευσης, ώστε να μπορεί η φορολογική αρχή να καταλήξει στο αν οι υπηρεσίες αυτές μπορούν να αποτελέσουν παρεπόμενες απαλλασσόμενης κύριας παροχής.

**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.

**Επειδή**, από το σύνολο των προσκομισθέντων από την προσφεύγουσα στοιχείων και από τα πραγματικά γεγονότα που περιγράφονται προκύπτει ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες, μη αφορώσες αποκλειστικά διαπραγμάτευση τίτλων, δεν απαλλάσσονται από την υπαγωγή στο Φ.Π.Α.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός για επιστροφή του αιτούμενου από την προσφεύγουσα ποσού Φ.Π.Α. ύψους 1.123.892,75 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 14/09/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... Α.Ε., ΑΦΜ .....

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

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

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

**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.