



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604 534
ΦΑΞ : 213 1604 567

Καλλιθέα, 09/02/2017

Αριθμός απόφασης: 1327

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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 από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία (Α.Φ.Μ.), που εδρεύει στην οδό, Αθήνα, κατά :

α. της με αριθ. πρωτοκόλλου20216 αίτησης, με την οποία ζητήθηκε η επιστροφή ΦΠΑ ποσού 109.167,45 ευρώ, λόγω υποβολής της υπ' αριθ.06.2016 τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης ΦΠΑ σχετικά με την ανάκληση της υπ' αριθ.2013 έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο από 01.05.2013 έως 31.05.2013,

β. της με αριθ. πρωτοκόλλου2016 αίτησης, με την οποία ζητήθηκε η επιστροφή ΦΠΑ ποσού 90.854,65 ευρώ, λόγω υποβολής της υπ' αριθ.2016 τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης ΦΠΑ, σχετικά με την ανάκληση της υπ' αριθ.2013 έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο από 01.08.2013 έως 31.08.2013 και

γ. της με αριθ. πρωτοκόλλου2016 αίτησης, με την οποία ζητήθηκε η επιστροφή ΦΠΑ ποσού 100.267,67 ευρώ, λόγω υποβολής της υπ' αριθ.2016 τροποποιητικής-ανακλητικής δήλωσης ΦΠΑ, σχετικά με την ανάκληση της υπ' αριθ./16.12.2013 έκτακτης δήλωσης ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο από 01.11.2013 έως 30.11.2013 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να:

-Να γίνει δεκτή η ενδικοφανής προσφυγή.

-Να ακυρωθεί η ως άνω τεκμαιρόμενη (σιωπηρή) αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών σχετικά με τις υπ' αριθ. πρωτ. ., και αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας .

-Να διαταχθεί η Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών να προβεί στην άμεση και έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου ποσού 300.289,77 ευρώ,προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

<< Ι. ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η εταιρεία μας δραστηριοποιείται στον τομέα των ασφαλίσεων ζωής και είναι μέλος του παγκόσμιου ασφαλιστικού ομίλου Επομένως η εταιρεία μας ασκεί δραστηριότητα {ασφαλιστικές εργασίες) η οποία απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.1(ιθ) του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ, όπως ισχύει).

Όπως θα εξηγηθεί αναλυτικότερα κατωτέρω, η εταιρεία μας είναι μέλος του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού (ΕΟΟΣ) με την επωνυμία, ο οποίος συστάθηκε από τον όμιλοσύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2137/85 του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1985 σχετικά με την ίδρυση Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού (ΕΟΟΣ). Κατά το έτος 2013 ο εν λόγω ΕΟΟΣ παρείχε στην εταιρεία μας υπηρεσίες, ανάλυση των οποίων θα παρατεθεί κατωτέρω, οι οποίες ήταν άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας της.

Για τον επιμερισμό του κόστους των υπηρεσιών αυτών, η εξέδωσε τα κάτωθι τιμολόγια στην εταιρεία μας (βλ. σχετικά υπ' αριθ. Ι.α- Ι.στ):

Αρ. τιμολογίου	Περίοδος αναφοράς	Ημ. έκδοσης	Νόμισμα	Ποσό
2013Q1_SII_Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	Ευρώ	105.401,00
2013Q1_SII_Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	GBP	53.886,45
2013Q1_SII_Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	USD	237.783,83
2013Q1_USBAU„Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	USD	155.300,11
2013Q2_StI_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	Ευρώ	53.317,12
2013Q2_SII_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	GBP	47.423,47
2013Q2_SII_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	USD	342.789,10
2013Q2_USBAU_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	USD	39.954,35
2013Q3_SII_Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	Ευρώ	130.782,52

2013Q3 SII Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	GBP	54.488,56
2013Q3 SII Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	USD	271.105,58
2013Q3_USBAU_Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	USD	51.241,84

Τόπος παροχής των παρασχεθείσων υπηρεσιών, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ.2(α) του Ν.2859/2000, είναι ο τόπος όπου είναι εγκατεστημένος ο λήπτης της υπηρεσίας, εφόσον είναι υποκείμενος στο φόρο. Επομένως στην προκειμένη περίπτωση, τόπος παροχής των υπηρεσιών ήταν η Ελλάδα, δεδομένου ότι η εταιρεία μας ήταν η λήπτρια των υπηρεσιών και είναι υποκείμενη στο φόρο (αν και απαλλασσόμενη). Κατά συνέπεια, η εταιρεία μας υπολόγισε τον αναλογούντα ΦΠΑ 23% επί των ανωτέρω χρεώσεων της , τον οποίο συμπεριέλαβε στις κατωτέρω έκτακτες δηλώσεις ΦΠΑ και απέδωσε με τα εξής διπλότυπα είσπραξης (βλ. σχετικά υπ' αριθ. 2.α - 2.γ):

Αρ. δήλωσης ΦΠΑ	Ημερ. Υποβολής	Ποσό ΦΠΑ	Αρ. διπλοτύπου είσπραξης	Ποσό ΦΠΑ Τιμολογίων
367	14.06.2013	109.167,45	31768/14.06.2013	109.167,45
652	13.09.2013	92.079,77	57499/13.09.2013	90.854,65
977	16.12.2013	103.937,51	81467/16.12.2013	100.267,67

Ωστόσο, το ποσό του ΦΠΑ που αντιστοιχούσε στα προαναφερθέντα τιμολόγια της και καταβλήθηκε με τις ανωτέρω τρεις δηλώσεις ΦΠΑ, το οποίο ανέρχεται συνολικά σε 300.289,77 ευρώ, θα πρέπει να μας επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθέν. Ο λόγος είναι ότι η καταβολή του έγινε από νομική πλάνη, καθώς είναι σαφές ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν οφείλεται ΦΠΑ επί των υπηρεσιών που έλαβε η εταιρεία μας από την σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.Ι(η) του Ν. 2859/2000 και το άρθρο 132(1)(στ) της Οδηγίας 2006/112/EK.

.....
Η φορολογική αρχή όμως ουδόλως εξέτασε τις υποβληθείσες αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας και άφησε να παρέλθει άπρακτη η προθεσμία των 90 ημερών, εντός της οποίας είχε υποχρέωση να απαντήσει επ' αυτών, προχωρώντας στην σιωπηρή απόρριψη τους.

Με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή μας προσβάλλουμε ενώπιον της Αρχής σας και αμφισβητούμε την ως άνω σιωπηρή αρνητική απάντηση της φορολογικής αρχής στις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας. Ζητούμε δε να ακυρωθεί από την Αρχή σας η εν λόγω αρνητική απάντηση και να διαταχθεί η άμεση και έντοκη επιστροφή στην εταιρεία μας του ΦΠΑ που αντιστοιχεί στα τιμολόγια της , καθώς το εν λόγω ποσό έχει καταβληθεί από την εταιρεία μας αχρεωστήτως στο Ελληνικό Δημόσιο.

Π. ΛΟΓΟΣ ΕΝΔΙΚΟΦΑΝΟΥΣ ΠΡΟΣΦΥΓΗ! Παρανόμως η φορολογική αρχή (Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Αθηνών) και κατά κακή εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης και των στοιχείων που τέθηκαν υπόψη της απέρριψε τις αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας, εφόσον το αιτηθέν ποσό φόρου (ύψους 300.289,77 ευρώ) καταβλήθηκε από την εταιρεία χωρίς να οφείλεται, δεδομένου ότι οι παρασχεθείσες προς την εταιρεία μας υπηρεσίες, στις οποίες αντιστοιχούσε ο εν λόγω φόρος απαλλάσσονταν του ΦΠΑ.

1. Το ισχύον Ευρωπαϊκό νομοθετικό πλαίσιο

Το άρθρο 22 παρ.1 (η) του νόμου 2859/2000 προβλέπει ότι απαλλάσσεται από ΦΠΑ «η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα»,

Η ανωτέρω διάταξη ενσωματώνει στο εσωτερικό δίκαιο τη διάταξη του άρθρου 132(1)(στ) της Οδηγίας 2006/112/EK, σύμφωνα με την οποία τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από ΦΠΑ «τις παροχές υπηρεσιών οι

οποίες πραγματοποιούνται από ανεξάρτητες ενώσεις προσώπων, που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη του φόρου ή για την οποία τα πρόσωπα αυτά δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο, με σκοπό την παροχή στα μέλη τους των άμεσα αναγκαίων υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής, εφόσον οι ενώσεις αυτές απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την εισπράξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δεν δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού».

Όπως προκύπτει από τη διατύπωση της ανωτέρω διάταξης της Οδηγίας 2006/112/EK, οι προϋποθέσεις για την εφαρμογή της εν λόγω απαλλαγής, όπως έχουν ερμηνευτεί σχετικά και από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είναι οι ακόλουθες:

(i) ύπαρξη ανεξάρτητης ένωσης προσώπων η οποία παρέχει υπηρεσίες στα πρόσωπα που είναι μέλη της

Η διατύπωση της διάταξης του άρθρου 132(1)(στ) της Οδηγίας είναι γενική, με την έννοια ότι δεν περιέχει κάποιο περιορισμό ως προς τη νομική μορφή που πρέπει (ή δεν πρέπει) να έχει η ένωση αυτή, ή αν πρέπει να έχει νομική προσωπικότητα ή όχι. Περαιτέρω αναφέρεται γενικά σε ένωση «προσώπων» και επομένως μπορεί να συναχθεί από τη γενική αυτή διατύπωση ότι τα πρόσωπα που είναι μέλη μίας τέτοιας ένωσης η οποία τους παρέχει υπηρεσίες, μπορεί να είναι είτε φυσικά είτε νομικά. Αν δεν ίσχυε αυτό, η διάταξη θα είχε διατυπωθεί διαφορετικά και δε θα περιείχε τη γενική αναφορά σε «πρόσωπα». Τα ανωτέρω έχουν επιβεβαιωθεί και από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο, έχει αποφανθεί ότι στο πεδίο εφαρμογής της εν λόγω διάταξης εμπίπτουν ενώσεις των οποίων τα μέλη είναι νομικά πρόσωπα, όπως τα κατωτέρω:

- Ίδρυμα με μέλη ιδρύματα κοινωνικού και μορφωτικού χαρακτήρα (υπόθεση C-348/87, Stichting Uitvoering Financiele Acties),

- Ένωση της οποία τα μέλη είναι μικρές και μεσαίες ασφαλιστικές εταιρείες (υπόθεση C-8/01, Assurandor Societetet).

- Ένωση νοσοκομείων και άλλων φορέων που δραστηριοποιούνται στον τομέα της υγείας (υπόθεση 0407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de intercollegiate Toestelling).

Επομένως προκύπτει από τα ανωτέρω, ότι η απαλλαγή που προβλέπει το άρθρο 132(1)(στ) εφαρμόζεται σε κάθε ανεξάρτητη ένωση είτε φυσικών είτε νομικών προσώπων, η οποία παρέχει υπηρεσίες στα πρόσωπα αυτά, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις που θέτει η διάταξη αυτή. Περαιτέρω, δεν υπάρχει κανένας περιορισμός ως προς τη χώρα στην οποία η ένωση και τα μέλη της θα πρέπει να είναι εγκατεστημένα, επομένως επιτρέπεται η ένωση και τα μέλη της να είναι εγκατεστημένα σε διαφορετικά κράτη μέλη.

(Η) τα μέλη της ένωσης που λαμβάνουν τις υπηρεσίες ύα πρέπει να ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από ΦΠΑ ή για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο

Εφόσον η διάταξη του άρθρου 132(1)(στ) προβλέπει ότι τα μέλη της ένωσης μπορεί να είναι πρόσωπα που ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από ΦΠΑ, είναι σαφές ότι τα μέλη μίας τέτοιας ένωσης μπορεί να είναι πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο.

Ο λόγος είναι ότι προκειμένου μία δραστηριότητα να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ θα πρέπει να πληρούνται προηγουμένως δύο προϋποθέσεις: η πρώτη είναι ότι η δραστηριότητα αυτή θα πρέπει να αποτελεί οικονομική δραστηριότητα η οποία εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 9 της Οδηγίας 2006/112/EK (όπως έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό δίκαιο από το άρθρο 4 του νόμου 2859/2000). Η δεύτερη προϋπόθεση είναι ότι η δραστηριότητα αυτή θα πρέπει να ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα του αυτή (σύμφωνα με το άρθρο 9 της Οδηγίας 2006/112/EK, όπως έχει ενσωματωθεί στο εσωτερικό δίκαιο από το άρθρο 3 του νόμου 2859/2000).

Διαφορετικά δε θα είχε νόημα να εισάγεται συγκεκριμένη απαλλαγή από ΦΠΑ για μία δραστηριότητα που ούτως ή άλλως είναι εκτός πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ.

Εφόσον τα μέλη της ένωσης προς τα οποία η ένωση μπορεί να παρέχει υπηρεσίες με απαλλαγή από τον ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 132(1)(στ), μπορεί να είναι πρόσωπα υποκείμενα στο φόρο, αυτό σημαίνει ότι τα μέλη αυτά μπορούν να ασκούν μία πλήρη εμπορική δραστηριότητα που αποσκοπεί στο κέρδος. Αυτό προκύπτει απευθείας από τους ορισμούς του υποκείμενου στο φόρο και της οικονομικής δραστηριότητας που περιέχονται στο άρθρο 9 της Οδηγίας 2006/112/EK (άρθρα 3 και 4 του νόμου 2859/2000), οι οποίοι καταλαμβάνουν και εμπορικές κερδοσκοπικές δραστηριότητες. Άλλωστε το άρθρο 132(1)(στ) δεν κάνει κάποια διάκριση ή εισάγει κάποιο περιορισμό ως προς το ποιες απαλλασσόμενες δραστηριότητες τα μέλη της ένωσης θα πρέπει να ασκούν. Επομένως η άσκηση από τα μέλη εμπορικών δραστηριοτήτων που αποσκοπούν στο κέρδος είναι απολύτως σύνομη με την εν λόγω διάταξη και δεν αποκλείει την εφαρμογή της απαλλαγής που αυτή προβλέπει.

Τα ανωτέρω έχουν επιβεβαιωθεί και από το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης, το οποίο αποφάνθηκε στην υπόθεση C-8/01 ότι η υπό εξέταση απαλλαγή μπορεί να εφαρμοστεί και σε υπηρεσίες που παρέχει ένωση στα μέλη της, όταν τα μέλη της είναι ασφαλιστικές εταιρείες (δηλαδή εμπορικά κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα).

(Hi) οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ενώσεις ÷α πρέπει να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας των μελών τους, η οποία δραστηριότητα είναι απαλλασσόμενη από ΦΠΑ ή για την οποία τα μέλη δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο

Η προϋπόθεση αυτή απαιτεί να υπάρχει άμεση σχέση μεταξύ των υπηρεσιών που παρέχει η ένωση και της δραστηριότητας των μελών της σε σχέση με την οποία παρέχονται οι υπηρεσίες, υπό την έννοια ότι οι υπηρεσίες αυτές θα πρέπει να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Η διατύπωση της διάταξης καταδεικνύει ότι οι υπηρεσίες της ένωσης θα πρέπει να απευθύνονται και να χρησιμοποιούνται από τα μέλη μόνο σε σχέση με την απαλλασσόμενη (ή εξαιρούμενη) από ΦΠΑ δραστηριότητα τους και δε θα πρέπει να χρησιμοποιούνται από αυτά και για τυχόν δραστηριότητες που έχουν, οι οποίες υπάγονται σε ΦΠΑ. Επομένως οι υπηρεσίες της ένωσης θα πρέπει να αφορούν μόνο την απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη δραστηριότητα των μελών τους.

Ταυτόχρονα οι υπηρεσίες θα πρέπει να είναι απαραίτητες για τη δραστηριότητα αυτή, δηλαδή θα πρέπει να είναι αναγκαίες προκειμένου να μπορεί να ασκηθεί η απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη δραστηριότητα από το κάθε μέλος. Εφόσον η διάταξη του άρθρου 132(1)(στ) δεν περιέχει κάποιο σχετικό περιορισμό, οι υπηρεσίες της ένωσης μπορούν να αφορούν και να είναι αναγκαίες για οποιοδήποτε μέρος της απαλλασσόμενης ή εξαιρούμενης δραστηριότητας ή ακόμα και να αφορούν τη δραστηριότητα στο σύνολο της. Επομένως οι υπηρεσίες που παρέχει η ένωση θα πρέπει να αποτελούν αναπόσπαστες εισροές για τα μέλη, οι οποίες είναι αναγκαίες για την άσκηση της απαλλασσόμενης ή της εξαιρούμενης δραστηριότητας.

Τα ανωτέρω επιβεβαιώνονται και στην υπόθεση C-407/07 την οποία εκδίκασε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στην υπόθεση αυτή δεν αμφισβητήθηκε ότι υπηρεσίες που παρέχονται από ένωση στα μέλη της (που δραστηριοποιούνται στον τομέα της υγείας) και οι οποίες αφορούν σε επαγγελματικές προδιαγραφές για το νοσηλευτικό προσωπικό όπως και η παροχή προσωπικού για να μλήσει σε σχετικό συνέδριο αποτελούν υπηρεσίες άμεσα αναγκαίες για την συνολική άσκηση της απαλλασσόμενης από ΦΠΑ δραστηριότητας των μελών.

Περαιτέρω, στην απόφαση του στην ανωτέρω υπόθεση, το Δικαστήριο έκρινε ότι η παροχή υπηρεσιών σε ορισμένα και όχι σε όλα τα μέλη της ένωσης δεν αποκλείει την εφαρμογή της απαλλαγής.

Παρομοίως και στην απόφαση του στην υπόθεση C-8/01 το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης δεν αμφισβήτησε ότι οι υπηρεσίες εκτίμησης ζημιών που παρείχε η ένωση στα μέλη της, ήταν άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας των μελών της.

(iv) η ένωση θα πρέπει να απαιτεί από τα μέλη της μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί

Σύμφωνα με την προϋπόθεση αυτή η ένωση δεν μπορεί να αποκομίζει κέρδη από την παροχή υπηρεσιών στα μέλη της. Δηλαδή η ένωση δεν πρέπει να έχει δημιουργηθεί για σκοπούς κερδοσκοπικούς αλλά θα πρέπει να χρεώνει στα μέλη της το ακριβές ποσό των εξόδων που έχει πραγματοποιήσει για να παρέχει τις υπηρεσίες στα μέλη της. Τα ανωτέρω έχουν επιβεβαιωθεί ρητά και στην παράγραφο 121 των Προτάσεων του Γενικού Εισαγγελέα στην υπόθεση C-8/01 που εκδίκασε το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Στο πλαίσιο αυτό στην παράγραφο 122 των ιδίων Προτάσεων, ο Γενικός Εισαγγελέας αποφάνθηκε ότι η ένωση δε θα πρέπει να έχει τα χαρακτηριστικά ανεξάρτητου επιχειρηματία που επιδιώκει να δημιουργήσει πελατεία και να αποκομίσει κέρδη.

(v) η απαλλαγή δε δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού.

Όσον αφορά την προϋπόθεση αυτή, το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης αποφάνθηκε στην υπόθεση C-8/01 ότι η απαλλαγή δε θα πρέπει να χορηγείται όταν υπάρχει συγκεκριμένος κίνδυνος να προκληθούν, αποκλειστικά λόγω της απαλλαγής αυτής, στρεβλώσεις του ανταγωνισμού είτε άμεσα είτε στο μέλλον (βλ. παράγραφο 65). Όπως έκρινε το Δικαστήριο (βλ. παράγραφο 58) και ο Γενικός Εισαγγελέας (βλ. παράγραφο 134 των Προτάσεων), θα πρέπει η απαλλαγή που χορηγήθηκε στην ένωση και η φορολογία που επιβλήθηκε στον ανεξάρτητο επιχειρηματία να αποτελούν την καθοριστική αιτία για την οποία οι ανεξάρτητοι επιχειρηματίες αποκλείονται πράγματι από την αγορά στην οποία δραστηριοποιούνται τα μέλη της ένωσης. Αν αντιθέτως η ένωση ασκεί τη δραστηριότητα της αποτελεσματικά και επομένως είναι βέβαιη ότι λόγω της αποτελεσματικότητας της αυτής θα διατηρήσει την πελατεία των μελών της, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η απαλλαγή που της χορηγείται κλείνει την αγορά σε ανεξάρτητους επιχειρηματίες (βλ. παράγραφο 59 της απόφασης του Δικαστηρίου και παράγραφο 131 των Προτάσεων του Γενικού Εισαγγελέα).

Στο πλαίσιο αυτό εναπόκειται στις φορολογικές αρχές να αποδείξουν την ύπαρξη συγκεκριμένου κινδύνου στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, ασχέτως του πόσο επαχθής μία τέτοια απόδειξη μπορεί να είναι. Σε κάθε περίπτωση, επειδή η απόδειξη της ύπαρξης κινδύνου μπορεί να είναι επαχθής, δε σημαίνει ότι επιτρέπεται στις φορολογικές αρχές να απαλλάγουν από το βάρος αυτό επικαλούμενες έναν υποθετικό και μόνο κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού (βλ. παράγραφο 136 των Προτάσεων του Γενικού Εισαγγελέα). Αντιθέτως θα πρέπει πάντα να είναι σε θέση να αποδείξουν ότι ο κίνδυνος στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού είναι πραγματικός.

2. Το ισχύον Ελληνικό νομοθετικό πλαίσιο

Όπως ήδη αναφέρθηκε ανωτέρω στο κεφάλαιο 1, το άρθρο 22 παρ.Ι(η) του νόμου 2859/2000 προβλέπει ότι απαλλάσσεται από ΦΠΑ «η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα».

Συγκρίνοντας τη διατύπωση της ανωτέρω διάταξης με την αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 132(1)(στ) της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ και τις προϋποθέσεις που θέτουν και οι δύο διατάξεις για την εφαρμογή της απαλλαγής, θα πρέπει να επισημανθούν τα εξής:

Κατά πρώτον η χωριστή αναφορά που κάνει η διάταξη στα σωματεία είναι περιττή και δεν γίνεται κατανοητό γιατί εισάγεται διαζευκτικά με τις ενώσεις προσώπων. Σύμφωνα με το άρθρο 78 του Αστικού Κώδικα σωματείο είναι η ένωση προσώπων που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό και η οποία αποτελείται από φυσικά πρόσωπα τα οποία δεν ασκούν οικονομική δραστηριότητα για σκοπούς ΦΠΑ. Επομένως, είναι σαφές από τον ορισμό αυτό ότι οι «ενώσεις προσώπων» αδιαμφισβήτητα περιλαμβάνουν και τα σωματεία.

Περαιτέρω, όπως και η αντίστοιχη διάταξη της Οδηγίας, η διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ δεν περιέχει κάποιο περιορισμό ως προς τις ενώσεις προσώπων που μπορούν να υπαχθούν στην απαλλαγή, όσον αφορά τη νομική τους μορφή, τη νομική προσωπικότητα και τα πρόσωπα που μπορούν να είναι μέλη τους. Επομένως, εφόσον βέβαια πληρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις, η απαλλαγή μπορεί να ισχύσει για ένωση προσώπων η οποία παρέχει υπηρεσίες στα μέλη της, όταν τα μέλη της είναι νομικά πρόσωπα που είναι υποκείμενα στο φόρο για σκοπούς ΦΠΑ και τα οποία ασκούν μία πλήρη εμπορική/επιχειρηματική δραστηριότητα (ακόμα και αν είναι απαλλασσόμενη), αφού το σχετικό άρθρο του Κώδικα ΦΠΑ δεν προβλέπει διαφορετικά. Επιπλέον, η διάταξη δεν περιέχει κάποιο περιορισμό ως προς τη χώρα που η ένωση και τα μέλη της θα πρέπει να είναι εγκατεστημένα, επομένως επιτρέπεται η ένωση και τα μέλη της να είναι εγκατεστημένα σε διαφορετικά Κράτη Μέλη.

Περαιτέρω, η διάταξη του νόμου 2859/2000, παρομοίως με την αντίστοιχη διάταξη της Οδηγίας, απαιτεί τα μέλη της ένωσης να ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από τον ΦΠΑ. Επιπρόσθετα, επαναλαμβάνει ότι οι παρεχόμενες υπηρεσίες θα πρέπει να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της απαλλασσόμενης ή εξαιρούμενης δραστηριότητας. Οι οδηγίες που έχουν παρασχεθεί με την εγκύκλιο Π.4336/3162/10/10.07.1987 του Υπουργείου Οικονομικών επιβεβαιώνουν την ερμηνεία που δόθηκε στο προηγούμενο κεφάλαιο όσον αφορά την έννοια των «άμεσα αναγκαίων». Συγκεκριμένα οι οδηγίες αυτές περιλαμβάνουν δύο παραδείγματα: το πρώτο αφορά τον Ιατρικό Σύλλογο Αθηνών ο οποίος διοργανώνει συνέδριο και χρεώνει τους γιατρούς με τα σχετικά κόστη. Το δεύτερο παράδειγμα αφορά το Σύλλογο Κυνηγών Αθηνών ο οποίος αναλαμβάνει την έκδοση αδειών κυνηγιού των μελών του. Και στις δύο περιπτώσεις οι υπηρεσίες που παρέχουν οι Σύλλογοι σχετίζονται και είναι άμεσα αναγκαίες για τη συνολική άσκηση της δραστηριότητας των μελών τους.

Επιπρόσθετα, η εν λόγω διάταξη του νόμου 2859/2000 αναφέρει ότι η παροχή των υπηρεσιών από την ένωση στα μέλη της γίνεται «έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα». Παρά το γεγονός ότι η διάταξη δεν αναφέρει (όπως η αντίστοιχη διάταξη της Οδηγίας) ότι η ένωση θα πρέπει να απαιτεί από τα μέλη της μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί, είναι προφανές ότι δεν μπορεί να ισχύσει κάτι διαφορετικό, καθώς η διάταξη του εσωτερικού δικαίου δεν μπορεί να αποκλίνει από την αντίστοιχη διάταξη της Οδηγίας. Επομένως η ένωση, η οποία μπορεί να υπαχθεί στην απαλλαγή, και παρέχει υπηρεσίες στα μέλη της, δεν μπορεί να είναι κερδοσκοπική αλλά θα πρέπει να χρεώνει στα μέλη της μόνο το ακριβές ποσό των εξόδων που έχει πραγματοποιήσει για την παροχή των υπηρεσιών.

Τέλος, η διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ δεν προβλέπει την τελευταία προϋπόθεση που αναλύθηκε ανωτέρω στο κεφάλαιο 1, δηλαδή η απαλλαγή να μη δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού. Ωστόσο, λαμβάνοντας υπόψη την υπεροχή του Κοινοτικού Δικαίου, θα πρέπει σε κάθε περίπτωση να

συντρέχει και η προϋπόθεση αυτή υπό την ερμηνεία που αναλύθηκε ανωτέρω: ότι δηλαδή οι φορολογικές αρχές, για να αρνηθούν την εφαρμογή της απαλλαγής θα πρέπει να αποδείξουν ότι υπάρχει συγκεκριμένος και πραγματικός κίνδυνος στρέβλωσης και όχι απλά κάποιος υποθετικός και θεωρητικός κίνδυνος.

3. Η εφαρμογή της απαλλαγής ΦΠΑ στην συγκεκριμένη περίπτωση

Συνοψίζοντας, η ανωτέρω ανάλυση στα κεφάλαια 1 και 2 καταδεικνύει ξεκάθαρα ότι η απαλλαγή ΦΠΑ που προβλέπεται στο άρθρο 132(1)(στ) της Οδηγίας 2006/112/EK και στο άρθρο 22 παρ.Ι(η) του νόμου 2859/2000 (το οποίο ενσωματώνει το άρθρο της Οδηγίας) εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων, και στις περιπτώσεις όπου μία μη κερδοσκοπική ένωση προσώπων παρέχει υπηρεσίες στα πρόσωπα/μέλη της, όπου τα μέλη αυτά είναι νομικά πρόσωπα που ασκούν απαλλασσόμενη από ΦΠΑ δραστηριότητα εμπορικού/επιχειρηματικού χαρακτήρα που αποσκοπεί στην απόκτηση κέρδους. Οι υπηρεσίες αυτές θα πρέπει να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και η ένωση θα πρέπει να λαμβάνει από τα μέλη της το ακριβές ποσό των εξόδων που έχει πραγματοποιήσει για την παροχή των υπηρεσιών αυτών, με την προϋπόθεση ότι η απαλλαγή αυτή δε δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων του ανταγωνισμού.

Όλα τα ανωτέρω ισχύουν επακριβώς στην συγκεκριμένη περίπτωση, όπου η εταιρεία μας έλαβε υπηρεσίες από τη, επί των οποίων υπολόγισε και κατέβαλε ΦΠΑ. Όπως θα εξηγηθεί κατωτέρω, στη συγκεκριμένη περίπτωση συντρέχουν όλες οι προϋποθέσεις που έχουν αναλυθεί στα κεφάλαια 1 και 2 ανωτέρω, επομένως οι υπηρεσίες που παρείχε στην εταιρεία μας η θα πρέπει να απαλλαγούν από ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 132(1)(στ) της Οδηγίας 2006/112/EK και το άρθρο 22 παρ.Ι(η) του νόμου 2859/2000. Συνακόλουθα, ο ΦΠΑ που υπολόγισε η εταιρεία μας επί των εν λόγω υπηρεσιών, καταβλήθηκε αχρεώστητα και θα πρέπει να επιστραφεί.

Συγκεκριμένα, όσον αφορά την πλήρωση των προϋποθέσεων για την εφαρμογή της απαλλαγής στη συγκεκριμένη περίπτωση, σημειώνονται τα εξής:

(i) Ύπαρξη ανεξάρτητης ένωσης προσώπων η οποία παρέχει υπηρεσίες στα πρόσωπα που είναι μέλη της.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η εταιρεία μας είναι μέλος της Πρόκειται για Ευρωπαϊκό Όμιλο Οικονομικού Σκοπού ο οποίος έχει συσταθεί σύμφωνα με τον Κανονισμό (ΕΟΚ) αριθ. 2137/85 του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1985 σχετικά με την ίδρυση Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού (ΕΟΟΣ). Ο ΕΟΟΣ στην προκειμένη περίπτωση είναι εγκατεστημένος στην Ιρλανδία σύμφωνα με τη Σύμβαση Σύστασης, η οποία υπογράφηκε στις 8 Νοεμβρίου 2011 (βλ. σχετικό υπ' αριθ. 5). Ο ΕΟΟΣ αρχικά συστάθηκε από δύο ασφαλιστικές εταιρείες του ομίλου ..., τη (Ιρλανδézικη εταιρεία) και τη Limited (εταιρεία του Ηνωμένου Βασιλείου).

Ο ΕΟΟΣ είναι ένα μόρφωμα του Κοινοτικού Δικαίου και ο σκοπός του είναι να διευκολύνει και αναπτύσσει τις οικονομικές δραστηριότητες των μελών του, συγκεντρώνοντας πόρους, μέσα, δεξιότητες και δραστηριότητες, επιτυγχάνοντας έτσι καλύτερα αποτελέσματα από ότι αν το κάθε μέλος δρούσε μεμονωμένα (βλ. άρθρο 3 του Κανονισμού 2137/85). Ο ΕΟΟΣ πρέπει να έχει τουλάχιστον δύο μέλη τα οποία να είναι εγκατεστημένα σε διαφορετικά Κράτη Μέλη, επομένως είναι φανερό ότι σκοπός της δημιουργίας ενός ΕΟΟΣ είναι να διευκολύνει και ενθαρρύνει τη διασυνοριακή συνεργασία (βλ. άρθρο 4 παρ.2(α) του Κανονισμού 2137/1985).

Ο ΕΟΟΣ μπορεί να συσταθεί από εταιρείες και άλλες νομικές οντότητες που διέπονται από δημόσιο ή ιδιωτικό δίκαιο και έχουν συσταθεί σύμφωνα με νομοθεσία Κράτους Μέλους και έχουν την έδρα τους σε Κράτος Μέλος (βλ. άρθρο 4 παρ.2(α) του Κανονισμού 2137/1985). Ο ΕΟΟΣ δε μπορεί να δημιουργεί κέρδη για τον εαυτό του. Οι δραστηριότητες του πρέπει να συνδέονται με τις οικονομικές δραστηριότητες των μελών του, αλλά δε μπορεί να τις αντικαταστήσει μεμονωμένα (βλ. άρθρο 3 του Κανονισμού 2137/85).

Με σκοπό να επιτύχει τους ανωτέρω σκοπούς που αποβλέπουν στην ανάπτυξη των οικονομικών δραστηριοτήτων των μελών του, επιτυγχάνοντας ταυτόχρονα οικονομίες κλίμακας, ο όμιλος αποφάσισε τη δημιουργία ΕΟΟΣ.

Μετά την υπογραφή της Σύμβασης Σύστασης του ΕΟΟΣ, η και τα ιδρυτικά μέλη της, Europe Services Limited καιInsurance Limited υπέγραψαν στις 21 Μαρτίου 2012 μία Σύμβαση Υπηρεσιών προς τα Μέλη (βλ. σχετικό υπ' αριθ. 6). Σύμφωνα με τη Σύμβαση αυτή ηServices EEIG ανέλαβε να παρέχει υπηρεσίες στα Μέλη της, οι οποίες σχετίζονται και είναι άμεσα αναγκαίες προκειμένου τα Μέλη της να ασκούν την απαλλασσόμενη από ΦΠΑ δραστηριότητα τους (βλ. σχετικό ορισμό των παρεχόμενων υπηρεσιών στο άρθρο 1.1, της Σύμβασης).

Περαιτέρω, η Σύμβαση Υπηρεσιών προς τα Μέλη προβλέπει ρητά ότι η Services EEIG θα είναι μη κερδοσκοπική και όλα τα κόστη και οι δαπάνες της θα καταβληθούν από τα Μέλη της τα οποία θα επιβαρυνθούν με το ακριβές ποσό των δαπανών αυτών που αντιστοιχεί στο κάθε Μέλος (βλ. άρθρο 3.1 της Σύμβασης). Το Παράρτημα 2 της Σύμβασης περιλαμβάνει κατάλογο υπηρεσιών που μπορεί να παρέχει η Services EEIG στα μέλη της περιλαμβανομένων των εξής: υπηρεσίες που σχετίζονται με την εφαρμογή της Ευρωπαϊκής Οδηγίας Φερεγγυότητα II (Solvency II, Οδηγία 2009/138/EK), αναλογιστικές υπηρεσίες, υπηρεσίες σχετικές με αξιώσεις, ασφαλιστικούς κινδύνους και ασφαλισμένους, υπηρεσίες ελέγχου, συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με τη διανομή και την προώθηση προϊόντων, συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με τη διαχείριση ανθρωπίνων πόρων, υπηρεσίες υποστήριξης σε θέματα πληροφορικής, υπηρεσίες διαχείρισης επενδύσεων, νομικές συμβουλές, συμβουλευτικές υπηρεσίες σχετικά με τη διαχείριση και ανάπτυξη προϊόντων.

Η εταιρεία μας έγινε μέλος τηςServices EEIG με την υπογραφή Πράξης Εισχώρησης την 1 Δεκεμβρίου 2012 (βλ. σχετικό υπ' αριθ.7). Με την Πράξη αυτή η εταιρεία μας έγινε μέρος της προαναφερθείσας Σύμβασης Υπηρεσιών προς τα Μέλη και επομένως συμφώνησε να λαμβάνει από τον ΕΟΟΣ υπηρεσίες, οι οποίες είναι άμεσα αναγκαίες για την απαλλασσόμενη από ΦΠΑ δραστηριότητα της. Πράγματι, η εταιρεία μας έλαβε τέτοιες υπηρεσίες κατά το έτος 2013, όπως θα εξηγηθεί κατωτέρω.

Επομένως, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η πρώτη προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής του άρθρου 132(1)(στ) της Οδηγίας 2006/112/EK και του άρθρου 22 παρ.Ι(η) του νόμου 2859/2000 πληρούται στην προκειμένη περίπτωση:

Υπάρχει όντως μία ανεξάρτητη ένωση προσώπων (η EEIG) η οποία έχει τη νομική μορφή του Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού (όπως αναφέρθηκε ανωτέρω δεν υπάρχει περιορισμός στη νομική μορφή που πρέπει να έχει μία τέτοια ένωση) και η οποία παρέχει υπηρεσίες στα μέλη της, περιλαμβανομένης της εταιρείας μας, στη βάση σχετικής σύμβασης. Τα μέλη της ένωσης είναι ασφαλιστικές εταιρείες δηλαδή νομικά πρόσωπα, αφού όπως αναλύθηκε ανωτέρω, δεν υπάρχει περιορισμός στις σχετικές διατάξεις όσον αφορά τι είδους πρόσωπα μπορούν να είναι μέλη της ένωσης. Περαιτέρω το γεγονός ότι ο ΕΟΟΣ και η εταιρεία μας είναι εγκατεστημένοι σε διαφορετικά Κράτη Μέλη δεν ασκεί καμία επιρροή, καθώς, όπως εξηγήθηκε, δεν υπάρχει κανένας τέτοιος σχετικός περιορισμός στις ανωτέρω διατάξεις.

(η) Τα μέλη της ένωσης στα οποία παρέχει υπηρεσίες θα πρέπει να ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από ΦΠΑ ή για την οποία δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο

Όλα τα μέλη της Services EEIG είναι ασφαλιστικές εταιρείες. Αυτό προκύπτει από το προσκομιζόμενο πιστοποιητικό σχετικά με την ύπαρξη της Services EEIG (βλ. σχετικό υπ' αριθ. 8), στο οποίο κατονομάζονται τα μέλη του ΕΟΟΣ, τα οποία όλα σχεδόν φέρουν στον τίτλο τους το όνομα (που όπως είπαμε πρόκειται για παγκόσμιο όμιλο που παρέχει ως επί το πλείστον ασφαλιστικές υπηρεσίες ή και δευτερευόντως υπηρεσίες διαχείρισης αμοιβαίων κεφαλαίων). Επίσης κάποια από τα μέλη φέρουν στον τίτλο τους τα ονόματα

Επομένως τα μέλη τηςServices EEIG ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από ΦΠΑ σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ.1(ιθ) του νόμου 2859/2000 και το άρθρο 135(1)(α) της Οδηγίας 2006/112/EK. Εφόσον, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν ανωτέρω, η άσκηση δραστηριότητας απαλλασσόμενης από ΦΠΑ απαιτεί να ασκείται από πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο που ασκεί οικονομική δραστηριότητα, περιλαμβανομένης της κερδοσκοπικής εμπορικής δραστηριότητας, συνάδει απολύτως με την υπό εξέταση προϋπόθεση ότι τα μέλη της Services EEIG είναι νομικά πρόσωπα τα οποία ασκούν μία πλήρως εμπορική δραστηριότητα που αποσκοπεί στο κέρδος.

Επομένως και η δεύτερη προϋπόθεση για την εφαρμογή της απαλλαγής πληρούται. Εξάλλου η ίδια η Σύμβαση Σύστασης προβλέπει ότι ο ΕΟΟΣ συστάθηκε προκειμένου να παρέχει στα Μέλη του τις υπηρεσίες εκείνες που είναι άμεσα αναγκαίες προκειμένου τα Μέλη να είναι σε θέση να ασκούν τις ονομαζόμενες στη Σύμβαση ως «Επιλέξιμες Δραστηριότητες» (βλ. άρθρο 5.1 της Σύμβασης Σύστασης). Σύμφωνα με τον ορισμό που περιέχεται στη Σύμβαση Σύστασης στο άρθρο 1.1. «Επιλέξιμες Δραστηριότητες» είναι «οί δραστηριότητες που απαλλάσσονται του ΦΠΑ ή για τις οποίες το σχετικό πρόσωπο που ασκεί τις εν λόγω δραστηριότητες δεν έχει την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο (κατά την έννοια του άρθρου 9 της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου), συμπεριλαμβανομένων ενδεικτικά της πώλησης και διανομής πάσης φύσεως ασφαλιστηρίων συμβολαίων». Επομένως, η Σύμβαση σύστασης απαγορεύει την συμμετοχή στον ΕΟΟΣ εταιρειών που δεν ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη του ΦΠΑ και με τον τρόπο αυτό διασφαλίζει την πλήρωση και της δεύτερης αυτής προϋπόθεσης για την απαλλαγή.

(Hi) Οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ενώσεις θα πρέπει να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας των μελών, η οποία δραστηριότητα είναι απαλλασσόμενη από ΦΠΑ ή για την οποία τα μέλη δεν έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στον φόρο

Στην προκειμένη περίπτωση, οι υπηρεσίες που παρείχε η Services EEIG στην εταιρεία μας, τις οποίες τιμολόγησε με τα ανωτέρω τιμολόγια και επί των οποίων η εταιρεία μας υπολόγισε και απέδωσε ΦΠΑ, είναι δύο ειδών. Το πρώτο είδος αφορά υπηρεσίες που σχετίζονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία Φερεγγυότητα II (Solvency II) και το δεύτερο είδος αφορά υπηρεσίες που σχετίζονται με την καθημερινή λειτουργία της εταιρείας. Όπως θα εξηγηθεί κατωτέρω, και τα δύο είδη υπηρεσιών είναι άμεσα αναγκαία για την άσκηση από την εταιρεία μας της απαλλασσόμενης από ΦΠΑ δραστηριότητας της. Για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών υπογράφηκαν αντίστοιχες συμβάσεις (statements of work, βλ. συνημμένα 9.α και 9.β), ως παραρτήματα της προαναφερθείσας Σύμβασης Υπηρεσιών στα Μέλη.

Όσον αφορά το πρώτο είδος υπηρεσιών, η Οδηγία Φερεγγυότητα II είναι η Οδηγία 2009/138/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 25^{ης} Νοεμβρίου 2009 σχετικά με την ανάληψη και την άσκηση δραστηριοτήτων ασφάλισης και αντασφάλισης (Φερεγγυότητα II), αφορά δηλαδή άμεσα τις ασφαλιστικές εταιρείες. Πρόκειται για μία θεμελιώδη αναθεώρηση και προσαρμογή του καθεστώτος κεφαλαιακής επάρκειας καθώς και του ρυθμιστικού πλαισίου που ισχύει για τον Ευρωπαϊκό ασφαλιστικό τομέα. Αποσκοπεί να καθιερώσει ένα αναθεωρημένο πλαίσιο πανευρωπαϊκών κεφαλαιακών απαιτήσεων και προδιαγραφών διαχείρισης κινδύνων με σκοπό την αυξημένη προστασία των ασφαλισμένων. Στο πλαίσιο αυτό η Οδηγία φερεγγυότητα II επιβάλλει ένα μεγάλο ρυθμιστικό βάρος στις ασφαλιστικές εταιρείες. Πρόκειται για ένα περιεκτικό πρόγραμμα ρυθμιστικών απαιτήσεων που θέτει προδιαγραφές οι οποίες καλύπτουν τρεις μεγάλες περιοχές: φερεγγυότητα, διαχείριση κινδύνων και κοινοποίηση πληροφοριών. Οι προδιαγραφές αφορούν, μεταξύ άλλων, και τα εξής:

-Αποτίμηση των περιουσιακών στοιχείων/υποχρεώσεων και των κεφαλαιακών απαιτήσεων:

Οι νέοι κανόνες καλύπτουν τον τρόπο με τον οποίο οι ασφαλιστικές εταιρείες αποτιμούν τις υποχρεώσεις τους {περιλαμβανομένων των χρηματικών ποσών που πρέπει να καταβληθούν στους ασφαλισμένους σε περίπτωση αξιώσεων} και τα περιουσιακά τους στοιχεία (όπως κρατικά ομόλογα, μετοχές, ακίνητα). Περαιτέρω οι νέοι κανόνες καλύπτουν το ποσό των αποθεματικών που πρέπει να έχουν οι ασφαλιστικές εταιρείες ώστε να εξασφαλίζουν ότι μπορούν να πληρώνουν τις αξιώσεις των ασφαλισμένων.

-Διαχείριση κινδύνων:

Το νέο καθεστώς Φερεγγυότητα II καλύπτει πώς γίνεται η διαχείριση της δομής και διοίκησης των ασφαλιστικών εργασιών, ώστε να είναι σε θέση οι ασφαλιστικές εταιρείες να εντοπίζουν, μετρούν, παρακολουθούν, διαχειρίζονται και αναφέρουν κινδύνους στους οποίους είναι εκτεθειμένες. Με τον τρόπο αυτό γίνεται καλύτερη διαχείριση σε υψηλά πρότυπα της δραστηριότητας των ασφαλιστικών εταιρειών.

-Αναφορές και κοινοποιήσεις:

Το νέο καθεστώς φερεγγυότητα II διασφαλίζει ποιες πληροφορίες οι ασφαλιστικές εταιρείες θα πρέπει να αναφέρουν σχετικά με τη δραστηριότητα τους και πώς θα γίνεται η αναφορά αυτή. Κάποιες αναφορές είναι δημόσιες και προσβάσιμες από τον καθένα, άλλες όμως θα πρέπει να γίνονται μόνο προς την εποπτεύουσα αρχή.

Το νέο καθεστώς της Φερεγγυότητας II έχει υιοθετηθεί από όλα τα Κράτη Μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης και επομένως όλες οι ασφαλιστικές εταιρείες που δραστηριοποιούνται στην Ευρωπαϊκή Ένωση πρέπει να συμμορφωθούν με τα προβλεπόμενα στην Οδηγία. Στην περίπτωση που οι ασφαλιστικές εταιρείες δεν συμμορφωθούν με τους κανόνες και τις προδιαγραφές που εισάγονται με την Οδηγία Φερεγγυότητα II θα θεωρηθούν ότι λειτουργούν παρανόμως, οπότε και είναι πιθανό να ανακληθεί η άδεια λειτουργίας τους.

Δεδομένου ότι οι απαιτήσεις που εισάγει το νέο καθεστώς είναι πολύ αυξημένες, προκειμένου να συμμορφωθούν οι ασφαλιστικές εταιρείες είχαν ήδη αρχίσει εδώ και χρόνια την απαραίτητη προετοιμασία και προσαρμογή, η οποία όμως απαιτεί σημαντικούς και καταρτισμένους πόρους και μέσα. Στο πλαίσιο αυτό, η Services EEIG παρείχε στην εταιρεία μας όλες αυτές τις υπηρεσίες που είναι απαραίτητες προκειμένου η εταιρεία μας να είναι σε θέση να πληροί τις νέες προδιαγραφές και κανόνες που εισάγει το καθεστώς φερεγγυότητα II και είναι υποχρεωτικοί. Οι υπηρεσίες αυτές αναφέρονται αναλυτικά στα Παραρτήματα I και II του προαναφερθέντος statement of work (βλ. σχετικό υπ' αριθ. 9.α) και όλες σχετίζονται με την προετοιμασία και την υλοποίηση των απαιτήσεων του νέου καθεστώτος Φερεγγυότητα II. Για τον επιμερισμό του κόστους των εν λόγω υπηρεσιών, που σχετίζονται με την Ευρωπαϊκή Οδηγία φερεγγυότητα II (Solvency II), η Services EEIG εξέδωσε τα κάτωθι τιμολόγια:

Αρ. τιμολογίου	Περίοδος αναφοράς	Ημ. έκδοσης	Νόμισμα	Ποσό
2013Q1_SH_Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	Ευρώ	105.401,00
2013Q1_SII_Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	GBP	53.886,45
2013Q1_SII_Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	USD	237.783,83
2013Q2_SII_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	Ευρώ	53.317,12
2013Q2_Sit_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	GBP	47.423,47
2013Q2_SII_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	USD	342.789,10
2013Q3_SII_Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	Ευρώ	130.782,52
2013Q3_SII_Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	GBP	54.488,56
2013Q3_SII_Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	USD	271.105,58

Από την ανωτέρω ανάλυση προκύπτει επομένως περὶν πάσης αμφιβολίας ότι οι υπηρεσίες της αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας της: δεδομένου ότι οι κανόνες και οι προδιαγραφές του νέου καθεστώτος Φερεγγυότητα II είναι υποχρεωτικοί, αν η εταιρεία μας δεν είχε λάβει τις σχετικές υπηρεσίες από τηServices EEIG, δε θα μπορούσε σήμερα ούτε καν να λειτουργήσει.

Όσον αφορά τις υπόλοιπες υπηρεσίες που παρείχε η Services EEIG στην εταιρεία μας, αυτές αναλύονται στο Παράρτημα I του αντίστοιχου statement of work (βλ. σχετικό υπ' αριθ. 9β) και αφορούν τα εξής:

(i) Υπηρεσίες Πληροφορικής/Μηχανογράφησης

Οι υπηρεσίες πληροφορικής/μηχανογράφησης που παρείχε η που διευκολύνουν τη συνδεσιμότητα του δικτύου. Σε αυτές περιλαμβάνονται η συντήρηση υλικού και λογισμικού καθώς και η διαχείριση και παρακολούθηση του δικτύου της ..., συμπεριλαμβανομένης της ασφάλειας περιμέτρου διαδικτυακής πύλης, της τηλεπρόσβασης και της συνδεσιμότητας ενδοδικτύου εξωτερικής πρόσβασης (extranet), στο σύνολο τους λειτουργίες απολύτως απαραίτητες προκειμένου να μπορεί η εταιρεία μας να επικοινωνεί με ασφάλεια με τους κατόχους ασφαλιστήριων συμβολαίων.

Περαιτέρω οι εν λόγω υπηρεσίες σχετίζονται με τη μετάδοση και λήψη ηλεκτρονικών μηνυμάτων μέσω του Διαδικτύου, ενός καίριας σημασίας και σύγχρονου μέσου επικοινωνίας με τους κατόχους ασφαλιστήριων συμβολαίων και τις ρυθμιστικές αρχές. Επιπρόσθετα αφορούν στην ηλεκτρονική πρόσβαση σε εφαρμογές της πλατφόρμας ηλεκτρονικών υπολογιστών του δικτύου, συμπεριλαμβανομένων των συστημάτων διαχείρισης ασφαλιστικών κινδύνων και ασφαλιστήριων συμβολαίων, οι οποίες είναι αναγκαίες για τις ασφαλιστικές πράξεις. Οι πλατφόρμες ηλεκτρονικών υπολογιστών παρέχουν επίκαιρες πληροφορίες στους κατόχους ασφαλιστήριων συμβολαίων, στους συμβούλους τους και στους υπαλλήλους της για την κατανόηση και διαχείριση των ασφαλιστήριων συμβολαίων και των ασφαλιστικών προϊόντων.

Τέλος οι υπηρεσίες αυτές σχετίζονται με περιφερειακή φιλοξενία, την ανάκτηση μετά από αστοχία που προκαλεί απώλεια δεδομένων και εφαρμογών και τη διαθεσιμότητα των συστημάτων με στόχο την υποστήριξη τόσο των απαιτήσεων για επιχειρηματική συνέχεια όσο και των επιχειρηματικών πράξεων. Αυτό είναι άμεσα αναγκαίο όσον αφορά τις κανονιστικές και νομικές απαιτήσεις για την προστασία των δεδομένων των κατόχων ασφαλιστήριων συμβολαίων.

(Π) Χρεώσεις για χορήγηση άδειας χρήσης

Πρόκειται για πληρωμές για δικαιώματα που αφορούν στη χρήση των χαρακτήρων «Peanuts» (π.χ. Snoopy), σε υλικό επικοινωνίας της εταιρείας μας με τους πελάτες της και το κοινό γενικότερα. Οι πληρωμές για τα δικαιώματα αυτά κατανέμονται με βάση τις πωλήσεις, τις συναλλαγές και τον αριθμό των ασφαλισμένων. Η εταιρεία μας επωφελείται σαφώς από τη χρήση των χαρακτήρων Peanuts καθώς συμβάλλουν στον να είναι διακριτό το σήμα της εταιρείας μας στην αγορά, ενώ χρησιμοποιούνται και όταν εισάγονται στην αγορά νέα προϊόντα. Με τον τρόπο αυτό γίνεται πιο αναγνωρίσιμο το σήμα μας, γεγονός που επιτρέπει την αύξηση των εσόδων μας. Επομένως υπάρχει στενή σχέση μεταξύ της χρήσης των χαρακτήρων «Peanuts» και του σήματος της εταιρείας μας, γεγονός άλλωστε που αποτυπώνεται στις παραμέτρους που χρησιμοποιούνται για τον υπολογισμό του πληρωτέου ποσού, που έχουν να κάνουν με τις πωλήσεις που επιτυγχάνει η εταιρεία μας. Επομένως αναγνωρίζεται η συνδρομή της χρήσης των εν λόγω χαρακτήρων στη λειτουργία και κερδοφορία της εταιρείας μας και κατά συνέπεια καθίσταται σαφές ότι η εν λόγω παραχώρηση της χρήσης είναι άμεσα αναγκαία για την άσκηση της δραστηριότητας της εταιρείας μας, καθώς συμβάλλει στην ανάπτυξη της.

(in) MDRT Μάρκετινγκ- Ειδική Αναγνώριση

Πρόκειται για εκδήλωση στην οποία βραβεύονται οι καλύτεροι πωλητές παγκοσμίως, οι οποίοι έχουν πραγματοποιήσει τις υψηλότερες πωλήσεις. Οι εκδηλώσεις αυτές αποτελούν σαφές κίνητρο για το δίκτυο των πωλητών μας να κινητοποιηθούν περισσότερο προκειμένου να επιτύχουν μεγαλύτερες πωλήσεις και επομένως συμβάλλουν στην αύξηση των πωλήσεων της εταιρείας μας. Κατά συνέπεια δε μπορεί να αμφισβητηθεί ότι είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας μας, καθώς συμβάλλουν στην ανάπτυξη της.

Για τον επιμερισμό του κόστους των εν λόγω υπηρεσιών, η Services EEIG εξέδωσε τα κάτωθι τιμολόγια, στα οποία αναγράφονται και οι αντίστοιχες περιγραφές των ανωτέρω υπηρεσιών:

Αρ. τιμολογίου	Περίοδος αναφοράς	Η μ. έκδοσης	Νόμισμα	Ποσό
2013Q1_USBAU_Greece	1ο τρίμηνο 2013	17.05.2013	USD	155.300,11
2013Q2_USBAU_Greece	2ο τρίμηνο 2013	16.08.2013	USD	39.954,35
2013Q3_USBAU_Greece	3ο τρίμηνο 2013	13.11.2013	USD	51.241,84

(iv) Η ένωση θα πρέπει να απαιτεί από τα μέλη της μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί

Σύμφωνα με αυτή την προϋπόθεση, η ένωση προσώπων που παρέχει υπηρεσίες στα μέλη της δε θα πρέπει να πραγματοποιεί κέρδη και επομένως για την παροχή των υπηρεσιών θα πρέπει να ζητά από τα μέλη της να της καταβάλλει το ακριβές ποσό των σχετικών εξόδων που πραγματοποίησε η ένωση, κατά το μέρος που αναλογεί στο κάθε μέλος.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του ΕΟΟΣ προκύπτει απευθείας από τη νομοθεσία που προβλέπει τη σύσταση του. Συγκεκριμένα, ο Κανονισμός (ΕΟΚ) αριθ. 2137/85 του Συμβουλίου της 25ης Ιουλίου 1985 σχετικά με την ίδρυση Ευρωπαϊκού Ομίλου Οικονομικού Σκοπού (ΕΟΟΣ) προβλέπει στο άρθρο 3 ότι ο σκοπός του ΕΟΟΣ δεν είναι να πραγματοποιεί κέρδη για τον εαυτό του. Περαιτέρω, η Σύμβαση Σύστασης του ΕΟΟΣ της 8^{ης} Νοεμβρίου 2011 (βλ. **σχετικό υπ' αριθ.5**) ρητά αναφέρει στην παράγραφο 5.7 ότι η «Η διεξαγωγή της Δραστηριότητας δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα και όλα τα καθαρά έξοδα και δαπάνες του Ομίλου θα πραγματοποιούνται για λογαριασμό των Μελών, στα οποία ύα κατανέμονται και χρεώνονται, σύμφωνα με κάθε σχετική διάταξη που αφορά τα ζητήματα αυτά και που περιέχεται στη Σύμβαση Παροχής Υπηρεσιών στα Μέλη ή σε οποιαδήποτε άλλη συμφωνία επιμερισμού κόστους συναφθείσα μεταξύ του Ομίλου και οποιουδήποτε Μέλους(-ών) ΜΕ ΔΕΔΟΜΕΝΟ ΠΑΝΤΑ ότι ο Όμιλος δικαιούται να διεκδικήσει από κάθε Μέλος την καταβολή μόνον του ακριβούς ποσού του μεριδίου τους επί των εξόδων και των δαπανών αυτών και λαμβάνοντας υπόψη τυχόν νομοθεσία και κανονισμούς περί ενδοομιλικών συναλλαγών όταν συντρέχει περίπτωση».

Παρομοίως η Σύμβαση Υπηρεσιών προς τα Μέλη {βλ. συνημμένο 6} προβλέπει στην παράγραφο 3.1 «Ο ΕΟΟΣ δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα και όλα τα έξοδα και οι δαπάνες του καλύπτονται από τα Μέλη με την καταβολή του ακριβούς ποσού του μεριδίου εκάστου Μέλους επί των εξόδων και δαπανών». Η Σύμβαση περιλαμβάνει στο Παράρτημα 3 ορισμένα κλειδιά επιμερισμού, σύμφωνα με τα οποία καθορίζεται η αναλογία του κάθε Μέλους στα κόστη και τις δαπάνες του ΕΟΟΣ.

Επομένως, συνάγεται από τα ανωτέρω, ότι και η προϋπόθεση αυτή για την εφαρμογή της απαλλαγής πληρούται.

(v) Η απαλλαγή δε δημιουργεί κίνδυνο στρεβλώσεων των όρων του ανταγωνισμού.

Όπως εξηγήθηκε ανωτέρω, προκειμένου να μην εφαρμοστεί η απαλλαγή εναπόκειται στις φορολογικές αρχές να αποδείξουν την ύπαρξη πραγματικού και συγκεκριμένου κινδύνου στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, λόγω της απαλλαγής αυτής. Περαιτέρω, για να θεωρηθεί ότι υπάρχει κίνδυνος στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, η απαλλαγή θα πρέπει να είναι ο καθοριστικός παράγοντας για τον αποκλεισμό των ανεξάρτητων επιχειρηματιών από την αγορά.

Στη συγκεκριμένη περίπτωση όμως δε θα μπορούσε ποτέ να δημιουργηθεί τέτοιος κίνδυνος στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού: ο πάροχος των υπηρεσιών δηλαδή ο ΕΟΟΣ δεν είναι ένα κερδοσκοπικό πρόσωπο που αποσκοπεί στη διεύρυνση της πελατείας του, ώστε να παρέχει υπηρεσίες σε όσο το δυνατόν περισσότερα πρόσωπα με σκοπό την πραγματοποίηση κερδών. Η δραστηριότητα του περιορίζεται αποκλειστικά στην παροχή υπηρεσιών σε εταιρείες του ομίλου Όσον αφορά την Ελλάδα υπάρχει μόνο ένας λήπτης υπηρεσιών, η εταιρεία μας. Επομένως δε θα μπορούσε κανείς να ισχυριστεί ότι η χορήγηση της απαλλαγής στις υπηρεσίες του ΕΟΟΣ μπορεί να στρεβλώσει τους όρους του ανταγωνισμού, όταν υπάρχει μόνο ένας λήπτης υπηρεσιών στην Ελλάδα και επομένως η επίδραση της απαλλαγής στην Ελληνική αγορά είναι ανύπαρκτη. Δεδομένου ότι ο ΕΟΟΣ δημιουργήθηκε αποκλειστικά για να εξυπηρετεί μόνο εταιρείες του ομίλου, ουσιαστικά ισοδυναμεί στην προκειμένη περίπτωση, σαν να είχε η εταιρεία μας προσλάβει προσωπικό για να παρέχει τις σχετικές υπηρεσίες. Είναι σαφές ότι η εταιρεία μας δεν είχε σκοπό ουδέποτε να απευθυνθεί στην αγορά για να λάβει τις σχετικές υπηρεσίες, επομένως δεν τίθεται στρέβλωσης των λόγων του ανταγωνισμού.

Ενόψει των ανωτέρω, είναι φανερό ότι η εταιρεία μας από νομική πλάνη υπέβαλε τις προαναφερθείσες από 14.06.2013, 13.09.2013 και 16.12.2013 αρχικές έκτακτες δηλώσεις ΦΠΑ για την απόδοση ΦΠΑ συνολικού ποσού 300.289,77 ευρώ, ο οποίος αντιστοιχούσε στις ως άνω υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στην εταιρεία μας από τηServices EEIG, καθώς είναι σαφές ότι δεν υπήρχε υποχρέωση καταβολής του εν λόγω ποσού ΦΠΑ, δεδομένου ότι πληρούνται όλες οι προϋποθέσεις που θέτει το άρθρο 132(1)(στ) της Οδηγίας 2006/112/EK και το άρθρο 22 παρ.Ι(η) του Κώδικα ΦΠΑ για την απαλλαγή των υπηρεσιών που παρέχει η MetLife Services EEIG στην εταιρεία μας.

III. ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ

Την φύση των υπηρεσιών που παρείχε η Services EEIG στην εταιρεία μας επιβεβαίωσε και η Οικονομική Διευθύντρια της εταιρείας μας κ., στην από 10.10.2016 υπεύθυνη δήλωση της (βλ. σχετικό υπ' αριθ. 10), η οποία αναφέρει επί λέξει τα εξής:

IV. ΑΙΤΗΜΑ ΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΝΟΜΙΜΩΝ ΤΟΚΩΝ

Με την απόφασή σας ζητούμε όχι μόνο να αναγνωρισθεί το παράνομο της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης της φορολογικής αρχής στις υπ' αριθ. πρωτ. αιτήσεις επιστροφής ΦΠΑ της εταιρείας μας, να ακυρωθεί η εν λόγω απάντηση, καθώς και να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να επιστρέψει το αιτηθέν ποσό ΦΠΑ (συνολικού ύψους 300.289,77 ευρώ) στην εταιρεία μας, αλλά προσέτι ζητούμε με την απόφασή σας να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να προβεί στην προς την εταιρεία μας καταβολή νομίμων τόκων επί του εν λόγω ποσού φόρου 300.289,77 ευρώ.

Ειδικότερα, αιτούμεθα να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να μας καταβάλει νομίμους τόκους από της ημερομηνίας υποβολής των αιτήσεων μας, δηλ. από τις 14.06.2016 και μέχρι της ημερομηνίας εξοφλήσεως του χρέους αυτού. Μάλιστα, οι τόκοι αυτοί θα πρέπει να μας επιδικασθούν υπολογιζόμενοι σύμφωνα με το γενικώς ισχύον επιτόκιο του νομίμου τόκου (ήτοι του τόκου υπερημερίας, όπως αυτός ορίζεται εκάστοτε από το νόμο), μέχρι της εξοφλήσεως του χρέους αυτού.

Το αίτημα μας αυτό στηρίζεται πρωτίστως στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 του Ν. 4174/2013. Ανεξαρτήτως αυτού, το αίτημα μας να υποχρεωθεί η φορολογική αρχή να μας καταβάλει νομίμους τόκους στηρίζεται και στις σχετικές γενικές διατάξεις των άρθρων 345 και 346 του Αστικού Κώδικα σε συνδυασμό με το άρθρο 911 ιδίου Κώδικα. Συγκεκριμένα, οι διατάξεις αυτές του Αστικού Κώδικα ορίζουν τα εξής:

- Άρθρο 345: «Υπερημερία σε περίπτωση χρηματικής οφειλής - Όταν πρόκειται για χρηματική οφειλή, ο δανειστής σε περίπτωση υπερημερίας έχει δικαίωμα να απαιτήσει τον τόκο υπερημερίας που ορίζεται από το νόμο ή με δικαιοπραξία χωρίς να είναι υποχρεωμένος να αποδείξει ζημία. Ο δανειστής, αν αποδείξει και άλλη θετική ζημία, εφόσον στο νόμο δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει δικαίωμα να απαιτήσει και αυτήν».

- Άρθρο 346 (όπως ίσχυε πριν από την αντικατάστασή του με τα άρθρα 2 και 113 Ν. 4055/2012): «Έναρξη τόκων με επίδοση αγωγής - Ο οφειλέτης χρηματικής οφειλής, και αν δεν είναι υπερήμερος, οφείλει νόμιμους τόκους αφότου επιδόθηκε η αγωγή για το ληξιπρόθεσμο χρέος.».

-Άρθρο 346 (όπως αντικαταστάθηκε με τα άρθρα 2 και 113 Ν. 4055/2012 και ισχύει από 02.04.2012): «Τόκος επιδικίας - Ο οφειλέτης χρηματικής οφειλής, και εάν δεν είναι υπερήμερος, οφείλει νόμιμους τόκους αφότου επιδόθηκε η αγωγή ή η διαταγή πληρωμής για το ληξιπρόθεσμο χρέος (τόκος επιδικίας). Το ποσοστό του τόκου επιδικίας είναι δύο (2) εκατοστιαίες μονάδες ανώτερο του τόκου υπερημερίας, όπως ο τελευταίος ορίζεται εκάστοτε από το νόμο ή με δικαιοπραξία. Η προσαύξηση αυτή δεν ισχύει, εάν πριν από τη συζήτηση της αγωγής ο οφειλέτης αναγνωρίσει εγγράφως την οφειλή ή συμβιβαστεί εξωδίκως, ή εάν δεν ασκήσει ανακοπή κατά της διαταγής πληρωμής αντιστοίχως. Με αίτημα του εναγομένου το δικαστήριο δύναται κατ' εξαίρεση, εκτιμώντας τις περιστάσεις, να επιδικάσει την απαίτηση με το νόμιμο ή συμβατικό τόκο υπερημερίας. Η εξαίρεση ισχύει ιδίως για τις κατ' εύλογη κρίση του δικαστηρίου επιδικαζόμενες χρηματικές απαιτήσεις. Από τη δημοσίευση της οριστικής απόφασης που επιδικάζει εντόκως χρηματική οφειλή ή απορρίπτει ανακοπή κατά της διαταγής πληρωμής το ποσοστό του τόκου επιδικίας είναι τρεις (3)

εκατοστιαίες μονάδες ανώτερο του τόκου υπερημερίας. Η προσαύξηση αυτή δεν ισχύει εάν δεν ασκηθεί ένδικο μέσο κατά της οριστικής απόφασης».

-Άρθρο 911: «Ο λήπτης ευθύνεται σαν να είχε επιδοθεί η αγωγή: 1. σε περίπτωση απαίτησης αχρεωστήτου, εφόσον γνώριζε ή αφότου έμαθε την ανυπαρξία του χρέους, 2. σε περίπτωση απαίτησης για παράνομη ή ανήθικη αιτία».

Ας επισημανθεί ότι οι ειδικές διατάξεις που περιέχει το άρθρο 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 (σύμφωνα με τις οποίες «Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφαση του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις απαραίτητες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου»), σε συνδυασμό με τις διατάξεις της απόφασης ΔΠΕΙΣ 1198598ΕΞ2013 του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β/19/10.01.2014), δεν ισχύουν για τον οφειλόμενο από το Δημόσιο νόμιμο τόκο διότι αποκλίνουν, όπως είναι προφανές, από τις γενικές διατάξεις του Αστικού Κώδικα. Τούτο διότι, με βάση τις ανωτέρω διατάξεις του Ν.4174/2013, το επιτόκιο για τις οφειλές του Δημοσίου ορίζεται σε 6% ετησίως, δηλαδή σε ποσοστό σημαντικά κατώτερο από το γενικώς ισχύον επιτόκιο του τόκου υπερημερίας (ήτοι 7,25%). Περαιτέρω, με βάση την ανωτέρω απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, το επιτόκιο υπολογισμού των τόκων που καταβάλλει ο φορολογούμενος σε περίπτωση καθυστέρησης καταβολής φόρων ανέρχεται σε 8,76%, όντας έτσι σημαντικά υψηλότερο από το αντίστοιχο επιτόκιο που προβλέπεται από την ίδια απόφαση για τις οφειλές του Δημοσίου (ήτοι 6%).

Κατά συνέπεια, οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 4 του Ν. 4174/2013 σχετικά με το ύψος του επιτοκίου που προβλέπεται για τις οφειλές του Δημοσίου αντιβαίνουν στις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 και του άρθρου 78 παρ.1 του Συντάγματος, οπότε θα πρέπει να θεωρηθούν ανενεργές. Άλλωστε, οι ανωτέρω διατάξεις έρχονται σε αντίθεση και προς τις διατάξεις του Πρώτου Προσθέτου Πρωτοκόλλου της ΕΣΔΑ περί προστασίας της ιδιοκτησίας (βλ. και αποφάσεις του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου Δικαιωμάτων του Ανθρώπου, αποφάσεις ΕΚΟ-ΕΑΔΑ ΑΒΕΕ κατά Ελλάδος, R.10162/02, της 09.03.2006 και Μείδανης κατά Ελλάδος, 22.05.2008)>>.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Επειδή, σύμφωνα με την περ.η της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του ν.2859/2000 :
1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

η) η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 του ν.2859/2000:

1. Ορισμοί

Για τους σκοπούς της εφαρμογής του παρόντος άρθρου:

α) Υποκείμενος στον φόρο ο οποίος ασκεί επίσης δραστηριότητες ή πραγματοποιεί συναλλαγές που δεν θεωρούνται φορολογητέες παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών σύμφωνα με το άρθρο 2 θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο όσον αφορά όλες τις υπηρεσίες που παρέχονται σε αυτόν.

.....

2. Γενικοί κανόνες

Με την επιφύλαξη των επόμενων παραγράφων:

α) Ο τόπος παροχής υπηρεσιών προς υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, είναι ο τόπος όπου το εν λόγω πρόσωπο έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο βιβλίο «Φ.Π.Α.-Ανάλυση-Ερμηνεία» Δ. Σταματόπουλος - Α. Κλώνη, Αθήνα 2015,σελ. 548-549 θέμα 33:

<< η περίπτωση του άρθρου 22 παρ.1 περ.η του Ν. 2859/2000 για την απαλλαγή Φ.Π.Α. στο εσωτερικό της χώρας, αφορά την παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα. Προϋποθέσεις για την εφαρμογή της διάταξης αυτής είναι ότι τα σωματεία αυτά και οι ενώσεις προσώπων, στις οποίες δεν περιλαμβάνονται οι κοινοπραξίες του άρθρου 2§2 του ΚΒΣ, παρέχουν υπηρεσίες προς τα μέλη τους, τα οποία ασκούν απαλλασσόμενη από το φόρο δραστηριότητα ή μη υποκείμενη στο φόρο, οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της εν λόγω δραστηριότητας και παρέχονται έναντι συνεισφοράς των μελών στα κοινά έξοδα των υπηρεσιών αυτών.

Με άλλα λόγια, με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν διάφορα σωματεία ή ενώσεις προσώπων στα μέλη τους, τα οποία έναντι συμμετοχής στα γενικά έξοδα (π.χ. συνδρομές) δέχονται τις υπηρεσίες αυτές για την εξυπηρέτηση απαλλασσόμενων από το φόρο δραστηριοτήτων τους.

Ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που έχουν δώσει οι ιδρυτές και που προκύπτει από το καταστατικό κρίνεται ως πραγματικό γεγονός από τη Δ.Ο.Υ. Σημειώνεται ότι το μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο δεν πρέπει να κάνει διανομή κερδών, αλλά να χρησιμοποιεί το όποιο οικονομικό πλεόνασμα για την εκτέλεση των σκοπών του. Αν το μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή έχει εκτραπεί του σκοπού του

είναι επιτηδευματίας (Σχετ. εγγ. Δ 14B 1134695 ΕΞ 2011).

Επισημαίνεται εξάλλου ότι η σχετική διάταξη του Φ.Π.Α. αποτελεί ενσωμάτωση του άρθρου 132 (1) παρ. στ' της οδηγίας Φ.Π.Α. 2006/112/ΕΚ, το οποίο θέτει ως προϋπόθεση οι ενώσεις αυτές να απαιτούν από τα μέλη τους μόνο την είσπραξη του επακριβώς αναλογούντος σε αυτά μέρους των κοινών δαπανών που έχουν αναληφθεί και με τον όρο ότι η απαλλαγή αυτή δε δημιουργεί στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Επιπλέον από το ΔΕΕ έχει γίνει δεκτό ενόψει της ακριβούς διατύπωσης των προϋποθέσεων της απαλλαγής ότι κάθε ερμηνεία που θα επέκτεινε το πεδίο εφαρμογής του άρθρου 13 σημείο Α παρ. 1 στοιχείο στ της 6^{ης} οδηγίας θα ήταν ασυμβίβαστη με το σκοπό της διατάξεως αυτής (c-348/87).

Κατά συνέπεια, μόνο στην περίπτωση που οι συνδρομές που καταβάλλονται από τα μέλη και αποτελούν συνεισφορά στα κοινά έξοδα απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. στη βάση του άρθρου 22 παρ. 1 περ. η του Φ.Π.Α., γεγονός που ως πραγματικό κρίνεται>>.

Επειδή, στη προκειμένη περίπτωση η τιμολόγηση εκ μέρους της επιχείρησης με έδρα την Ιρλανδία προς την Ελληνική, αφορά λειτουργικό και μη λειτουργικό κόστος(εσωτερικό & εξωτερικό) που εξειδικεύονται και υπηρεσίες μηχανογράφησης, δηλαδή έξοδα διοικητικής υποστήριξης που υπάγονται σε φόρο στην Ελλάδα.

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η περίπτωση της προσφεύγουσας δεν εντάσσεται στην παρ. η παρ. 1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/200 .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
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 .