



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 08-11-2016

Αριθμός απόφασης:3771

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. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. 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.
- ε. 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. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **10-06-2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με έδρα το Μαρούσι, επί της οδού ΚΑΙ -Τ.Κ. 15124, με αντικείμενο δραστηριότητας «ΑΓΟΡΑ , ΠΩΛΗΣΗ ΚΑΙ ΕΚΜΙΣΘΩΣΗ ΙΔΙΟΚΤΗΤΩΝ ΑΚΙΝΗΤΩΝ », κατά της υπ'

αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008 εκδοθείσας από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

5. Την παραπάνω Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2008 – 31.12.2008 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 24/05/2016 σχετική Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου Φ.Π.Α.
 6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του 5^{ου} τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.
-

Επί της από 10-06-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα (κοιν/ση 25-05-2016) και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Η αμφισβητούμενη διαφορά Φ.Π.Α. ευρώ 78.217,33 εκ καταλογισθέντος φόρου ύψους 79.858,93 Ευρώ πλέον προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας της δήλωσης άρθρων 1 και 2 ν.2523/1997 ποσού 93.860,80 εκ καταλογισθέντος προσθέτου φόρου ποσού 95.830,72 Ευρώ, ήτοι συνολικό αμφισβητούμενο ποσό ευρώ 172.078,13 εκ συνόλου καταλογισθέντος με την υπό κρίση πράξη ύψους 175.689,65 ευρώ, προέκυψε ύστερα από κρίση του ελέγχου ότι στην χρήση 2008, ενώ τα δηλωθέντα ποσοστά υπολογισμού της PRO-RATA είναι ορθά, δεν είναι ορθά τα δηλωθέντα ποσά του φόρου κοινών εισροών, επί των οποίων εφαρμόστηκαν αυτά καθώς δεν συμπεριλήφθησαν σε αυτά πράξεις λήπτη συνολικού ποσού ευρώ 428.823,08, και Φ.Π.Α. ευρώ 81.476,39 προερχόμενα από 1. Τιμολόγιο Δικηγορικής Εταιρείας ΙΤΑΛΙΑΣ (τιμ. 02.01.2008 εκδόσεως δικηγορικής εταιρείας με έδρα στο Μιλάνο) συνολικού ποσού ευρώ 421.641,63 πλέον, 2. Τιμολόγιο Δικηγορικής Εταιρείας ΟΥΚΡΑΝΙΑΣ (τιμ. 28.12.2007 εκδόσεως δικηγορικής εταιρείας, με έδρα το Κίεβο) συνολικού ποσού δολάρια 10.500 ή ευρώ 7.181,45, για τα οποία αποδόθηκε ο Φ.Π.Α. στην Ελλάδα (ως πράξεις λήπτη).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση /τροποποίηση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

(Α) ΕΣΦΑΛΜΕΝΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ, ΑΛΛΩΣ ΚΑΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 24 ΠΑΡ.3 ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 2873/2000, ΤΗΣ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ! Ε ΤΗΣ ΠΑΡ.1 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 22 ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 2859/2000 ΚΑΙ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 62 ΚΑΙ 92 ΤΟΥ ΝΟΜΟΥ 3842/2010

Ισχυρίζονται ότι «Κατ' αρχάς επισημαίνεται ότι το άρθρο 1 παρ. 2 του νόμου 4194/2013 (Κώδικας περί Δικηγόρων), προβλέπει τα ακόλουθα σχετικά με τη φύση και το περιεχόμενο του λειτουργήματος του δικηγόρου:

«2. Περιεχόμενο του λειτουργήματος είναι η εκπροσώπηση και υπεράσπιση του εντολέα του σε κάθε δικαστήριο, αρχή ή υπηρεσία ή εξωδικαστικό θεσμό, η παροχή νομικών συμβουλών και γνωμοδοτήσεων, όπως επίσης και η συμμετοχή του σε θεσμοθετημένα όργανα ελληνικό ή διεθνές».

Αντιστοίχως όριζε (σε περισσότερα άρθρα του) και ο προϊστάσας Κώδικας περί Δικηγόρων (ν.δ. 3026/1954)

1) Με την παράγραφο 3 του άρθρου 24 του νόμου 2873/2000 επαναβεβαιώθηκε η απαλλαγή του συνόλου των υπηρεσιών των δικηγόρων από ΦΠΑ και ειδικότερα προβλέφθηκαν τα εξής:

«3. Η περίπτωση ε' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000 αντικαθίσταται ως εξής: ε) η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντογιατρούς, ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους και φυσικοθεραπευτές. Η παρούσα παράγραφος ισχύει από 7.11.2000.»

2) Με την παράγραφο 3 του άρθρου 62 σε συνδυασμό με την παράγραφο 1 περίπτωση ιστ' του άρθρου 92 του νόμου 3842/2010 καταργήθηκε από 1^{ης} Ιουλίου 2010 η ανωτέρω απαλλαγή και ειδικότερα η περίπτωση ε' της παρ. 1 του άρθρου 22 του νόμου 2859/2000 τροποποιήθηκε ως εξής:

«3. Η περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 αντικαθίσταται ως εξής: ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσιοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές.»

Περαιτέρω η περίπτωση ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 92 του νόμου 3842/2010 προέβλεπε τα εξής:

«ιστ) Οι παράγραφοι 2 και 3 του άρθρου 61 και οι παράγραφοι 2, 3 και 4 του άρθρου 62 ισχύουν από 1ης Ιουλίου 2010 και η παράγραφος 9 του άρθρου 62

ισχύει από την 1ης Απριλίου 2010.»

Δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία ότι περιεχόμενο της παροχής δικηγορικών υπηρεσιών είναι τόσο η παράσταση σε δικαστήρια όσο και η παροχή νομικών συμβουλών και γνωμοδοτήσεων και ότι επίσης η παράγραφος 3 του άρθρου 24 του νόμου 2873/2000 δεν κάνει κάποια ειδική εξαίρεση ως προς το είδος των παρεχόμενων δικηγορικών υπηρεσιών. Επομένως με ρητές διατάξεις του νόμου ανεπίδεκτες οποιασδήποτε αντίθετης ερμηνείας κατά τον κρίσιμο χρόνο, δηλαδή κατά τη χρήση 2008, όλες οι υπηρεσίες των δικηγόρων, χωρίς καμία διάκριση απαλλάσσονταν από το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. Σειρά δε εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών που ερμηνεύουν και παρέχουν διευκρινίσεις για την υπαγωγή από 01.07.2010 των υπηρεσιών δικηγόρων στο καθεστώς του ΦΠΑ λαμβάνουν ως δεδομένο ότι έως τον ν. 3842/2010 καμία εκ των ανωτέρω υπηρεσιών δεν υπαγόταν σε ΦΠΑ (ενδ. ΠΟΛ 1100/2010, «...υπάγεται στο φόρο . ..κάθε άλλο ποσό που εισπράττεται συμπληρωματικά ή ανεξάρτητα και αυτοτελώς από αυτό ως αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες...», ΠΟΛ 1208/2010, παρ. 6, παράδειγμα 2 της εν λόγω εγκυκλίου).

α) Ως προς την αμφισβήτηση από το ελέγχον όργανο, της κατηγοριοποίησης των προσφερόμενων υπηρεσιών του τιμολογίου της Δικηγορικής Εταιρείας

(ΤΙΜ. 02.01.2008) ΣΥΝΟΛΙΚΟΥ ΠΟΣΟΥ 421.641,63 ΕΥΡΩ, ΠΕΡΑΝ ΤΩΝ ΟΣΩΝ ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΑΜΕ ΜΕ ΤΗΝ ΜΕ ΑΡΙΘ. ΠΡΩΤ. /06-04-2016 ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΜΑΣ ΚΑΙ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΕΠΑΝΑΛΑΜΒΑΝΟΥΜΕ, ΣΗΜΕΙΩΝΟΥΜΕ ΚΑΙ ΤΑ ΑΚΟΛΟΥΘΑ:

- 1) ΠΑΡΑΝΟΜΩΣ ΤΟ ΕΛΕΓΧΟΝ ΟΡΓΑΝΟ ΔΕΝ ΕΛΑΒΕ ΥΠΟΨΗ ΤΟΥ ΤΗΝ ΠΡΟΣΚΟΜΙΣΘΕΙΣΑ ΑΠΟ ΕΜΑΣ ΑΠΟ 21.4.2016 ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΤΗΣ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΜΕ ΤΗΝ ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΟΤΙ ΦΕΡΕΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ. ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΚΟΙΝΗ ΛΟΓΙΚΗ, ΠΡΟΦΑΝΩΣ Η ΔΙΕΥΚΡΙΝΙΣΤΙΚΗ ΕΠΙΣΤΟΛΗ ΦΕΡΕΙ ΤΡΕΧΟΥΣΑ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ, ΩΣΤΟΣΟ ΕΠΕΞΗΓΕΙ ΚΑΙ ΔΙΑΛΑΜΒΑΝΕΙ ΕΠΙ ΘΕΜΑΤΩΝ ΤΑ ΟΠΟΙΑ ΑΦΟΡΟΥΝ ΣΤΗΝ ΕΛΕΓΧΟΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ ΚΑΙ ΣΤΟ ΕΝ ΘΕΜΑΤΙ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ, ΑΝΑΦΕΡΟΝΤΑΣ ΡΗΤΑ ΟΤΙ ΑΦΟΡΟΥΣΕ ΣΤΗΝ ΠΑΡΟΧΗ ΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΑΥΞΗΣΗΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΣΤΗΝ ΟΠΟΙΑ ΠΡΟΕΒΗ Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΤΟ 2007.
- 2) Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΜΑΣ ΣΤΟ ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟ ΔΕΛΤΙΟ ΠΟΥ ΕΞΕΔΩΣΕ ΚΑΙ ΔΗΜΟΣΙΕΥΣΕ ΠΡΟΣ ΤΟ Ε-ΠΕΝΔΥΤΙΚΟ ΚΟΙΝΟ ΓΙΑ ΤΗΝ ΑΥΞΗΣΗ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΤΟΥ 2007, ΣΤΑ ΠΛΑΙΣΙΑ ΤΗΣ ΟΠΟΙΑΣ ΠΑΡΑΣΧΕΟΗΚΑΝ ΚΑΙ ΟΙ ΑΝΩΤΕΡΩ ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ, ΣΥΜΠΕΡΙΕΛΑΒΕ ΤΗΝ ΑΜΟΙΒΗ ΤΗΣ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΣΤΗΝ ΓΡΑΜΜΗ ΤΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ (ΑΡΘΡΟ 4- ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΤΙΤΛΟΥ, ΠΑΡΑΓΡΑΦΟΣ 4.6 ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΡΟΣΦΟΡΑΣ) ΤΟΥ ΕΝΗΜΕΡΩΤΙΚΟΥ ΔΕΛΤΙΟΥ. ΑΥΤΟ ΕΠΙΒΕΒΑΙΩΝΕΤΑΙ ΚΑΙ ΑΠΟ ΤΙΣ ΣΧΕΤΙΚΕΣ ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΕΓΓΡΑΦΕΣ ΠΟΥ ΕΓΙΝΑΝ ΣΤΟΝ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟ 16.13.00.0004- ΈΞΟΔΑ ΑΥΞΗΣΗΣ ΜΕΤΟΧΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΟΥ ΤΗΡΕΙ Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΣΤΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΟ ΤΗΣ ΣΧΕΔΙΟ.

β) Ως προς την αμφισβήτηση από το ελέγχον όργανο, της κατηγοριοποίησης των προσφερόμενων υπηρεσιών του τιμολογίου της Δικηγορικής Εταιρείας Ουκρανίας (τιμ. υπ' αριθ. εκδόσεως 28.12.2007) συνολικού ποσού 10.500 δολαρίων ΗΠΑ, ήτοι 7.181,45 ΕΥΡΩ, πέραν των όσων παρατηρήσαμε με την με αριθ. Πρωτ. /06-04-2016 επιστολή μας και τα οποία επαναλαμβάνουμε, σημειώνουμε ότι το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών (νομικές υπηρεσίες), αναγράφεται ευκρινώς στο ως άνω τιμολόγιο στην ενότητα 70: Τρόποι πληρωμής, τόσο στην αγγλική γλώσσα στην οποία έχει συνταχθεί, όσο και στη μετάφρασή του στην ελληνική.

Κατά συνέπεια η προσβαλλόμενη Πράξη και η σχετική Έκθεση Ελέγχου, οι οποίες πάντως εξεδόθησαν και κατά παράβαση της προθεσμίας που θέτει η παράγραφος 2 του α. 28 του ν. 4174/2013, ερείδονται επί αντίθετης αυθαίρετης ερμηνείας, είναι απολύτως παράνομες και πρέπει να ακυρωθούν.

(Β) ΠΑΡΑΒΙΑΣΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΤΗΣ ΠΡΟΣΤΑΤΕΥΟΜΕΝΗΣ ΕΜΠΙΣΤΟΣΥΝΗΣ ΚΑΙ ΤΩΝ ΔΙΔΑΓΜΑΤΩΝ ΤΗΣ ΚΟΙΝΗΣ ΠΕΙΡΑΣ ΚΑΤΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΑΡΧΩΝ ΑΥΤΩΝ

Ισχυρίζονται ότι «Κατά γενικό κανόνα, (βλ.Α. Μακαρούνη ΔιΔικ.9/1997 και απόφαση του ΔΕΚ επί της υποθέσεως C-376/2002 -σκέψη 33) ,η αρχή της ασφαλείας δικαίου δεν επιτρέπει σε κοινοτική πράξη να έχει ως χρονικό σημείο αφετηρίας ημερομηνία προγενέστερη της δημοσίευσής της και περαιτέρω (σκέψη 45) μόνο κατ' εξαίρεση οι αρχές της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης και της ασφαλείας δικαίου δεν εμποδίζουν κράτος μέλος, προκειμένου να αποφευχθεί η χρήση σε μεγάλη κλίμακα, κατά τη νομοθετική διαδικασία, οικονομικών τεχνασμάτων που αποβλέπουν στην ελαχιστοποίηση

της επιβαρύνσεως από τον φόρο, να προσδίδει σε νόμο αναδρομικό αποτέλεσμα, όταν όσοι διενεργούν οικονομικές πράξεις, όπως οι σκοπούμενες από τον νόμο είχαν προειδοποιηθεί για την προσεχή θέσπιση του νόμου αυτού και της σχεδιαζόμενης αναδρομικής ισχύος κατά τρόπο που να είναι σε θέση να κατανοήσουν τις συνέπειες της σχεδιαζόμενης νομοθετικής τροποποίησης στο επίπεδο των πράξεων που διενεργούν

Ειδικότερα για την εφαρμογή των ανωτέρω αρχών στην νομοθεσία περί ΦΠΑ υπάρχει παγία νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. ΣΤΕ 215/1988, 459-462/2008, 426/2007).

Από τις ανωτέρω παραδοχές προκύπτει η γενική αρχή ότι ακόμη και ο Κοινοτικός νομοθέτης (και επομένως κατά μείζονα λόγο ο εθνικός νομοθέτης ή η Φορολογική Διοίκηση Κράτους Μέλους), με την επιφύλαξη αποκλειστικώς των ανωτέρω εξαιρέσεων, δεν έχουν τη δυνατότητα να ρυθμίζουν ή να ερμηνεύουν κανόνες που αφορούν την επιβολή φόρου, κατά τρόπο αντίθετο με αυτόν που ευλόγως είχε δημιουργήσει στον φορολογούμενο την πεποίθηση ότι δεν υφίσταται περίπτωση εκ των υστέρων αναγνώρισης φορολογικής υποχρέωσής του

Περαιτέρω κρίσιμο χρονικό σημείο προκειμένου να διαπιστωθεί τότε έχει δημιουργηθεί στον φορολογούμενο η ανωτέρω εύλογη πεποίθηση, και από τότε καθίσταται εφεξής ανεπίτρεπτη η ανατροπή των καταστάσεων που στηρίχθηκαν στην πεποίθηση αυτή με νεότερο νόμο ή με νεότερη ρύθμιση ή ερμηνεία της Φορολογικής Διοίκησης του Κράτους Μέλους είναι, προκειμένου μεν περί νομοθετικής ρύθμισης η δημοσίευση του σχετικού νόμου, προκειμένου δε περί ερμηνείας της Φορολογικής Διοίκησης οι πράξεις της Φορολογικής Διοίκησης που δημιούργησαν την ανωτέρω εύλογη πεποίθηση επί των οποίων ερείδονται τα δικαιώματα του φορολογούμενου.

Στην κρινόμενη υπόθεση, αλλά και γενικά από της εισαγωγής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και μέχρι του Ιουλίου 2010 ουδέποτε εγέρθηκε θέμα υπαγωγής οποιωνδήποτε υπηρεσιών Δικηγόρων (δικαστηριακών/ συμβουλευτικών, ημεδαπής/ αλλοδαπής κλπ) σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, πολλώ δε μάλλον, αν ληφθεί υπόψη και το γεγονός ότι η Εταιρεία υπέστη φορολογικούς ελέγχους και για προηγούμενες του 2008 χρήσεις και ποτέ κανένας φορολογικός ελεγκτής δεν προέβη σε ανάλογη ερμηνεία των διατάξεων περί ΦΠΑ.

Τέλος εξ' όσων γνωρίζουμε, τέτοιο ζήτημα δεν έχει προκύψει σε φορολογικούς ελέγχους επιχειρήσεων με έντονη συναλλακτική δραστηριότητα με το εξωτερικό οι οποίες λόγω ακριβώς της δραστηριότητάς τους αυτής, κάνουν εκτεταμένη χρήση νομικών συμβουλών από δικηγορικές εταιρείες της αλλοδαπής.

Επομένως η ανωτέρω καινοφανής θεωρία του συγκεκριμένου φορολογικού ελέγχου πέραν της καταφανούς παράβασης του νόμου προσκρούει και αποτελεί παραβίαση των αρχών της προστατευόμενης εμπιστοσύνης.»

Επί των ισχυρισμών – λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με την φορολογική αρχή και την οικεία έκθεσης ελέγχου η εταιρεία με διεύθυνση Milano για τις υπηρεσίες που προσέφερε στην προσφεύγουσα εξέδωσε το με αριθμό 1-

2008 Τιμολόγιο (Invoice) στο οποίο γίνεται αναφορά για την αμοιβή (fees) που αυτή δικαιούνται και ανέρχεται στο ποσό των 375.000,00 ευρώ και στις δαπάνες που εκταμίευσε για λογαριασμό της ελεγχόμενης και που ανέρχονται στο ποσό των 46.641,63 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό τιμολογίου 421.641,63 ευρώ. Η προσφεύγουσα κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 3, 35 παρ. 1 περ. δ' , 36 παρ. 4 περ. β' και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 όπως ίσχυαν, υπέβαλλε την περιοδική δήλωση του μηνός Ιανουαρίου του 2008 με την οποία δηλώθηκε η αξία του ανωτέρω επίμαχου τιμολογίου στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (λήψη υπηρεσιών) και καταχωρήθηκε η αξία αυτή στις φορολογητέες εκροές και αποδόθηκε ο αναλογούν φόρος. Ταυτόχρονα η προσφεύγουσα καταχώρησε και την αξία αυτού στις φορολογητέες εισροές για την έκπτωση του αναλογούντος φόρου καθότι πρόκειται για εταιρεία υποκείμενη στο Φ.Π.Α. Η προσφεύγουσα επειδή στην εν λόγω χρήση απέκτησε και έσοδα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτών, δημιούργησε το κλάσμα της pro rata και προσδιόρισε το ποσοστό με το οποίο θα έπρεπε να μειωθεί ο Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών. Ως Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών λήφθηκε από την προσφεύγουσα εταιρεία μόνο ο Φ.Π.Α. των δαπανών του κωδ. 377 της περιοδικής δήλωσης χωρίς να ληφθεί υπόψη και ο αναλογούν Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης επίμαχης υπηρεσίας η οποία αποτελεί δαπάνη που έγινε για τη συνολική δραστηριότητα της προσφεύγουσας (υποκείμενης ή απαλλασσόμενης) και είχε καταχωρηθεί στον κωδ. 373 της περιοδικής. Σχετικά με το ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι αφορά υπηρεσίες δικηγόρου και σαν τέτοιες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ε' του Ν.2859/2000. Ο έλεγχος αναφέρει τα κάτωθι:

1. Το επίμαχο τιμολόγιο εκδόθηκε από παγκοσμίως γνωστή εταιρεία που παρέχει νομικές υπηρεσίες.
2. Επί του επίμαχου τιμολογίου δεν γίνεται καμία αναφορά για το είδος των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν από αυτή στην ελεγχόμενη, παρά μόνο η λέξη αμοιβή (fees).
3. Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο τυχόν σύμβαση που υπογράφηκε μεταξύ των συμβαλλομένων για το είδος των υπηρεσιών που θα προσφερθούν για να μπορεί να κριθεί από τον έλεγχο η απαλλαγή ή όχι αυτών από το Φ.Π.Α. Ούτε προσκομίσθηκε στον έλεγχο υλικό το οποίο να αποδεικνύει το είδος των υπηρεσιών που πράγματι προσφέρθηκαν.
4. Η επιστολή που προσκόμισε η προσφεύγουσα που υπογράφεται από και εκδόθηκε από τα κεντρικά γραφεία στο Hong Kong αφενός δεν μπορεί να αξιολογηθεί από τον παρόντα έλεγχο καθότι φέρει τρέχουσα ημερομηνία αφετέρου αναφέρεται ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν αφορούσαν νομικές συμβουλές για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέσω της προσφοράς νέων μετοχών.

Επειδή Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ε' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) όπως ίσχυε κατά την οικεία περίοδο χρήση 2008, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα οι υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρους. Δηλαδή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι υπηρεσίες που παρέχονται στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματος του δικηγόρου ως ελεύθερου επαγγελματία, δηλαδή (π.χ. παράσταση σε δικαστήριο) και οι οποίες δεν μπορούν να γίνουν από μη δικηγόρους **η**

εκπροσώπηση και υπεράσπιση του εντολέα του σε κάθε δικαστήριο, αρχή ή υπηρεσία ή εξωδικαστικό θεσμό, η παροχή νομικών συμβουλών και γνωμοδοτήσεων, όπως επίσης και η συμμετοχή του σε θεσμοθετημένα όργανα ελληνικό ή διεθνές, όπως αυτές προβλέπονται από το άρθρο 1 παρ. 2 του νόμου 4194/2013 (Κώδικας περί Δικηγόρων). Βεβαίως προφανές είναι ότι όταν δικηγόρος παρέχει φοροτεχνικές ή άλλες συμβουλές ή υπηρεσίες για τις οποίες δεν προβλέπεται από τη φύση τους ή το αντίστοιχο επάγγελμα απαλλαγή του φόρου, εφαρμόζεται ο κατά περίπτωση συντελεστής Φ.Π.Α.

Επειδή σύμφωνα με την με Αρ.Πρωτ.: 1050363/3575/938/A0014 ΠΟΛ. 1125/ Αθήνα 29 Μαΐου 1991 του Υπ. Οικ. «1. Σύμφωνα με την , απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α. η παροχή υπηρεσιών, δικηγόρων, συμβολαιογράφων, αμίσθων υποθηκοφυλάκων, δικαστικών επιμελητών, γιατρών, οδοντογιατρών, μαιών, νοσοκόμων και φυσικοθεραπευτών. 2. Η υπηρεσία μας, ερμηνεύοντας τη διάταξη αυτή, έκανε δεκτό ότι η απαλλαγή αφορά τις συγκεκριμένες υπηρεσίες, δικηγορικές, ιατρικές, συμβολαιογραφικές κ.λ.π., ανεξάρτητα αν παρέχονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, εφόσον από άλλες διατάξεις επιτρέπεται η παροχή των υπηρεσιών αυτών από νομικά πρόσωπα ή εταιρίες οποιασδήποτε μορφής.»

Κατά συνέπεια υπηρεσίες όπως γνωμοδοτήσεις, συμβουλές, εκπροσωπήσεις σε καταστατικές διαδικασίες, αξιολόγηση προσφορών-προγραμμάτων κ.λ.π., που προσιδιάζουν με συμβουλευτικές υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. αλλά αντιθέτως υπάγονται στον κανονικό συντελεστή του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ιδίου ως άνω νόμου.

Σημειώνεται ακόμα από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα δεν υπέβαλλε καμία τροποποιητική δήλωση ούτε περιοδική αλλά ούτε και εκκαθαριστική με την οποία να ανακαλεί την ενέργειά της αυτή - να αποδώσει στο Δημόσιο τον αναλογούντα Φ.Π.Α.- και έμμεσα να ζητά την επιστροφή αυτού ως αχρεωστήτως καταβληθέντα για να εξεταστεί από τον παρόντα έλεγχο η τυχόν εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 90, 91 και 93 Ν.2362/1995.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν.2859/2000 (κώδικα Φ.Π.Α.) όπως ίσχυε το έτος 2008 πριν την αντικατάστασή του με την (ΦΕΚ Α' 80/27-5-2009) «Επίσης, κατ' εξαίρεση, ο τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ότι βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας στις παρακάτω περιπτώσεις υπηρεσιών, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος - μέλος σε υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι έχουν στο εσωτερικό της χώρας την έδρα της οικονομικής τους δραστηριότητας ή τη μόνιμη εγκατάστασή τους ή την κατοικία, ή τη συνήθη διαμονή τους ή, εφόσον παρέχονται από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της Κοινότητας, σε οποιονδήποτε λήπτη εγκαταστημένο στο εσωτερικό της χώρας: ... γ) **συμβούλων γενικά, μηχανικών, δικηγόρων**, γραφείων μελετών, λογιστών ή και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών, καθώς και επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών, ...»

Σύμφωνα με την εγκύκλιο 10/1987 με τίτλο «Ερμηνεία Ν. 1642/1986.- Κοινοποίηση των διατάξεων του Ν. 1642/86 Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις» προβλέπονται τα εξής ... Άρθρο 12 (άρθρο 12 Ν. 1642/86 και αντιστοιχο άρθρο 14 του ν.2859/2000) Τόπος παροχής –υπηρεσιών δ. Συνδυασμός κριτηρίων χώρας εγκατάστασης του παρέχοντος τις υπηρεσίες (εντός ή εκτός της ΕΟΚ) και της εγκατάστασης του λήπτη των υπηρεσιών (υποκειμένου ή μη στο φόρο) στην Ελλάδα. Με τις διατάξεις, της παραγράφου 3 του εν λόγω άρθρου 12 προβλέπεται ότι ορισμένες υπηρεσίες φορολογούνται στην Ελλάδα, εφόσον συντρέχουν συγκεκριμένες προϋποθέσεις κριτήρια που έχουν σχέση, αφενός με τη χώρα εγκατάστασης (εντός ή εκτός ΕΟΚ) του προσώπου που παρέχει τις υπηρεσίες και αφετέρου με την ιδιότητα του λήπτη (υποκείμενος ή μη στο φόρο) και τον τόπο εγκατάστασης αυτού στην Ελλάδα. Ειδικότερα, σύμφωνα με την εν λόγω διάταξη ο τόπος παροχής και επομένως φορολόγησης των υπηρεσιών αυτών, που κατονομάζονται πιο κάτω θεωρείται ότι είναι η Ελλάδα εφόσον παρέχονται:

- είτε από πρόσωπα εγκαταστημένα σε άλλο κράτος-μέλος της ΕΟΚ, σε λήπτη που είναι υποκείμενος στο φόρο και εγκαταστημένος στην Ελλάδα,

- είτε από πρόσωπα εγκαταστημένα εκτός της ΕΟΚ σε οποιοδήποτε λήπτη (υποκείμενο ή μη στο φόρο) που είναι εγκαταστημένος στην Ελλάδα.

Επισημαίνεται, ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις, ο τόπος της εγκατάστασης αυτού που παρέχει την υπηρεσία βρίσκεται πάντοτε σε διαφορετικό κράτος από εκείνο στο οποίο βρίσκεται η εγκατάσταση του λήπτη της υπηρεσίας. δγ. Οι υπηρεσίες συμβούλων γενικά, μηχανικών, γραφείων μελετών, δικηγόρων, λογιστών ή και άλλων παρόμοιων υπηρεσιών καθώς και επεξεργασίας στοιχείων ή παροχής πληροφοριών. Παράδειγμα Β: Ο δικηγόρος Ζ εγκαταστημένος στη Σόφια διεκπεραιώνει κληρονομική υπόθεση του ιδιωτικού υπαλλήλου Η που κατοικεί στις Σέρρες. Τόπος παροχής της υπηρεσίας είναι ο τόπος της κατοικίας του λήπτη Η, δηλαδή οι Σέρρες. Επειδή όμως η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους είναι πράξη, η οποία στην Ελλάδα απαλλάσσεται από το φόρο, δε θα επιβληθεί τελικά φόρος για την πράξη αυτή..»

Επειδή από όσον αφορά το τιμολόγιο της Ιταλικής Δικηγορικής Εταιρείαςμε διεύθυνση, προκύπτει ότι η αμοιβή που χρεώθηκε στο τιμολόγιο «.....» αφορά στο ποσό των 375.000,00 ευρώ και στις δαπάνες που εκταμίευσε για λογαριασμό της ελεγχόμενης και που ανέρχονται στο ποσό των 46.641,63 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό τιμολογίου 421.641,63 ευρώ. Επειδή από την από 21-4-2016 επιστολή της) που προσκόμισε η προσφεύγουσα που υπογράφεται από κοπροκύπτει οι υπηρεσίες τιμολογήθηκαν με την αιτιολογία «.....» και εκδόθηκαν από δικηγορική εταιρεία, έχουν σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 14 του ν.2859/2000, όπως ίσχυε το έτος 2008, ως τόπο φορολογίας την Ελλάδα.

Επειδή ακόμα με την από 21-4-2016 επιστολή της (.....) που προσκόμισε η προσφεύγουσα που υπογράφεται απόδιευκρινίζεται και εξειδικεύεται ότι, οι υπηρεσίες που τιμολογήθηκαν με την αιτιολογία «.....» (ο όρος επί εκδιδόμενου παραστατικού από δικηγορική εταιρεία αναφέρεται σε

νομικές αμοιβές) αφορούσαν νομικές συμβουλές για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέσω της προσφοράς νέων μετοχών, είναι υπηρεσίες που που δεν σχετίζονται με την άσκηση του δικηγορικού επαγγέλματος, αλλά νομικές και οικονομικές συμβουλές οι οποίες θα ήταν δυνατόν να δοθούν και από μη έχοντα την δικηγορική ιδιότητα φυσικό ή νομικό πρόσωπο καθώς δεν σχετίζονται με την παράσταση σε δικαστήριο ή άλλη αρχή για την οποία απαιτείται ο παριστάμενος να Η εταιρεία, με διεύθυνση, για τις υπηρεσίες που προσέφερε στην ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε το με αριθμόΤιμολόγιο (Invoice) στο οποίο γίνεται αναφορά για την αμοιβή που αυτή δικαιούνται και ανέρχεται στο ποσό των 10.500 δολαρίων ήτοι 7.181,45 ευρώ. έχει την δικηγορική ιδιότητα. οι οποίες κατ' εφαρμογή της παρ. 1ε του άρθρου 22 του ν.2859/2000 απαλλάσσονταν την χρήση 2008 του Φ.Π.Α.

B)

Στο παραστατικό (μεταφρασμένο στα ελληνικά) ως αιτιολογία έκδοσης του, και αμοιβή για παροχή νομικών υπηρεσιών αναγράφονται τα ακόλουθα.

«Προετοιμασία έκθεσης Νομικού Ελέγχου που περιλαμβάνει και αναλύει έγγραφα και πληροφορίες σχετικά με το ακίνητο της, στο Κίεβο, Ουκρανία.

Ποσό που οφείλετε: \$ 4.000

Παροχή επιστολής Risk Assesment για το ακίνητο της οδού, στο Κίεβο, Ουκρανία

Ποσό που οφείλετε: \$ 2.000

Προετοιμασία και διαπραγματεύσεις του Προσυμφώνου για το ακίνητο της οδού, στο Κίεβο, Ουκρανία

Ποσό που οφείλετε: \$ 1.650

Παροχή μνημονίου σε σχέση με την παρακολούθηση ξεπλύματος χρήματος, φορολογίας, συναλλαγής και απόκτησης του ακινήτου της οδού, στο Κίεβο, Ουκρανία

Ποσό που οφείλετε: \$ 1.500

Προετοιμασία και διαπραγματεύσεις, κλείσιμο της δεσμευτικής συμφωνίας και άλλες υπηρεσίες

Ποσό που μας οφείλετε: \$ 1.350

ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ: \$ 10.500 (δέκα χιλιάδες πεντακόσια αμερικανικά

δολάρια)»

Τα όσα αναλυτικά αναφέρονται για τις υπηρεσίες που έλαβε η ελεγχόμενη και αποτυπώθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο Α' ισχύουν και για τις εν λόγω υπηρεσίες.

Συνεπώς και για τις υπηρεσίες αυτές ο παρόν έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις όπως αυτές αποτυπώθηκαν στο κοινοποιηθέν στην ελεγχόμενη εταιρεία σημείωμα διαπιστώσεων.

Η ελεγχόμενη κατ' εφαρμογή των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 14 παρ. 3, 35 παρ. 1 περ. δ', 36 παρ. 4 περ. β' και 38 παρ. 1 του Ν.2859/2000 όπως ίσχυαν, υπέβαλλε την περιοδική δήλωση του μηνός Ιανουαρίου του 2008 με την οποία δηλώθηκε η αξία του ανωτέρω επίμαχου τιμολογίου στις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις (λήψη υπηρεσιών) και καταχωρήθηκε η αξία αυτή στις φορολογητέες εκροές και αποδόθηκε ο αναλογούν φόρος. Ταυτόχρονα η ελεγχόμενη καταχώρησε και την αξία αυτού στις φορολογητέες εισροές για την έκπτωση του αναλογούντος φόρου καθότι πρόκειται για εταιρεία υποκείμενη στο Φ.Π.Α. Η ελεγχόμενη επειδή στην εν λόγω χρήση απέκτησε και έσοδα απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α. χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου αυτών, δημιούργησε το κλάσμα της pro rata και προσδιόρισε το ποσοστό με το οποίο θα έπρεπε να μειωθεί ο Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών. Ως Φ.Π.Α. των κοινών δαπανών λήφθηκε από την ελεγχόμενη εταιρεία μόνο ο Φ.Π.Α. των δαπανών του κωδ. 377 της περιοδικής δήλωσης χωρίς να ληφθεί υπόψη και ο αναλογούν Φ.Π.Α. της συγκεκριμένης επίμαχης υπηρεσίας η οποία αποτελεί δαπάνη που έγινε για τη συνολική δραστηριότητα της ελεγχόμενης (υποκείμενης ή απαλλασσόμενης) και είχε καταχωρηθεί στον κωδ. 373 της περιοδικής.

Σχετικά με το ισχυρισμό της ελεγχόμενης ότι αφορά υπηρεσίες δικηγόρου και σαν τέτοιες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. στην Ελλάδα κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ε' του Ν.2859/2000. Ο παρόν έχει να αναφέρει τα κάτωθι:

1. Το επίμαχο τιμολόγιο εκδόθηκε από παγκοσμίως γνωστή εταιρεία που παρέχει νομικές υπηρεσίες.
2. Επί του επίμαχου τιμολογίου δεν γίνεται καμία αναφορά για το είδος των υπηρεσιών που προσφέρθηκαν από αυτή στην ελεγχόμενη, παρά μόνο η λέξη αμοιβή (.....).
3. Δεν προσκομίσθηκε στον έλεγχο τυχόν σύμβαση που υπογράφηκε μεταξύ των συμβαλλομένων για το είδος των υπηρεσιών που θα προσφερθούν για να μπορεί να κριθεί από τον έλεγχο η απαλλαγή ή όχι αυτών από το Φ.Π.Α. Ούτε προσκομίσθηκε στον έλεγχο υλικό το οποίο να αποδεικνύει το είδος των υπηρεσιών που πράγματι προσφέρθηκαν.
4. Η επιστολή που προσκόμισε η ελεγχόμενη που υπογράφεται από κοκαι εκδόθηκε από τα κεντρικά γραφεία στο Hong Kong αφενός δεν μπορεί να αξιολογηθεί από τον παρόντα έλεγχο καθότι φέρει τρέχουσα ημερομηνία αφετέρου

αναφέρεται ότι οι υπηρεσίες που προσφέρθηκαν αφορούσαν νομικές συμβουλές για την αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου μέσω της προσφοράς νέων μετοχών.

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ε' του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000) όπως ίσχυε κατά την οικεία περίοδο, απαλλάσσονται του Φ.Π.Α. στην Ελλάδα οι υπηρεσίες που παρέχονται από δικηγόρους. Δηλαδή απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι υπηρεσίες που παρέχονται στα πλαίσια της άσκησης του επαγγέλματος του δικηγόρου ως ελεύθερου επαγγελματία (π.χ. παράσταση σε δικαστήριο) και οι οποίες δεν μπορούν να γίνουν από μη δικηγόρους. Κατά συνέπεια υπηρεσίες όπως γνωμοδοτήσεις, συμβουλές, εκπροσωπήσεις σε καταστατικές διαδικασίες, αξιολόγηση προσφορών-προγραμμάτων κ.λ.π., που προσιδιάζουν με συμβουλευτικές υπηρεσίες δεν απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. αλλά αντιθέτως υπάγονται στον κανονικό συντελεστή του Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ίδιου ως άνω νόμου.

Όπως επικουρικώς, σημειώνεται επίσης ότι η ελεγχόμενη δεν υπέβαλλε καμία τροποποιητική δήλωση ούτε περιοδική αλλά ούτε και εκκαθαριστική με την οποία να ανακαλεί την ενέργειά της αυτή - να αποδώσει στο Δημόσιο τον αναλογούντα Φ.Π.Α.- και έμμεσα να ζητά την επιστροφή αυτού ως αχρεωστήτως καταβληθέντα για να εξεταστεί από τον παρόντα έλεγχο η τυχόν εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 90, 91 και 93 Ν.2362/1995.

Κατόπιν των ανωτέρω ο παρόν έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις όπως αυτές αποτυπώθηκαν στο κοινοποιηθέν στην ελεγχόμενη εταιρεία σημείωμα διαπιστώσεων.

Β) Η εταιρεία, με διεύθυνση, για τις υπηρεσίες που προσέφερε στην ελεγχόμενη επιχείρηση εξέδωσε το με αριθμόΤιμολόγιο (Invoice) στο οποίο γίνεται αναφορά για την αμοιβή που αυτή δικαιούνται και ανέρχεται στο ποσό των 10.500 δολαρίων ήτοι 7.181,45 ευρώ.

Στο παραστατικό (μεταφρασμένο στα ελληνικά) ως αιτιολογία έκδοσης του, και αμοιβή για παροχή νομικών υπηρεσιών αναγράφονται τα ακόλουθα.

«Προετοιμασία έκθεσης Νομικού Ελέγχου που περιλαμβάνει και αναλύει έγγραφα και πληροφορίες σχετικά με το ακίνητο της, στο Κίεβο, Ουκρανία.

Ποσό που οφείλετε: \$ 4.000

Παροχή επιστολής Risk Assesment για το ακίνητο της οδού, στο Κίεβο, Ουκρανία

Ποσό που οφείλετε: \$ 2.000

Προετοιμασία και διαπραγματεύσεις του Προσυμφώνου για το ακίνητο της οδού, στο Κίεβο, Ουκρανία

Ποσό που οφείλετε: \$ 1.650

Παροχή μνημονίου σε σχέση με την παρακολούθηση ξεπλύματος χρήματος, φορολογίας, συναλλαγής και απόκτησης του ακινήτου της οδού, στο Κίεβο, Ουκρανία

Ποσό που οφείλετε: \$ 1.500

Προετοιμασία και διαπραγματεύσεις, κλείσιμο της δεσμευτικής συμφωνίας και άλλες υπηρεσίες

Ποσό που μας οφείλετε: \$ 1.350

ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΝΟΜΙΚΕΣ ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ: \$ 10.500 (δέκα χιλιάδες πεντακόσια αμερικανικά

δολάρια)»

Τα όσα αναλυτικά αναφέρονται για τις υπηρεσίες που έλαβε η ελεγχόμενη και αποτυπώθηκαν στην προηγούμενη παράγραφο Α' ισχύουν και για τις εν λόγω υπηρεσίες.

Συνεπώς και για τις υπηρεσίες αυτές ο παρόν έλεγχος εμμένει στις αρχικές του απόψεις όπως αυτές αποτυπώθηκαν στο κοινοποιηθέν στην ελεγχόμενη εταιρεία σημείωμα διαπιστώσεων.

Επειδή οι υπηρεσίες που περιγράφονται στο παραπάνω τιμολόγιο αφορούν παρασχεθείσες υπηρεσίες συμβούλων σχετικά με ακίνητα που ΔΕΝ βρίσκονται στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με την παρ. 1 σε συνδυασμό με την παρ. 2α και 5α του άρθρου 14 του κώδικα Φ.Π.Α (ν.2859/2000) όπως ίσχυε, τόπος φορολογίας για τις Υπηρεσίες αυτές ΔΕΝ θεωρείται ότι είναι το εσωτερικό της χώρας και συνεπώς δεν οφείλεται Φ.Π.Α. στην Ελλάδα για τις υπηρεσίες αυτές.

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 1 και 2 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 όπως ίσχυε το έτος 2008 «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκτέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.....2. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου παρέχεται επίσης στον υποκείμενο κατά το μέρος που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται: α) για την πραγματοποίηση στο εξωτερικό των δραστηριοτήτων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 4, εφόσον αυτές θα παρείχαν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, αν είχαν πραγματοποιηθεί στο εσωτερικό της χώρας,»

Στην απόφαση C-432/1987 του Δ.Ε.Ε. αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής ως προς το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου «Επ' αυτού πρέπει να υπογραμμιστεί καταρχάς ότι το Συμβούλιο κατά τη σύνταξη του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α),

απομακρύνθηκε τόσο από τη διατύπωση του άρθρου 11, παράγραφος 1, σημείο α), της δεύτερης οδηγίας του Συμβουλίου της 11ης Απριλίου 1967 (ΕΕ ειδ. έκδ. 09/001, σ. 5) όσο και από τη διατύπωση του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α), της προτάσεως της Επιτροπής για την έκτη οδηγία (PB C 80 της 5.10.1973, σ. 1), όπου το δικαίωμα προς έκπτωση επεκτεινόταν σε κάθε φόρο που αναγράφεται στο τιμολόγιο για παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών προς τον υποκείμενο στον φόρο.

Από τις αλλαγές που επήλθαν στις διατάξεις αυτές συνάγεται ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιορίζεται μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε ΦΠΑ ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι.

Η ερμηνεία αυτή του άρθρου 17, παράγραφος 2, σημείο α), ενισχύεται από άλλες διατάξεις της έκτης οδηγίας.

Κατά το άρθρο 18, παράγραφος 1, σημείο α), για να έχει ο υποκείμενος στον φόρο τη δυνατότητα ασκήσεως του δικαιώματος προς έκπτωση πρέπει να κατέχει τιμολόγιο εκδοθέν κατά το άρθρο 22, παράγραφος 3, σημείο β), που απαιτεί να αναγράφεται στο τιμολόγιο χωριστά η τιμή άνευ φόρου και ο αντιστοιχών φόρος για κάθε διαφορετικό συντελεστή καθώς και, κατά περίπτωση, η φορολογική απαλλαγή. Κατά τις διατάξεις αυτές, η αναγραφή του φόρου που αντιστοιχεί στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών είναι στοιχείο του τιμολογίου από το οποίο εξαρτάται η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση. Έπεται ότι το δικαίωμα αυτό αποκλείεται για κάθε φόρο που δεν αντιστοιχεί σε συγκεκριμένη δραστηριότητα, είτε επειδή είναι μεγαλύτερος από τον πράγματι οφειλόμενο είτε επειδή η εν λόγω δραστηριότητα δεν υπόκειται στον φόρο.

Εξάλλου, κατά το άρθρο 20, παράγραφος 1, σημείο α), «η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση υπόκειται σε διακανονισμό κατά τρόπο καθοριζόμενο από τα κράτη μέλη, ιδίως όταν η έκπτωση είναι ανωτέρα ή κατωτέρα της εκπτώσεως, την οποία εδικαιούτο να ενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο ». Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι, όταν η αρχικά ενεργηθείσα έκπτωση δεν αντιστοιχεί στο ποσό του κατά νόμον οφειλομένου φόρου, πρέπει να διακανονίζεται, ακόμη και αν αντιστοιχεί στο ποσό του φόρου που αναγράφεται στο τιμολόγιο ή άλλο έγγραφο επέχον θέση τιμολογίου.

Αυτή η ερμηνεία του άρθρου 17, παράγραφος 2, σημείο α), επιτρέπει την αποτελεσματικότερη πρόληψη της φοροδιαφυγής, την οποία θα διευκόλυνε τυχόν δυνατότητα εκπτώσεως κάθε αναγραφόμενου σε τιμολόγιο φόρου.

Όσον αφορά, τέλος, το επιχείρημα που πρόβαλε η προσφεύγουσα της κύριας δίκης και η Επιτροπή, ότι δηλαδή αν η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση περιοριστεί μόνον στους φόρους που αντιστοιχούν στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών διακυβεύεται η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, πρέπει να υπογραμμιστεί ότι για να εξασφαλιστεί η εφαρμογή της αρχής αυτής τα κράτη μέλη πρέπει να προβλέπουν στην εσωτερική έννομη τάξη τους τη δυνατότητα διορθώσεως κάθε τιμολογίου με το οποίο κακώς χρεώνεται ένας φόρος, εφόσον ο εκδότης του τιμολογίου αποδείξει την καλή του πίστη.

Επομένως, στο πρώτο ερώτημα πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση που προβλέπει η έκτη οδηγία 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.»

Επειδή στην παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2859/2000 προβλέπεται ότι «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται

δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπτόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.»

Εν προκειμένω, από τα παραπάνω αναλυθέντα προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν είχε δικαίωμα να καταχωρήσει το τιμολόγιοΤιμολόγιο (Invoice) της Ιταλικής Δικηγορικής Εταιρείαςγια δικηγορικές υπηρεσίες καθώς και το τιμολόγιο υπ' αριθ.εκδόσεως 28.12.2007) της εταιρείας για την παροχή υπηρεσιών σχετικών με ακίνητα, ως εισροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών, καθώς αφενός για τις δικηγορικές υπηρεσίες αυτές κατ' εφαρμογή της παρ. 13 του 22 σε συνδυασμό με την παρ. 1 του άρθρου 30 του ν.2859/2000 δεν παρέχόταν το έτος 2008 δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στην Ελλάδα, ενώ αφετέρου για τις υπηρεσίες σχετικές με ακίνητα σύμφωνα με την παρ. 1 σε συνδυασμό με την παρ. 2α και 5α του άρθρου 14 του κώδικα Φ.Π.Α (ν.2859/2000) όπως ίσχυε, τόπος φορολογίας για τις Υπηρεσίες αυτές ΔΕΝ θεωρείται ότι είναι το εσωτερικό της χώρας και επομένως δεν οφείλεται φόρος και δεν παρέχεται το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στην Ελλάδα (βλ. απόφαση ΔΕΕ C-342/1987), ακόμα και στις περιπτώσεις που αυτός εκ παραδρομής καταβλήθηκε στην Ελλάδα.

Επειδή επιπλέον από την παρ. 1 του άρθρου 31 του κώδικα Φ.Π.Α. περιοριστικά προβλέπεται διακανονισμός του φόρου των εισροών «σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης», ενώ δεν προβλέπεται διακανονισμός επί ανακριβούς καταχώρησης στην περιοδική δήλωση εισροής, ως τέτοιας με δικαίωμα έκπτωσης, όταν για την εισροή αυτή δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

Κατά συνέπεια ο διενεργηθείς διακανονισμός από τον έλεγχο του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. για τις πράξεις αυτές με την με αρ./24-5-2016 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. προκύπτει εσφαλμένος, διότι προϋποθέτει προγενέστερη νόμιμη έκπτωση του φόρου (ο οποίος πρέπει να διακανονιστεί)

ΧΡΗΣΗ 1/1-31/12/2008

	<u>ΕΚΡΟΕΣ</u>		<u>ΕΙΣΡΟΕΣ</u>	
<u>ΣΥΝ/ΣΤΗΣ</u>	<u>ΑΞΙΑ</u>	<u>ΦΟΡΟΣ</u>	<u>ΣΥΝ/ΣΤΗΣ</u>	<u>ΦΟΡΟΣ</u>
<u>ΦΠΑ</u>			<u>ΦΠΑ</u>	

<u>Εκροές, Ενδ.</u>	<u>9</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>Εισροές</u>	<u>9</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
<u>Αποκ. &</u>				<u>από λοιπή</u>			
<u>πράξ. λήπτη</u>				<u>Ελλάδα</u>			
<u>από λοιπή</u>				<u>εκτός από</u>			
<u>Ελλάδα</u>				<u>νησιά</u>			
	<u>4,5</u>	<u>0</u>	<u>0</u>	<u>Αιγαίου</u>	<u>4,5</u>	<u>0</u>	<u>0</u>
	<u>19</u>	<u>1.665.232,67</u>	<u>316.394,21</u>	<u>Εισαγωγές</u>	<u>19</u>	<u>3.082,39</u>	<u>585,65</u>
				<u>στη λοιπή</u>			
				<u>Ελλάδα</u>			
<u>Εκροές, Ενδ.</u>	<u>6</u>	-	-	<u>Ενδ.</u>	<u>9</u>	-	<u>0</u>
<u>Αποκ. &</u>				<u>Αποκ. &</u>			
<u>πράξ. λήπτη</u>				<u>πράξ.</u>			
<u>από νησιά</u>				<u>λήπτη στη</u>			
<u>Αιγαίου</u>				<u>λοιπή</u>			
	<u>3</u>	-	-	<u>Ελλάδα</u>	<u>4,5</u>	-	-
	<u>13</u>	-	<u>0</u>	<u>εκτός από</u>	<u>19</u>	<u>9.000,00</u>	<u>1.710,00</u>
				<u>νησιά</u>			
				<u>Αιγαίου</u>			
-	-	-	-	<u>Εισροές</u>	<u>6</u>		
				<u>από νησιά</u>			
				<u>Αιγαίου</u>			
				<u>και από</u>			
				<u>λοιπή</u>			
				<u>λοιπή</u>			
-	-	-	-	<u>Ελλάδα</u>	<u>3</u>	-	-
-	-	-	-	<u>προς</u>	<u>13</u>	-	-
				<u>νησιά</u>			
				<u>Αιγαίου</u>			
-	-	-	-	<u>Ενδ.</u>	<u>6</u>	-	-
				<u>Αποκ. &</u>			
-	-	-	-	<u>πράξ.</u>	<u>3</u>	-	-
-	-	-	-	<u>λήπτη</u>	<u>13</u>	-	-
				<u>από νησιά</u>		-	-
				<u>Αιγαίου</u>			
<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>		<u>1.665.232,67</u>	<u>316.394,21</u>	<u>Δαπάνες Γεν.</u>		<u>2.991.872,07</u>	<u>566.814,69</u>
<u>ΦΟΡ/ΤΕΩΝΕΚΡΩΝ</u>				<u>Έξοδα</u>			
				<u>Φορολογητέα</u>			
<u>Εκροές φορ/τές</u>			-	<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>		<u>3.003.954,46</u>	<u>569.110,34</u>
<u>εκτός Ελλάδος με</u>				<u>ΦΟΡ/ΤΕΩΝ</u>			
<u>δικ. Έκπτ.</u>				<u>ΕΙΣΡΟΩΝ</u>			
<u>Εκροές απαλ/νες</u>		-	-	<u>Εισροές</u>		<u>0</u>	-
<u>βάσει Πολ.1262/93</u>				<u>απαλ/νες βάσει</u>			
<u>&1029/95</u>				<u>Πολ.1262.93 &</u>			
				<u>1029/95</u>			
<u>Ενδ/κές</u>		<u>0</u>	-	<u>Λοιπές εισροές</u>		<u>7.808.393,93</u>	-
<u>παρ.,εξαγωγές κλπ</u>				<u>απαλ/νες &</u>			
<u>με δικ. Εκπτώσης</u>				<u>εξ/νες χωρίς</u>			
				<u>δικ.ΕΚΠΤ.</u>			
<u>Εκροές απ/νες &</u>	<u>40.875.359,48</u>	-		<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>		<u>10.812.348,39</u>	-
<u>εξ/νες χωρίς δικ.</u>				<u>ΕΙΣΡΟΩΝ</u>			
<u>ΕΚΠΤ</u>							
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΩΩΝ</u>	<u>42.540.592,15</u>	<u>316.394,21</u>		<u>Πληρωμές στο</u>			<u>273.343,04</u>
				<u>δημόσιο</u>			
<u>Μείον αξία παγίων</u>	<u>9.000,00</u>	-		<u>Πιστ.Υπολ.</u>			-
<u>κλπ</u>				<u>προηγ.</u>			
				<u>χρήσεως</u>			

ΚΥΚΛΟΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ 42.531.592,15 -

<u>Λοιπά</u>	-	-
<u>προστιθέμενα</u>		
<u>ποσά</u>		
<u>ΓΕΝΙΚΟ</u>	-	<u>842.453,38</u>
<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>		
<u>ΦΟΡΟΥ</u>		
<u>ΕΙΣΡΟΩΝ</u>		
<u>ΑΦΑΙΡΟΥΜΕΝΑ</u>	-	-
<u>ΠΟΣΑ</u>		
<u>ΦΠΑ ΕΙΣΡΟΩΝ</u>	-	<u>546.345,93</u>
<u>ΠΟΥ ΠΡΕΠΕΙ</u>		
<u>ΝΑ ΜΕΙΩΘΕΙ</u>		
<u>ΒΑΣΕΙ PRO</u>		
<u>RATA Δ.Ε.Δ.</u>		
<u>(Ως ΠΟΣΟΣΤΊΟ</u>		
<u>ΕΛΈΓΧΟΥ 96%)</u>		
<u>Λοιπά</u>	-	-
<u>αφαιρούμενα</u>		
<u>ποσά</u>		
<u>ΥΠΟΛΟΙΠΟ</u>	-	<u>296.107,45</u>
<u>ΦΟΡΟΥ</u>		
<u>ΕΙΣΡΟΩΝ</u>		
<u>ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ</u>	-	-
<u>ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΕΚΡΟΩΝ</u>		<u>316.394,21</u>
<u>ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ</u>		<u>296.107,45</u>
<u>ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΔΕΔ</u>		<u>20.286,75</u>
<u>ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ</u>		<u>18.645,15</u>
<u>ΔΗΛΩΣΗΣ</u>		
<u>ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ ΓΙΑ</u>		<u>1.641,60</u>
<u>ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟ</u>		
<u>Πλέον ΠΡΟΣ/ΣΗ ανακρίβειας:</u>		<u>1.969,92</u>
<u>82 μήνες Χ 3% ανά μήνα=246%.</u>		
<u>Περιορισμός πρόσθετου</u>		
<u>φόρου/προσαύξησης με βάση</u>		
<u>τις διατάξεις του άρθρου 26 § 1</u>		
<u>και 2 του Ν.3943/2011 , στο</u>		
<u>120%</u>		
<u>(1641,60 Χ120%)</u>		
<u>ΣΥΝΟΛΟ για βεβαίωση</u>		<u>3.611,53</u>

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές αντίγραφο, η υπάλληλος
του Τμ. Διοικητικής Υποστήριξης

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκηση της (άρθ. 126 ν. 2717/99).