



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 04/12/2020

Αριθμός απόφασης: 2516

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψιν:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738 /26.10.2020) με θέμα « Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

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

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

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

4. Την από 06/08/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, εδρεύουσας στην, επί της οδού, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης δια της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμ. πρωτ. /2020 αίτησης επιφύλαξης της υπ' αριθμ. /2020 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Μαρτίου 2020 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/08/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ της με αριθμ. πρωτ./2020 αίτησης επιφύλαξης της υπ' αριθμ./2020 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Μαρτίου 2020, απορρίφθηκε σιωπηρώς η ως άνω αίτησή της, με την οποία ζητούσε επιστροφή Φόρου Προστιθέμενης Αξίας συνολικού ύψους 1.106.441,84 ευρώ σχετικά με υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και τιμολογήθηκαν σε αυτή από αλλοδαπό οίκο και αφορούσαν σε υπηρεσίες συμβουλών σχετικά με την πώληση και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου νομιμοτόκως από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής άλλως από την ημερομηνία άσκησης της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης δια της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. ΑΘΗΝΩΝ επί της υπ' αριθμ. πρωτ./2020 αίτησης επιφύλαξης της υπ' αριθμ./2020 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., φορολογικής περιόδου Μαρτίου 2020, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι το υπ' αριθμ./2020 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών πώλησης , από τον αλλοδαπό οίκο, εκδόθηκε στο πλαίσιο της παροχής υπηρεσιών μεταβίβασης έναντι ανταλλάγματος και ως εκ τούτου, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 22 παρ.1 περ. κέ' του ν.2859/2000.

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

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα....».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 παρ. 1^α του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) ορίζεται ότι:

«1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7.».

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

κε) οι εργασίες, στις οποίες περιλαμβάνεται και η διαπραγμάτευση, που αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές καταθέσεων και εμβάσματα, απαιτήσεις, πιστωτικούς τίτλους, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, με εξαίρεση την είσπραξη απαιτήσεων τρίτων, καθώς και τις εργασίες που αφορούν την πρακτορεία επιχειρηματικών απαιτήσεων που ενεργείται από τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με τις εργασίες αυτές.».

Επειδή, η προσφεύγουσα με σκοπό να αποδείξει τους ισχυρισμούς της προσκομίζει την από 15/02/2019 σύμβαση με την εταιρεία στην οποία αναφέρονται τα κάτωθι:

«Κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, θα σας παρέχουμε συνδρομή στη διάρθρωση, διαδικασία πωλήσεων, μάρκετινγκ, διαχείριση και εκτέλεση των Συναλλαγών, που μπορεί επίσης να περιλαμβάνουν συνδρομή σε σχέση με απαντήσεις σε ερωτήματα υποψηφίων πλειοδοτών, σε ερωτήματα τραπεζών χρηματοδότησης και υποψηφίων επενδυτών χρεογράφων, αξιολόγηση προσφορών, προετοιμασία χώρου δεδομένων (data room information), συντονισμό της διαδικασίας δέουσας επιμέλειας, και συνδρομή στην ολοκλήρωση μίας ή περισσότερων Συναλλαγών (οι εν λόγω υπηρεσίες αποκαλούμενες οι Υπηρεσίες).

Κατά τη διάρκεια της ανάθεσης, η θα παρέχει τις υπηρεσίες που περιγράφονται στην παρούσα επιστολή, οι οποίες, κατά την επαγγελματική της γνώμη, θεωρούνται κατάλληλες και μπορεί να απαιτούνται για την ολοκλήρωση των Συναλλαγών και είναι σύμφωνες με τις ισχύουσες νομοθετικές και κανονιστικές διατάξεις με τις οποίες η υποχρεούται να συμμορφώνεται κατά την παροχή χρηματοοικονομικών συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Στην παρούσα επιστολή, με τον όρο Συναλλαγή νοείται μία πώληση, μεταβίβαση, εκχώρηση, μερική εκχώρηση ή/και μεταφορά κινδύνων αναφορικά με οποιοδήποτε δάνειο που περιλαμβάνεται στο Χαρτοφυλάκιο και ο όρος Συναλλαγές θα ερμηνεύεται αναλόγως.

Ανεξάρτητα από την ανάθεση καθηκόντων στη όπως περιγράφεται παραπάνω, ο Πελάτης συμφωνεί και αναγνωρίζει ότι η δεν θα παρέχει συμβουλές επί νομικών, λογιστικών, εποπτικών, εποπτικών κεφαλαίων και φορολογικών θεμάτων, και ότι ο Πελάτης δεν θα στηρίζεται σε οποιαδήποτε δήλωση της ως συμβουλές επί των εν λόγω θεμάτων. Όταν το κρίνει αναγκαίο, ο Πελάτης θα συμβουλευέται και θα στηρίζεται στις συμβουλές των δικών του νομικών, λογιστικών, εποπτικών, φορολογικών και εποπτικών κεφαλαίων συμβούλων.».

Επειδή, στο υπ' αριθμ. /2020 τιμολόγιο συνολικής αξίας 5.007.176, 69 ευρώ που εκδόθηκε από τον ξένο οίκο προς την προσφεύγουσα, με βάση την ανωτέρω σύμβαση, αναφέρονται τα εξής: «Για υπηρεσίες χρηματοοικονομικών συμβουλών που παρασχέθηκαν σε σχέση με το Έργο

Αμοιβή Εκτέλεσης	= 4.957.176,69 €
Επιστρεπτές Δαπάνες	= 50.000,00 € »

Επειδή, από τα ανωτέρω προσκομισθέντα στοιχεία της προσφεύγουσας προκύπτει ότι οι παρεχόμενες από τον αλλοδαπό οίκο στην προσφεύγουσα υπηρεσίες κατά βάση συνίσταντο στην παροχή υπηρεσιών υποστηρικτικών της μεταβίβασης

, οι οποίες κυρίως περιελάμβαναν την παροχή πληροφοριακών στοιχείων προς τους υποψηφίους αγοραστές σχετικά με το συγκεκριμένο χρηματοοικονομικό προϊόν.

Ως εκ τούτου, στο μέτρο που οι παρασχεθείσες από τον αλλοδαπό οίκο προς την προσφεύγουσα υπηρεσίες συνίσταντο κατά βάση στην παροχή πληροφοριακών στοιχείων προς τους πιθανούς αγοραστές, εμπίπτουν στην έννοια της προκαταρκτικής δραστηριότητας, η οποία δεν δύνατο να έχει νομικές επιπτώσεις επί του περιεχομένου αυτής καθεαυτής της έννομης σχέσης που απορρέει από το χρηματοοικονομικό αυτό προϊόν, ούτε βεβαίως δύνατο να εξομοιωθεί με την απαλλασσόμενη από τον ένδικο φόρο διαπραγματευτική δραστηριότητα, το βασικό περιεχόμενο της οποίας συνίσταται στην υπόδειξη ευκαιρίας για την σύναψη σύμβασης και στην εν γένει διενέργεια όλων όσων απαιτούνται προκειμένου να συναφθεί η σύμβαση αυτή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 3, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών, το οποίο αντιστοιχεί στο άρθρο 135 της νεότερης οδηγίας 2006/112 ΕΚ του Συμβουλίου, της 28^{ης} Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας αναφέρεται ότι: «...Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων, τα Κράτη μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση : [...] δ) τις ακόλουθες πράξεις: [...]

3. τις εργασίες, περιλαμβανομένων και των διαπραγματεύσεων, οι οποίες αφορούν καταθέσεις, τρεχούμενους λογαριασμούς, πληρωμές, μεταφορές και εμβάσματα, απαιτήσεις, επιταγές και λοιπά αξιόγραφα, εξαιρέσει της εισπράξεως απαιτήσεων».

Επειδή, σύμφωνα με την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, όσον αφορά την ομοίου περιεχομένου με τη διάταξη του άρθρου 22 κε' Ν.2859/2000 διάταξη του άρθρου 13 Β, στοιχείο δ', σημείο 3 της προαναφερθείσας έκτης οδηγίας 77/388, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών οι όροι που χρησιμοποιούνται για τον καθορισμό των απαλλαγών του άρθρου 13 της ως άνω οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι οι απαλλαγές αυτές αποτελούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο.

Επειδή, σύμφωνα με την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 3 της έκτης οδηγίας για να χαρακτηρισθούν οι παρεχόμενες υπηρεσίες ως απαλλασσόμενες πράξεις πρέπει να αποτελούν χωριστό σύνολο, σφαιρικώς εκτιμώμενο το οποίο εκπληρώνει τις ιδιάζουσες και ουσιώδεις λειτουργίες μιας υπηρεσίας που περιγράφεται στο ως άνω σημείο. Ειδικότερα, κατά την έννοια του άρθρου 13, Β, στοιχείο δ', σημείο 3 της έκτης οδηγίας, οι παρεχόμενες υπηρεσίες

πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κεφαλαίων και να συνεπάγονται νομικές και οικονομικές μεταβολές. Σύμφωνα με την ίδια πάντα νομολογία οι νομικές και οικονομικές μεταβολές βάσει των οποίων μπορεί να χαρακτηριστεί μια πράξη ως απαλλασσόμενη από τον ΦΠΑ απορρέουν αποκλειστικά και μόνον από την παροχή υπηρεσιών που δημιουργούν, μεταβάλλουν ή διευρύνουν τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από το εκάστοτε χρηματοοικονομικό προϊόν (κεφάλαια, απαιτήσεις, τίτλοι κ.α.).

Λαμβάνοντας, συνεπώς, υπόψη τόσο την κατά ανωτέρω ερμηνείας που αποδίδεται από την νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην έννοια των απαλλασσόμενων από τον φόρο προστιθέμενης αξίας σχετικών με απαιτήσεις εργασιών, όσο και της πάγιας νομολογιακής θέσης των διοικητικών δικαστηρίων περί συσταλτικής ερμηνείας των διατάξεων που συνεπάγονται απαλλαγές από τη γενικώς ισχύουσα φορολογική υποχρέωση, θα πρέπει να γίνει δεκτό ότι οι παρασχεθείσες ως άνω υπηρεσίες δεν δύνανται να υπαχθούν στην έννοια των απαλλασσόμενων δυνάμει του άρθρου 22 περ. κε' του Ν.2859/2000 πράξεων. Ως εκ τούτου, οι περί του αντιθέτου προβαλλόμενοι από την προσφεύγουσα ισχυρισμοί θα πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω ο ισχυρισμός για επιστροφή του αιτούμενου από την προσφεύγουσα ποσού Φ.Π.Α. ύψους 1.106.441,84 ευρώ, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣτΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣτΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

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

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

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

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

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 06/08/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος**

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

Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

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.