



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 : 2131604534
ΦΑΞ : 2131604568

ΑΠΟΦΑΣΗ Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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 Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 31.01.2017 και αριθμό πρωτοκόλλου 6827 ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, που εδρεύει στο, επί της οδούκατά της σιωπηρής άρνησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθ. πρωτ./05.10.2016 Αίτησης μερικής ανάκλησης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ – Αίτησης επιστροφής φόρου, που αφορά στις περιοδικές δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας, φορολογικού έτους 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την σιωπηρή άρνηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αριθ. πρωτ./05.10.2016 Αίτησης μερικής ανάκλησης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ – Αίτησης επιστροφής φόρου, που αφορά στις περιοδικές δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας, φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από 31.01.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου 6827 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας, 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:

Με την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε η με αριθ. πρωτ./05.10.2016 Αίτηση μερικής ανάκλησης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ – Αίτηση επιστροφής φόρου, που αφορά στις περιοδικές δηλώσεις φόρου προστιθέμενης αξίας, φορολογικού έτους 2015, της εταιρείας.

Πιο συγκεκριμένα, με την ως άνω αίτηση μερικής ανάκλησης περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ – Αίτηση επιστροφής φόρου, η προσφεύγουσα υπέβαλε αίτηση ζητώντας την ανάκληση των περιοδικών φορολογικών δηλώσεων του έτους 2015, καθότι συμπεριέλαβε σε αυτές, λόγω νομικής πλάνης, μεταξύ άλλων, στον κωδικό 422 (αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών) συνολικό ποσό ύψους € 56.520,44 το οποίο αφορούσε σε 251.887 εισιτήρια εισόδου με την ένδειξη «τιμής ένεκεν» τα οποία εκδόθηκαν το έτος 2015. Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι στην περίπτωση έκδοσης εισιτηρίου εισόδου τιμής ένεκεν, δεν οφείλεται ΦΠΑ διότι:

- δεν υπάρχει παροχή υπηρεσίας εξ επαχθούς αιτίας εκ μέρους της εταιρείας προς το Ελληνικό Δημόσιο ή πελάτη ή τρίτο πρόσωπο, καθώς η εταιρεία δεν εισπράττει κανένα άμεσο ή έμμεσο αντάλλαγμα ούτε από το Δημόσιο, ούτε από τον πελάτη ούτε από τρίτο πρόσωπο,

- η έννοια της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», όπως προσδιορίζεται βάσει των άρθρων 2 παρ. 1 του Κώδικα Φ.Π.Α. προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσης μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής,

- δεν συντρέχει περίπτωση αυτοχρησιμοποίησης ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών ή αγαθών των άρθρων 7 ή 9 του ν. 2859/2000, καθώς 1) η έκδοση εισιτηρίων προς τον πελάτη αποτελεί επιβληθέν μέτρο ελέγχου και δεν χρησιμοποιείται από την επιχείρηση για την ικανοποίηση κάποιας ανάγκης δική της, του προσωπικού ή των πελατών, αλλά εξυπηρετεί το δημόσιο συμφέρον 2) δεν χρησιμοποιείται υπηρεσία έκδοσης εισιτηρίου για κάποια δική της δραστηριότητα και δη απαλλασσόμενη από το φόρο ούτε για κάποια ίδια ανάγκη της επιχείρησης, δεδομένου ότι εξυπηρετείται το δημόσιο συμφέρον, ούτε πρόκειται για υπηρεσία για τις ανάγκες της εταιρείας και δη του άρθρου 30 παρ. 4 του ν. 2859/2000 για την οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης,

- το ποσό του Φ.Π.Α. του οποίου ζητά την επιστροφή δεν οφείλεται ούτε έχει επιρριφθεί στην κατανάλωση και έχει καταβληθεί αχρεωστήτως.

Η προσφεύγουσα με το αριθ.ΔΕΔ123074ΕΙ2017ΕΜΠ/09-05-2017 Υπόμνημα μας γνωστοποίησε την αριθ...../2017 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθήνας.

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 10 του Ν. 2206/1994 (Α' 62) προβλέπεται ότι: «Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ορίζεται εισιτήριο εισόδου στα καζίνο ορισμένων περιοχών. Με την ίδια απόφαση ορίζεται η τιμή εισιτηρίου και το ποσοστό που θα αποδίδεται στο Δημόσιο». Με βάση την εξουσιοδοτική αυτή διάταξη εκδόθηκε η 1128269/1226/0015/ΠΟΛ.1292/16.11.1995 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (Β' 982), στο άρθρο μόνο της οποίας ορίζεται ότι: «1. Στους εκμεταλλευτές Καζίνο (ν. 2206/1994) επιβάλλεται από 15 Δεκεμβρίου 1995 υποχρέωση έκδοσης εισιτηρίου εισόδου, κατ' άτομο σύμφωνα με τα

ειδικότερα οριζόμενα στις επόμενες παραγράφους. 2. Για κάθε πελάτη που εισέρχεται στο χώρο των μηχανημάτων ή των τραπεζιών του Καζίνο, κατά την ώρα της εισόδου, εκδίδεται θεωρημένο τρίπτυχο εισιτήριο εισόδου με ενιαία, αύξουσα κατά χρονολογική σειρά, αρίθμηση (άρθρο 18 παρ. 6 ΚΒΣ), που επέχει θέση στοιχείου εισόδου, στο οποίο αναγράφονται: 3. ... 4. ... 5. Η αξία του εισιτηρίου για την είσοδο στο χώρο των "μηχανημάτων" ή των "τραπεζιών", ορίζεται ενιαία σε πέντε χιλιάδες (5.000) δραχμές [Με την περίπτωση 9, της υποπαραγράφου Ε.7., του άρθρου πρώτου, του Ν. 4093/2012, το εισιτήριο για την είσοδο στο χώρο των «μηχανημάτων» ή των «τραπεζιών» των επιχειρήσεων καζίνο της χώρας, έχει οριστεί ενιαία, από την 12/11/2012, στο ποσό των έξι (6) ευρώ.]. 6. Σε περίπτωση εισόδου στο χώρο του Καζίνο προσώπων από τα οποία για λόγους επαγγελματικής προβολής ή κοινωνικής υποχρέωσης δεν εισπράττεται τίμημα, εκδίδονται εισιτήρια από ιδιαίτερη σειρά ή από ιδιαίτερο αθροιστή της φ.τ.μ. με την ένδειξη «ΤΙΜΗΣ ΕΝΕΚΕΝ». 7. Από τη συνολική αξία του εισιτηρίου παρακρατείται ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) από την επιχείρηση - Καζίνο, ως δικαίωμα διάθεσης και κάλυψης δαπανών, στο οποίο εμπεριέχεται και ο επ' αυτού αναλογών ΦΠΑ, το υπόλοιπο δε ποσό αποτελεί το δικαίωμα του Δημοσίου. Για τα εκδιδόμενα εισιτήρια σε πελάτες «ΤΙΜΗΣ ΕΝΕΚΕΝ» αποδίδεται το δικαίωμα του Δημοσίου με βάση την καθοριζόμενη στην παράγραφο 5 της παρούσας αξία των εισιτηρίων της συγκεκριμένης ημέρας ...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του Ν. 2859/2000 (Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, Α' 248), ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου», ενώ στο άρθρο 2 παρ. 1 του ίδιου νόμου, 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 ...». Περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. λδ' του πιο πάνω νόμου, απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας τα έσοδα που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις του Ν. 2206/1994 - Καζίνο, από τα παιχνίδια που αναφέρονται στην παράγραφο 7 του άρθρου 3 του ίδιου νόμου και τα οποία διεξάγονται σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις αυτού του νόμου. Στο δε άρθρο 3 παρ. 7 του Ν. 2206/1994 ορίζεται ότι: «Τα παιχνίδια που επιτρέπεται να παίζονται στα καζίνα είναι τα ακόλουθα: α. Μπλάκ-Τζάκ ή είκοσι ένα. β. Γαλλική Ρουλέτα. γ. Αμερικάνικη Ρουλέτα. δ. Μπακαράς. ε . Μπάγκο-Πούντο. στ. Ζάρια. ζ. Μηχανήματα με νομίσματα χωρίς οθόνη. η. Μηχανήματα με νομίσματα με οθόνη. θ. Σεμέν-ντε-Φερ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2859/2000, «1. Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο: α) ... β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, γ) ...».

Επειδή, από τις ρυθμίσεις του ν. 2206/1994 προκύπτει ότι η ίδρυση, οργάνωση και η λειτουργία των καζίνων διέπεται από αυστηρό νομικό καθεστώς, που χαρακτηρίζεται από τον στενό κρατικό έλεγχο. Σκοπός δε των κανόνων, που ρυθμίζουν την, κατά κρατική παραχώρηση, επιχειρηματική αυτή δραστηριότητα, είναι η προστασία του κοινωνικού συνόλου από τους κινδύνους που συνεπάγεται η λειτουργία των καζίνων, όπως

υπογραμμίζεται και στην εισηγητική έκθεση του ν. 2206/1994. Αναγνωρίζοντας ο κοινός νομοθέτης τις αρνητικές κοινωνικές επιπτώσεις από την ανεξέλεγκτη λειτουργία των επιχειρήσεων αυτών, έθεσε μεν στο άρθρο 8 παρ. 1 του ν. 2160/1993, που διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 4 παρ. 9 του ν. 2206/1994, ως αρχή την ελευθερία πρόσβασης του κοινού στα καζίνα, προέβλεπε όμως ρητώς, με την ίδια διάταξη, "τη δυνατότητα επιβολής απαγορεύσεων ή περιορισμών για λόγους δημόσιου ή κοινωνικού συμφέροντος". Έναν τέτοιο περιορισμό, έμμεσο, υπαγορευόμενο από λόγους δημόσιου συμφέροντος, συνιστά η επιβολή του εισιτηρίου εισόδου, στους εισερχόμενους στους χώρους των τυχερών παιγνίων πελάτες των καζίνων. Με το μέτρο δε αυτό δεν επιδιώκεται η δημιουργία κρατικών εσόδων, αλλά σκοπεύεται αφ' ενός μεν ο έλεγχος της συναλλακτικής δραστηριότητας των καζίνων, αφ' ετέρου δε η αποθάρρυνση της συμμετοχής στα τυχερά παίγνια των προερχόμενων από χαμηλές εισοδηματικές τάξεις προσώπων. Το γεγονός ότι το εν λόγω εισιτήριο έχει και εισπρακτικό αποτέλεσμα δεν μεταβάλλει την φύση του ως ελεγκτικού μέτρου, διότι ο μεν κύριος σκοπός του, δηλ. ο έλεγχος της συναλλακτικής δραστηριότητας του καζίνο επιτυγχάνεται πάντοτε, ενώ η είσπραξη του εισιτηρίου σημαίνει παραλλήλως μερικήν αποτυχία του ετέρου σκοπού δηλ. του αποτρεπτικού, και δεν είναι ο σκοπός του νόμου. Άλλωστε ο κανονιστικός νομοθέτης, εναρμονιζόμενος με το σκοπό αυτό του νόμου, επιβάλλει την έκδοση εισιτηρίου μόνο για τους εισερχόμενους στους χώρους τυχερών παιγνίων και όχι για τους χρήστες των άλλων υπηρεσιών, που παρέχονται στους λοιπούς χώρους των καζίνων. Με αυτά τα δεδομένα, το εισιτήριο εισόδου, που βαρύνει τους εισερχόμενους στους χώρους τυχερών παιγνίων πελάτες των καζίνων, αποτελεί ένα ιδιόμορφο επαχθές μέτρο διοικητικού ελέγχου, το οποίο, όμως, στερείται σαφώς φορολογικού χαρακτήρα κατά την έννοια του άρθρου 78 του Συντάγματος (ΣτΕ Ολομέλεια 4025/1998).

Επειδή με βάση τα δεδομένα της υπόθεσης προκύπτει ότι :

- α) η προσφεύγουσα εξέδωσε 251.887 εισιτήρια με την ένδειξη «τιμής ένεκεν» για την περίοδο 1.1.2015 έως 31.12.2015 για την είσοδο στο χώρο του καζίνο προσώπων, τα οποία δεν κατέβαλλαν αντίτιμο, γεγονός που δεν αμφισβητείται από τη Δ.Ο.Υ.
- β) λόγω της μη καταβολής αντίτιμου από τους πελάτες κανένα ποσό δεν εισπράχθηκε από την προσφεύγουσα και κατά συνέπεια δεν επιρρίφθηκε στους αντισυμβαλλόμενους
- γ) από καμία διάταξη δεν προβλέπεται ρητά η επιβολή ΦΠΑ και στις περιπτώσεις που για λόγους επαγγελματικής προβολής ή κοινωνικής υποχρέωσης εκδίδονται εισιτήρια χωρίς την είσπραξη κάποιου ποσού από συγκεκριμένα πρόσωπα
- δ) η έκδοση και διάθεση εισιτηρίων με την ένδειξη «τιμής ένεκεν» δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2859/2000, καθόσον δεν συνιστά υπηρεσία που παρασχέθηκε (ιδιοχρησιμοποιοήθηκε) για τις ανάγκες του υποκείμενου στο φόρο ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του, αλλά γίνεται για σκοπούς δημοσίου συμφέροντος και δεν γίνεται για σκοπούς άσχετους προς την επιχείρηση
- ε) με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ.λδ' του ν. 2859/00 ορίζεται απαλλαγή από το ΦΠΑ συγκεκριμένων εσόδων που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις καζίνο ενώ στην συγκεκριμένη περίπτωση δεν προκύπτουν έσοδα
- στ) εξυπηρετείται σκοπός ο οποίος δεν είναι άσχετος προς αυτόν της φορολογητέας επιχειρηματικής δραστηριότητας αλλά σκοπός που εξυπηρετεί αμέσως τα συμφέροντα της επιχειρήσεως δια της προβολής και διαφημίσεως της δραστηριότητάς της και

ζ) η διάταξη της παραγράφου 7 της 1128269/1226/0015/πολ.1292/16.11.1995 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, που ορίζει περί εισπράξεως συγκεκριμένου ποσού κατά την έκδοση των εισιτηρίων και παρακράτηση από την επιχείρηση μετά την απόδοση του δικαιώματος του Δημοσίου, ποσοστού 20% στο οποίο εμπεριέχεται ο αναλογών ΦΠΑ, αφορά στα εισιτήρια που εκδίδονται σε κάθε άτομο που εισέρχεται στο καζίνο και για τα οποία εισπράττεται το αντίτιμο που προβλέπεται.

Επειδή, για αντίστοιχες υποθέσεις που αφορούν το ίδιο ακριβώς θέμα έχουν εκδοθεί για την προσφεύγουσα εταιρεία οι αποφάσεις με αριθ...../11,...../11 και/2017 του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, με τις οποίες η ως άνω εταιρεία έχει δικαιωθεί.

Οι αποφάσεις/11 &/11 έχουν καταστεί αμετάκλητες αφού το Δημόσιο δεν άσκησε αίτηση αναίρεσης.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία εκδίδοντας 251.887 εισιτήρια εισόδου με την ένδειξη «τιμής ένεκεν», κατά το έτος 2015, δεν προέβη σε παροχή υπηρεσιών από επαχθή αιτία και επομένως δεν οφείλεται ο ΦΠΑ που απέδωσε και αντιστοιχεί στα εκδοθέντα για το ως άνω έτος εισιτήρια.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19, παράγραφος 3, του νόμου 4174/13, τροποποιητική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την έκδοση εντολής ελέγχου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης με όλες τις συνέπειες περί εκπρόθεσμης δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 42 του νόμου 4174/2013 :

1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς.

2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 31.01.2017 και με αριθμ. πρωτ. 6827 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία και την **ακύρωση** της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθ. πρωτ./05.10.2016 αίτησης της προσφεύγουσας.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος

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.