



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη 29/05/2018

Αριθμός απόφασης: **1087**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την 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 ...-**2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «.-.....» – **Α.Φ.Μ.** ..., με διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα Επεξεργασία και Διάθεση Μη Επικινδύνων Απορριμμάτων, και διεύθυνση έδρας στην ..., επί της οδού Ν.... - Τ.Κ. ..., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό .../..-**2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/03/2015-31/03/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. ..., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, 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 υπ' αριθμ. .../...-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... φορολογικής περιόδου 01/03/2015-31/03/2015, απορρίφτηκε αίτημα της προσφεύγουσας επιχείρησης για επιστροφή πιστωτικού υπόλοιπου ΦΠΑ ύψους 811.440,00 €, και αναγνωρίστηκε προς έκπτωση υπόλοιπο φόρου ύψους 144.494,42 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου ΦΠΑ στη φορολογική περίοδο 01/03/2015-31/03/2015 από την Δ.Ο.Υ. ..., με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../...-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., η οποία εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθμ. .../...2015 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθμ. πρωτ. .../...-15 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα Αναπτυξιακή Εταιρία στην Δ.Ο.Υ. ... για τη φορολογική περίοδο 01/03/2015-31/03/2015 με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 811.440,00 €. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

Η ως άνω εταιρεία συστάθηκε (έναρξη εργασιών 04/11/2003), ως Αναπτυξιακή Ανώνυμη Εταιρεία σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 265 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων, λειτουργεί ως Φορέας Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (Φο.Δ.Σ.Α.) των Ο.Τ.Α της Ενιαίας Διαχειριστικής Ενότητας της Περιφέρειας, με σκοπό την ενιαία ορθολογική, ολοκληρωμένη και σύμφωνα με το υφιστάμενο νομικό και θεσμικό πλαίσιο διαχείριση των απορριμμάτων του συνόλου των ΟΤΑ των πέντε Νομών της Περιφέρειας, Μέτοχοι της εν λόγω εταιρίας είναι η Περιφερειακή Ένωση Δήμων, το Περιφερειακό Ταμείο Ανάπτυξης και οι Δήμοι της Περιφέρειας

Στις 25/11/2011 υπογράφηκε προγραμματική σύμβαση του άρθρου 22 του ν.3614/2007 μεταξύ της προσφεύγουσας Αναπτυξιακής Εταιρίας (Κύριος του Έργου) και Περιφέρειας (Φορέας Υλοποίησης), για την υλοποίηση της ακόλουθης πράξης:

- «ΠΡΟΜΗΘΕΙΑ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΠΡΟΕΠΕΞΕΡΓΑΣΙΑΣ ΣΤΕΡΕΩΝ ΑΠΟΒΛΗΤΩΝ & ΚΟΜΠΟΣΤΟΠΟΙΗΣΗΣ ΤΗΣ ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΣ»

Αντικείμενο της ως άνω προγραμματικής σύμβασης αποτελεί η μεταβίβαση αρμοδιότητας υλοποίησης της πράξης από τον κύριο του έργου, στον Φορέα υλοποίησης. Ειδικότερα ο Κύριος του έργου αναθέτει στον φορέα υλοποίησης να λειτουργήσει ως δικαιούχος έναντι της Ενδιάμεσης Διαχειριστικής Αρχής.

Δεδομένου ότι για τον Κύριο του Έργου, (προσφεύγουσα), δεν επιβεβαιώνεται η διαχειριστική του επάρκεια ως δικαιούχου για την υλοποίηση του συγκεκριμένου έργου, σε αντίθεση με τον φορέα υλοποίησης (Περιφέρεια), ο οποίος διαθέτει επιβεβαίωση της διαχειριστικής επάρκειας του για έργα συγχρηματοδοτούμενα από το ΕΣΠΑ, τα συμβαλλόμενα μέρη προέβησαν στη σύναψη της συγκεκριμένης Προγραμματικής Σύμβασης.

Μετά από αίτηση χρηματοδότησης της Περιφέρειας το ως άνω έργο εντάχθηκε (26-06-2012) στο επιχειρησιακό πρόγραμμα «Μακεδονία- Θράκη» ΕΣΠΑ 2007-2013, το οποίο συγχρηματοδοτείται από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Περιφερειακής Ανάπτυξης, με δικαιούχο την Περιφέρεια, η οποία και αναλαμβάνει την υποχρέωση εκτέλεσης της ανωτέρω πράξης.

Επιπροσθέτως με το Αριθ. Πρωτ...../17-11-2014 έγγραφο του Υπουργείου Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας δύναται να χρηματοδοτηθεί από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων ο μη επιλέξιμος Φ.Π.Α. Το ποσό του μη επιλέξιμου Φ.Π.Α που θα αποδοθεί στον φορέα για την υλοποίηση του έργου από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων θα πρέπει να επιστραφεί σε λογαριασμό αδιάθετων υπολοίπων του Π.Δ.Ε. (Σχετ. ΚΥΑ 50244/ΕΥΘΥ/1125).

Για την πραγματοποίηση του έργου, όπως προβλέπεται από την Προγραμματική Σύμβαση, η Περιφέρεια, ως φορέας υλοποίησης, σύναψε συμβάσεις ανάθεσης για την προμήθεια εξοπλισμού με τους ακόλουθους προμηθευτές:

- με ΑΦΜ ... Δ.Ο.Υ ΑΘΗΝΩΝ
(ΑΓΟΡΑ 35 ...)
- με ΑΦΜ ... Δ.Ο.Υ (ΑΓΟΡΑ 4.000 ΠΛΑΣΤΙΚΩΝ ΚΑΔΩΝ)

Συγκεκριμένα το ποσό του Φ.Π.Α που αιτείται η προσφεύγουσα προέρχεται από την αγορά του κάτωθι εξοπλισμού (απορριματοφόρα & πλαστικοί κάδοι), τα οποία περιλαμβάνονται στο υποέργο Ι (Παράρτημα Ι) της ως άνω προγραμματικής σύμβασης.

Αναλυτικός Πίνακας Εξοπλισμού:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΕΙΔΟΥΣ	ΤΕΜ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ €	Φ.Π.Α (23%) €	ΤΙΜΟΛΟΓΙΑ
Καινούργιο Απορριματοφόρο όχημα τύπου πρέσσας MERCEDES 1524/42 Αρ.Πλ. & Πρέσσα	35	2.800.000,00	644.000,00	1728-1762/ 11-11-14

16Κ.Μ Με ανυψωτικό μηχανισμό				
ΚΑΔΟΙ ΠΛΑΣΤΙΚΟΙ 1100LTR ΕΠΙΠ ΚΑΠ, ΚΑΠΑΚΙ ΕΠΙΠΕΔΟ ΑΠΛΟ,2 ΑΠΛΟΙ ΤΡΟΧΟΙ 2 ΠΟΔΟΦΡΕΝΑ,2 ΒΡΑΧΥΟΝΕΣ ΑΝΥΨΩΣΗΣ,ΠΟΔΟΜΟ ΧΛΟΙ ΜΕ ΑΜΟΡΤΙΣΕΡ	4.000	728.000,00	167.440,00	195/01-12-14 196/05-12-14 201/11-12-14 202/15-12-14
ΣΥΝΟΛΑ		3.528.000,00	811.440,00	

Με την αγορά του ως άνω εξοπλισμού η προσφεύγουσα, με την υπ' αριθ. πρωτ. .../...2015 αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπόλοιπου Φ.Π.Α Ν.2859/2000 αιτήθηκε, λόγω αγοράς επενδυτικών αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 34§1 του ν.2859/2000, την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου ποσού 811.440,00 €, το οποίο προέκυψε κατά την φορολογική περίοδο από 01/11/2014 έως 31/03/2015.

- Τα Τιμολόγια Πώλησης των αναδόχων-προμηθευτών έχουν εκδοθεί προς τον Κύριο του έργου (προσφεύγουσα).
- Η εξόφληση των Τιμολογίων πραγματοποιήθηκε από το Περιφερειακό Ταμείο Ανάπτυξης, με την έκδοση εντολών πληρωμής.

Συντάχθηκαν τα ακόλουθα Πρωτόκολλα Παραλαβής Παράδοσης:

- Πλαστικοί Κάδοι Ανακύκλωσης(4000 τεμάχια)

Αρχικά η επιτροπή παραλαβής της Περιφέρειας παρέλαβε τους ανωτέρω κάδους από τον προμηθευτή με Πρωτόκολλο παράδοσης –παραλαβής. Στη συνέχεια η ως άνω επιτροπή παρέδωσε τους κάδους απευθείας στους εξυπηρετούμενους Δήμους, με ευθύνη των οποίων φυλάσσονται μέχρι να τους τοποθετήσουν στις τελικές θέσεις με την έναρξη λειτουργίας του συστήματος ανακύκλωσης.

- Απορριμματοφόρα οχήματα (35 τεμάχια)

Ομοίως η επιτροπή παραλαβής της Περιφέρειας παρέλαβε τα ανωτέρω απορριμματοφόρα από τον προμηθευτή με Πρωτόκολλο παράδοσης –παραλαβής. Κατόπιν η Περιφέρεια παρέδωσε τα απορριμματοφόρα με Πρωτόκολλο στην προσφεύγουσα, τα οποία όμως παρέμειναν σε χώρο που ανήκει στην Περιφέρεια μέχρι την ολοκλήρωση της διαδικασίας. Στη συνέχεια με πρωτόκολλο παράδοσης –παραλαβής η προσφεύγουσα παρέδωσε τα οχήματα στους δικαιούχους Δήμους.

Σημειώνεται ότι η προσφεύγουσα Αναπτυξιακή Εταιρία μέχρι τις 31/03/2015 παρέδωσε 33 από τα 35 απορριμματοφόρα με πρωτόκολλα παράδοσης –παραλαβής στους Δήμους.

Η προσφεύγουσα, προέβη σε σύναψη προγραμματικών συμβάσεων με τους Δήμους που ανήκουν στην Περιφέρεια με αποκλειστικό σκοπό την συλλογή των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (χάρτινες, πλαστικές, μεταλλικές κ.α συσκευασίες).

Η προσφεύγουσα, παραχώρησε στους αντίστοιχους Δήμους εξοπλισμό για την επίτευξη του κοινού σκοπού της ορθολογικής και περιβαλλοντικά ενδεικνυόμενης διαχείρισης των απορριμμάτων των Ο.Τ.Α.

Η προσφεύγουσα έχει ως υποχρέωση να διαθέσει, για την εξυπηρέτηση των σχετικών συμβάσεων, τεχνικά μέσα, εξειδικευμένο επιστημονικό προσωπικό και να συνεργαστεί με τους Δήμους για την πρόοδο του έργου.

Οι αντισυμβαλλόμενοι Δήμοι αναλαμβάνουν την λειτουργία των τεχνικών μέσων καθώς τη φύλαξη και την συντήρηση τους, την οικονομική υποστήριξη και την καταβολή των αναγκαίων πόρων.

Οι συμβάσεις αυτές έχουν υπογραφεί από το τέλος του 2014 έως και τις αρχές του 2015 και η διάρκεια τους ορίστηκε σε δώδεκα (12) μήνες. Το συνολικό κόστος του έργου είναι διαφορετικό για κάθε Δήμο.

Στις προγραμματικές συμβάσεις (Παράρτημα Ι) που σύναψε η προσφεύγουσα με τους αντισυμβαλλόμενους Δήμους, αναφέρεται ότι αυτή θα διαθέσει κινητό εξοπλισμό στους Δήμους, βάσει του χρησιδανείου, που έχει υπογράψει με την Περιφέρεια Στον εξοπλισμό αυτό απαριθμούνται και τα εν λόγω αγαθά (απορριμματοφόρα και κάδοι). Η προφορική απάντηση της προσφεύγουσας, που δόθηκε στον έλεγχο ήταν, ότι εκ παραδρομής συμπεριλήφθησαν τα ανωτέρω αγαθά στον εξοπλισμό που απέκτησε η προσφεύγουσα με χρησιδάνειο από την Περιφέρεια

Δεδομένης της ασάφειας της προγραμματικής σύμβασης και της συνυπευθυνότητας και συνυποχρέωσης που απορρέουν από αυτή, ο έλεγχος θεώρησε ότι αμφισβητείται το καθεστώς της πλήρους κυριότητας και της αποκλειστικής εξουσίας διαθέσεως των ως άνω αγαθών.

ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΕΣ ΔΗΛΩΣΕΙΣ

Για την φορολογική περίοδο από 01/11/2014 έως 31/03/2015 η προσφεύγουσα υπέβαλε τις ακόλουθες Περιοδικές Δηλώσεις ΦΠΑ:

Αριθμός Δήλωσης/ Ημερ/νία Παραλαβής /	Φορολογική Περίοδος		Χρεωστικό Υπόλοιπο σε €	Πιστωτικό Υπόλοιπο σε €
	Από	Έως		
..../18-12-2014	01/11/2014	30/11/2014		795.302,42
.../30-01-2015	01/12/2014	31/12/2014		962.785,16
.../26-02-2015	01/01/2015	31/01/2015		978.090,32

.../24-03-2015	01/02/2015	28/02/2015		959.456,01
.../27-04-2015	01/03/2015	31/03/2015		955.934,42

Τα αριθμητικά δεδομένα των ως άνω Περιοδικών Δηλώσεων Φ.Π.Α που υπέβαλε η προσφεύγουσα για τη φορολογική περίοδο από 01/11/2014 έως 31/03/2015 απεικονίζονται συγκεντρωτικά ως ακολούθως:

ΑΡΙΘΜΗΤΙΚΑ ΔΕΔΟΜΕΝΑ ΒΑΣΕΙ ΠΕΡΙΟΔΙΚΩΝ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α.	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ	Από 01/11/2014 έως 31/03/2015

ΕΚΡΟΕΣ (μετά την αφαίρεση εκπτώσεων-επιστροφών)				ΕΙΣΡΟΕΣ (μετά την αφαίρεση εκπτώσεων-επιστροφών)			
Κατηγορία Εκροών	Συν τ. Φ.Π. .Α	ΑΞΙΑ	ΦΟΡΟΣ	Κατηγορία Εισροών	Συντ. Φ.Π. Α	ΑΞΙΑ	ΦΟΡΟΣ
		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ			ΔΗΛΩΣΗΣ	ΔΗΛΩΣΗΣ
I.ΕΚΡΟΕΣ Ενδοκ.Αποκτ. & Πράξεις Λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	23 %	132.839,52	30.553,10	I.ΕΙΣΡΟΕΣ Ενδοκ.Αποκτ. & Πράξεις Λήπτη σε λοιπή Ελλάδα εκτός από τα νησιά Αιγαίου	23%	3.731.886,67	858.333,93
II.ΕΚΡΟΕΣ Ενδοκ.Αποκτ. & Πράξεις Λήπτη στα νησιά του Αιγαίου	16 %	13.207,00	2.113,12	Δαπάνες Γεν. Έξοδα φορολογητέα	Φ.Π. Α ΔΑΠ.	109.425,59	25.016,30
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΚΡΟΩΝ		146.046,52	32.666,22	ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛ/ΤΕΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ		3.841.312,26	883.350,23
Εκροές απαλ/νες & εξαιρ. χωρίς δικ.έκπτωσης		200.000,00					
ΣΥΝΟΛΟ ΕΚΡΟΩΝ		346.046,52		ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΡΟΩΝ		3.841.312,26	883.350,23
ΕΙΔΙΚΟΙ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΙ				Προστιθέμενα ποσά στο σύνολο του φόρου εισροών			
Συνολικές Ενδοκοινοτικές Αποκτήσεις			0,00	Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ.φορολ.περιόδου			105.250,46
Πράξεις λήπτη αγαθών & υπηρεσιών			0,00	ΦΠΑ έκτακτης δήλωσης, Λοιπά προστιθέμενα ποσά			0,03
Συνολικές Ενδοκοινοτικές Παραδόσεις			0,00	Αφαιρούμενα ποσά από το σύνολο του φόρου εισροών			
Ενδοκοινοτικές λήψεις υπηρεσιών άρθρου 14 παρ.2α			0,00	Χρεωστικό μέχρι 3€ προηγ.φορ.περιόδου & λοιπά αφαιρούμενα ποσά			0,08
Ενδοκοινοτικές παροχές υπηρεσιών άρθρου 14 παρ.2α			0,00	ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΟΩΝ			988.600,64

ΠΙΝΑΚΑΣ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ(Για καταβολή, έκπτωση ή επιστροφή)			
ΕΚΠΤΩΣΗ Ή ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ		ΚΑΤΑΒΟΛΗ ΧΡΕΩΣΤΙΚΟΥ ΥΠΟΛΟΙΠΟΥ	
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	955.934,42	ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΥΠΟΛΟΙΠΟ	0,00
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ	144.494,42	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ.....% εκπροθ. υποβολής	0,00
ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	811.440,00	ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗ (λόγω δόσεων)	0,00
ΑΙΤΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗΣ_(ΠΑΓΙΑ)		ΣΥΝΟΛΟ	0,00

Φορολογητέες Εκροές

Το μεγαλύτερο μέρος των Εκροών-Εσόδων της προσφεύγουσας προέρχεται από τις προκαταβολές των Δήμων της Περιφέρειας, όπως προβλέπεται από τις Προγραμματικές Συμβάσεις. Αναλυτικά οι Δήμοι, οι οποίοι έχουν καταβάλλει την προκαταβολή μετά από την έκδοση του σχετικού τιμολογίου της έως και την 31/03/2015 είναι οι εξής:

ΔΗΜΟΣ	ΕΚΔΟΘΕΝ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΠΟΣΟ (ΠΡΟ Φ.Π.Α) ΒΑΣΗ ΣΥΝΒΑΣΕΩΝ	ΠΟΣΟΣΤ Ο ΠΡΟΚΑΤ ΑΒΟΛΗΣ	ΚΑΘ.ΑΞΙΑ ΠΡΟΚΑΤ. €	Φ.Π.Α €	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΕΣΟΔΟ ΠΡΟΚΑΤΑΒ €
....	.../06-02-2015	34.655,64	30%	10.396,69	2.391,24	12.787,93
...	.../11-02-2015	14.963,35	30%	4.489,01	1.032,47	5.521,48
...	.../11-02-2015	49.051,67	30%	14.715,50	3.384,57	18.100,07
...	.../13-02-2015	53.394,21	30%	16.018,26	3.684,20	19.702,46
...	.../13-02-2015	73.036,47	30%	21.910,94	5.039,52	26.950,46
...	.../16-02-2015	2.758,25	30%	827,48	190,32	1.017,79
....	.../24-02-2015	44.023,35	30%	13.207,01	2.113,12	15.320,13
...	.../24-02-2015	58.029,85	30%	17.408,96	4.004,06	21.413,01
...	.../24-02-2015	19.256,74	30%	5.777,02	1.328,72	7.105,74
...	.../05-03-2015	49.252,40	25%	12.313,10	2.832,01	15.145,11
....	.../20-03-2015	12.916,29	30%	3.874,89	891,22	4.766,11
				120.938,85	26.891,44	147.830,29

Επιπλέον έσοδο για την προσφεύγουσα αποτελεί το εργολαβικό τίμημα για την λειτουργία του ΚΔΑΥ (Κέντρο Διαλογής Ανακυκλώσιμων Υλικών), βάσει της σύμβασης με την (..... ΑΕ), προς την οποία εξέδωσε τα ακόλουθα Τιμολόγια:

ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΚΔΑΥ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
.../31-12-14	...	18.587,46	4.275,12	22.862,58
.../31-03-15	...	3.608,47	829,95	4.438,42
Σύνολο		22.195,93	5.105,07	27.301,00

Οι εκροές της προσφεύγουσας συμπληρώνονται και με έσοδα παρεπόμενων ασχολιών,

(προμήθειες), που αφορούν κυρίως σε έξοδα δημοσίευσης που επιβαρύνουν τους ανάδοχους, όπως αυτό προβλέπεται από τα τεύχη διακήρυξης, συνολικής καθαρής αξίας 2.911,74 € πλέον ΦΠΑ 669,70 €.

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ως προς τις φορολογητέες εισροές που διενήργησε η προσφεύγουσα και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ... /...**2018** ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- Είναι απολύτως ανακριβής και αυθαίρετη η διαπίστωση της από-2017 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Επιστροφής ΦΠΑ της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης - Τμήμα Α Ελέγχων (σελ. 30 αυτής) ότι η προσφεύγουσα Αναπτυξιακή εταιρία δήθεν «δεν έχει την άμεση, απόλυτη και καθολική εξουσία/διάθεση, ήτοι την πλήρη κυριότητα ή συγκυριότητα πάνω στα ανωτέρω πάγια στοιχεία (απορριμματοφόρα και κάδους)» μη λογιζομένων αυτών ως «επενδυτικών αγαθών», διότι «δεν κατέβαλε η ίδια χρήματα για την προμήθεια τους». Ειδικότερα, σύμφωνα με τα ρητώς αναφερόμενα στη σχετική προγραμματική σύμβαση, η προσφεύγουσα συμβλήθηκε με την ιδιότητα του Κυρίου του Έργου (ήτοι του Κυρίου και δικαιούχου της εν λόγω προμήθειας), η δε Περιφέρεια με την ιδιότητα του Φορέα Υλοποίησης και δικαιούχου της χρηματοδότησης της συγκεκριμένης Πράξης, όπως προβλέπεται από το άρθρο 100 Ν. 3852/2010 σε συνδυασμό με το άρθρ. 22 παρ 3 του Ν. 3614/07. Μετά δε την ολοκλήρωση της ανωτέρω προμήθειας των απορριμματοφόρων και των κάδων, πράγματι, ο ανωτέρω αναφερόμενος εξοπλισμός, κατόπιν σύνταξης των σχετικών πρωτοκόλλων, παραδόθηκε σύμφωνα με τα ανωτέρω, διαδοχικά, αφενός από τον ιδιώτη Ανάδοχο στον Φορέα Υλοποίησης (.....), αφετέρου από τον Φορέα Υλοποίησης στον Κύριο του έργου (προσφεύγουσα) για λογαριασμό του οποίου έγινε άλλωστε η εν λόγω προμήθεια. Στην συνέχεια η προσφεύγουσα, διέθεσε όλον τον ανωτέρω εξοπλισμό (κάδους ανακύκλωσης και οχήματα, αφού φρόντισε για την έκδοση των σχετικών αδειών κυκλοφορίας τους), κατά την απόλυτη βούλησή της προς εξυπηρέτηση της λειτουργίας του συστήματος εναλλακτικής διαχείρισης απορριμμάτων στην, το οποίο όπως προαναφέρθηκε ανέπτυξε σε συνεργασία με τους Δήμους της Περιφέρειας και την ΑΕ στα πλαίσια των συναφθεισών προγραμματικών συμβάσεων με τους εξυπηρετούμενους Δήμους της Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές και δεν επιδέχεται ουδεμίας αμφιβολίας ότι κύριος και κατά την έννοια του Α.Κ. των εν λόγω αγαθών (κάδων και μηχανολογικού εξοπλισμού) ήταν και παραμένει η προσφεύγουσα, καθώς αυτή ήταν εξαρχής η θέληση των μερών (προσφεύγουσας και

ΠΑΜΘ), η δε συνέπραξε μόνο επιβοηθητικά, για τους ανωτέρω αναφερόμενους λόγους, την προσφεύγουσα για την διενέργεια των σχετικών διαγωνιστικών διαδικασιών και την χρηματοδότηση της. Ουδεμία εξάλλου ασάφεια εμπεριέχεται στην προς τούτο συναφθείσα προγραμματική σύμβαση, ως προς τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των μερών, εκ του γεγονότος ότι αυτά ορίστηκαν συνυπεύθυνοι έναντι των τρίτων (ήτοι του αναδόχου) για την εκτέλεση της προμήθειας και για την διάρκεια της σύμβασης, όπως και ήταν εύλογο. Ευλόγως, η προσφεύγουσα, ως Κύριος του Έργου και η ως Φορέας Υλοποίησης αυτού, συνεβλήθησαν κατά νόμο, από κοινού ως εργοδότες, με τους ιδιώτες αναδόχους των επί μέρους συμβάσεων προμήθειας (κάδων και μηχανολογικού εξοπλισμού) που προέκυψαν μετά την ολοκλήρωση των σχετικών διαγωνιστικών διαδικασιών, σε εφαρμογή δε των διαλαμβανομένων στην ανωτέρω από 25-11-2011 προγραμματική σύμβαση, τα τιμολόγια αγοράς των υπό προμήθεια αγαθών εκδόθηκαν μόνο στο όνομα του Κυρίου του Έργου, δηλαδή της προσφεύγουσας ΑΕ (όπως διαπιστώνεται στην παρ. VI (σελ. 20) του αριθμ./2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου). Τούτου δοθέντος, ενισχύεται και βεβαιώνεται η άποψη της προσφεύγουσας περί της κυριότητας των ανωτέρω παγίων στοιχείων, αφού δεν θα ήταν δυνατό τα αγαθά αυτά να ανήκουν σε διαφορετικό πρόσωπο από αυτό στο οποίο εκδόθηκαν νομίμως τα τιμολόγια αγοράς τους. Είναι περαιτέρω εξίσου ανακριβής και αυθαίρετη η διαπίστωση της ίδιας Εκθέσεως (σελ. 21, 24, 30 33, 35 αυτής) ότι η προσφεύγουσα δήθεν «δεν έχει την άμεση, απόλυτη και καθολική εξουσία/διάθεση, ήτοι την πλήρη κυριότητα ή συγκυριότητα πάνω στα πάγια στοιχεία (απορριμματοφόρα και κάδους)» διότι «παρέδωσε τα οχήματα και τους κάδους» στους «δικαιούχους Δήμους... με τους οποίους έχει συνάψει συμβάσεις». Φαίνεται να αγνοεί η Έκθεση Ελέγχου, άλλως να συγχέει τις νομικές έννοιες της παραχώρησης χρήσης πράγματος (οι οποίες ρυθμίζονται από τις σχετικές διατάξεις περί χρησιδανείου του ΑΚ (άρθρ. 810 επ.) με αυτές των προγραμματικών συμβάσεων, (οι οποίες ρυθμίζονται από τις διατάξεις των άρθρ. 225 Ν. 3463/06 και 100 του Ν. 3852/2010). Για τον λόγο αυτό ουδέποτε οι Δήμοι, μετά την σύναψη των προγραμματικών συμβάσεων, κατέστησαν δικαιούχοι ή κύριοι του ανωτέρω εξοπλισμού. Στο σημείο αυτό σημειώνεται ότι δεν θα πρέπει να συγχέεται ο εξοπλισμός που διατέθηκε στην προσφεύγουσα με την από 11-12-2014 σύμβαση χρησιδανείου, όπως αυτή τροποποιήθηκε την 29-12-2015 από την Περιφέρεια στα πλαίσια του με τον ανωτέρω περιγραφόμενο εξοπλισμό (35 απορριμματοφόρα και 4000 κάδοι ανακύκλωσης), τον οποίο προμηθεύτηκε η προσφεύγουσα με τον ανωτέρω τρόπο. Άλλωστε η χρήση του εξοπλισμού (είτε πρόκειται για κάδους είτε για απορριμματοφόρα οχήματα) περιορίζεται στα χρονικά πλαίσια της προγραμματικής σύμβασης, μετά το πέρας της οποίας, εφόσον αυτή δεν ανανεωθεί, οφείλει να επιστραφεί στην προσφεύγουσα, προκειμένου αυτή να τον διαθέσει κατά την κρίση της. Αντιθέτως όμως κρίνοντας η από ...-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου

Επιστροφής ΦΠΑ έκανε κακή εφαρμογή του νόμου και έσφαλλε ως προς την εκτίμηση των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών. Η δραστηριότητα όμως της λειτουργίας «Συστήματος εναλλακτικής διαχείρισης συσκευασιών και άλλων προϊόντων», όπως αυτή διέπεται από τις διατάξεις του Ν.2939/2001, δεν αποτελεί αποκλειστική αρμοδιότητα των Δήμων. Η εν λόγω δραστηριότητα δύναται να ασκηθεί, πέραν από τους ανωτέρω δημόσιους φορείς και από ιδιώτες (ΑΕ, ΕΠΕ κλπ), σύμφωνα με το άρθρο 7 περίπτωση Β του ίδιου νόμου. Περαιτέρω, από την γραμματική διατύπωση της παρ. 4 εδ. 5 και 6 της ΠΟΛ. 1021/6-2-2013, προκύπτει ότι οι ανωτέρω διατάξεις εξαιρούν από το ΦΠΑ τις πράξεις δημόσιας εξουσίας, δηλαδή τις πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους. Εντούτοις, ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς Φορείς, καθώς ενδεχόμενη εξαίρεση από το ΦΠΑ των δημόσιων φορέων λόγω της νομικής μορφής τους θα έθετε σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση τους ιδιωτικούς φορείς που υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις ίδιες πράξεις. Η από-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής ΦΠΑ εκκινεί, εν προκειμένω, από λανθασμένη βάση θεωρώντας ότι «ουσιαστικά οι Δήμοι χρησιμοποιούν τον εξοπλισμό». Τον μηχανολογικό εξοπλισμό όμως τον χρησιμοποιεί η προσφεύγουσα για την εξυπηρέτηση των σκοπών της με την κατά τα ανωτέρω συνδρομή των Δήμων, όπως αναφέρθηκε. Μόνο η προσφεύγουσα, ως βασικός λειτουργός του Συστήματος εναλλακτικής διαχείρισης απορριμμάτων, αποκτά εξ' αυτής της δραστηριότητάς της (ήτοι της εκποίησης των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στις επιχειρήσεις του κλάδου του κάθε υλικού) εισόδημα, το οποίο είτε υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, είτε στο απαλλασσόμενο από το ΦΠΑ, με δικαίωμα έκπτωσης, καθεστώς του άρθρου 39α του Ν. 2859/2000. Έτσι, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η αναληφθείσα δραστηριότητα της Εταιρίας τους της διαχείρισης του συστήματος εναλλακτικής διαχείρισης των απορριμμάτων υπόκειται αναμφισβήτητα σε καθεστώς ΦΠΑ σύμφωνα με την παρ. 4 της ΠΟΛ 1021/6.2.2013. Εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι, λανθασμένα και κατά κακή εκτίμηση του νόμου και των πραγματικών περιστατικών, θεώρησε η από-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής ΦΠΑ ότι τα πάγια αυτά στοιχεία της Εταιρίας τους χρησιμοποιήθηκαν για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων. Για τους λόγους αυτούς η από-2017 Έκθεση Μερικού Ελέγχου Επιστροφής ΦΠΑ παρουσιάζει πλημμέλειες, καθόσον είναι παντελώς αόριστη στην αιτιολόγησή της και ανεπίδεκτη ουσιαστικής κρίσης εξαιτίας ακριβώς της αοριστίας της και για τον λόγο αυτό καθίσταται παράνομη, λόγω έλλειψης νομίμου αιτιολογίας και θα πρέπει να ακυρωθεί.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι κατέχει την κυριότητα των επενδυτικών αγαθών και περί του ότι διενεργεί φορολογητέες πράξεις

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.....».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 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», στο άρθρο 2 παρ 1 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,» στο άρθρο 3 παρ 1, και 2 ότι, « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,... 2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες. 3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία», στο άρθρο 5 παρ 1 ότι : « 1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6.», στο άρθρο 8 παρ 1 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. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης.» στο άρθρο 14 παρ 2 ότι, «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. Ωστόσο, εάν οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε μόνιμη εγκατάσταση του υποκείμενου στον φόρο προσώπου που βρίσκεται σε τόπο διαφορετικό από τον τόπο όπου έχει την έδρα της οικονομικής του δραστηριότητας, ως τόπος παροχής των υπηρεσιών αυτών θεωρείται ο τόπος όπου βρίσκεται η μόνιμη εγκατάστασή του. Ελλείψει τέτοιας έδρας ή μόνιμης εγκατάστασης, ως τόπος παροχής υπηρεσιών θεωρείται ο τόπος της μόνιμης κατοικίας ή της συνήθους διαμονής του υποκείμενου στον φόρο στον οποίο παρέχονται οι υπηρεσίες...» στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι, «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, 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. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο. Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ 4 του Ν. 2859/2000(ΚΦΠΑ), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i)

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.....».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζει ότι: «Η βασική αρχή του κοινού συστήματος του φόρου προστιθέμενης αξίας συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου καταναλώσεως, ακριβώς αναλόγου προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών, όσος και αν είναι ο αριθμός των συναλλαγών, οι οποίες διενεργούνται κατά την πορεία της παραγωγής και της διανομής προ του σταδίου επιβολής του φόρου. Σε κάθε συναλλαγή ο φόρος προστιθέμενης αξίας, υπολογιζόμενος επί της τιμής του αγαθού ή της υπηρεσίας, με τον εφαρμοστέο στο αγαθό αυτό ή στην υπηρεσία αυτή συντελεστή, είναι απαιτητός μετ' αφαίρεση του ποσού του φόρου προστιθέμενης αξίας, ο οποίος επιβάρυνε άμεσα το κόστος των διαφόρων στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τρόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την

έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,», το άρθρο 14 ορίζει: «1. Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. 2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις: α) ..., β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, γ) ... 3. Τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν παράδοση αγαθών την εκτέλεση ορισμένων εργασιών σε ακίνητα», κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.» κατά δε το άρθρο 25, «Η παροχή υπηρεσιών μπορεί να συνίσταται, μεταξύ άλλων, σε μία από τις ακόλουθες πράξεις: α), β) στην υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης, γ) στην εκτέλεση υπηρεσίας κατόπιν επιταγής της δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.». Το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.», και στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Κατά το μέτρο που τα αγαθά ή οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεων του, ο υποκείμενος στον φόρο δικαιούται να εκπίπτει από τον φόρο, για τον οποίον είναι υπόχρεος: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος φόρο προστιθεμένης αξίας για αγαθά, που του παρεδόθησαν ή πρόκειται να του παραδοθούν, καθώς και για υπηρεσίες που του παρεσχέθησαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο», το δε άρθρο 189, ορίζει: «Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα: α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης, β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό, γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς, δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 189 της ως άνω οδηγίας ΦΠΑ ([2006/112/EK](#)) ορίζεται ότι: « Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα: α) **να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης**, β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό, γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς, δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως.».

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, **θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί** (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας

από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει **πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση** όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ'αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98 έως C- 47/98, C-98/98).

Οι βασικές αρχές ως προς το δικαίωμα έκπτωσης συνοψίζονται ως εξής:

α) ο ΦΠΑ εκπίπτει εις ολόκληρο, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά και οι υπηρεσίες για τα οποία καταβλήθηκε χρησιμοποιούνται **για φορολογητέες πράξεις**.

β) ο ΦΠΑ εκπίπτει για το **σύνολο των φορολογητέων πράξεων** και

γ) ο ΦΠΑ εκπίπτει **άμεσα** και δεν προϋποθέτει την πραγματική χρήση των αγαθών και των υπηρεσιών για τις οποίες καταβλήθηκε (C-37/95,110/98,400/98,32/03,177/03),

δ) η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης **δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται αποκλειστικά επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο** π.χ. αναγραφή ΦΠΑ σε απαλλασσόμενη ασφαλιστική υπηρεσία).(C-342/87)

Επίσης, το Δικαστήριο έχει αποσαφηνίσει τα κριτήρια που πρέπει να πληροί ο φορολογούμενος για να ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με το οποίο επιβαρύνθηκε:

α) πρέπει να είναι **«υποκείμενος στον φόρο»** κατά την έννοια της οδηγίας ΦΠΑ και β) τα οικεία αγαθά και οι οικείες υπηρεσίες που επιβαρύνθηκαν με ΦΠΑ να προορίζονται για **την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων** του φορολογουμένου (C-137/02, C -4/94, C-165/86).

Περαιτέρω, κατά το ΔΕΕ, **η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσης μεταξύ μιας συγκεκριμένης εισροής και μιας ή περισσότερων εκροών που παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης είναι αναγκαία προϋπόθεση** προκειμένου να αναγνωρισθεί υπέρ του υποκειμένου στο φόρο δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ επί των εισροών και να καθορισθεί η έκταση του δικαιώματος αυτού (C-32/03). Ανάλογη είναι και η απόφαση στην υπόθεση C-98/98 καθώς και στην υπόθεση C-435/05...». (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

Επειδή, κατά την άσκηση των εξουσιών τους, τα κ-μ οφείλουν να τηρούν τις γενικές αρχές του δικαίου που αποτελούν τμήμα της έννομης τάξης της Ένωσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται ειδικότερα **οι αρχές της ασφάλειας δικαίου και της αναλογικότητας καθώς και η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης** (βλ., C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, C-384/04, C-271/06). Όσον αφορά, ειδικότερα, την αρχή της αναλογικότητας, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι, σύμφωνα με την αρχή αυτή, τα μέτρα που τα κ-μ έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν κατά τα προεκτεθέντα δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

Επειδή, «η αρχή της αναλογικότητας, κατά τη νομολογία του ΔΕΕ, επιτρέπει στα κ-μ να λαμβάνουν μέτρα ή να θέτουν προϋποθέσεις, -όταν το επιτρέπει η οδηγία-, που σκοπό έχουν την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής ή την αντιμετώπιση της φορολογικής απάτης. Τα μέτρα αυτά κρίνονται ότι είναι συμβατά με το κοινοτικό δίκαιο όταν: α) δεν καθιστούν δυσχερή την άσκηση δικαιωμάτων, β) είναι αναγκαία για τη διασφάλιση των δημοσίων εσόδων και γ) δεν είναι δυσανάλογα σε σχέση με τις αρχές και τους σκοπούς του κοινού συστήματος ΦΠΑ (C-177/99 και 181/99).» (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 819).

Επειδή, με την υπ' αριθ. ΠΟΛ 1021/06/02/2013 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων με θέμα (Μη καταβολή ΦΠΑ από το Δημόσιο, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης και τις δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή τις αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις για παροχή υπηρεσιών), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«Επί της ουσίας, οι ανωτέρω διατάξεις εξαιρούν από το ΦΠΑ τις πράξεις δημόσιας εξουσίας, δηλαδή τις πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους.

Εντούτοις, ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς, καθώς ενδεχόμενη εξαίρεση από το ΦΠΑ των δημοσίων φορέων λόγω της νομικής μορφής τους θα έθετε σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση τους ιδιωτικούς φορείς που υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις ίδιες πράξεις. Επισημαίνεται ότι ο κίνδυνος αυτός υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας πραγματικά ανταγωνίζονται μεταξύ τους όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές των παροχών τους.

Τα ανωτέρω αφορούν κυρίως δραστηριότητες που εμπίπτουν στους τομείς του περιβάλλοντος, ιδίως όσον αφορά στη διαχείριση των αποβλήτων, του πολιτισμού, της εκπαίδευσης, της νοσοκομειακής περίθαλψης, της κοινωνικής πρόνοιας και του αθλητισμού. Σε αυτές τις περιπτώσεις, λοιπόν, είναι πολύ πιθανόν κάποιες από τις δραστηριότητες του Δημοσίου, των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ να εμπίπτουν καταρχήν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και για τα έσοδα που πραγματοποιούν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ. Σε περίπτωση υπαγωγής στο ΦΠΑ, θα πρέπει να εξετάζεται το ενδεχόμενο απαλλαγής βάσει των διατάξεων του [άρθρου 22](#) του Κώδικα ΦΠΑ, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα έσοδα που προκύπτουν από τη σχετική δραστηριότητα απαλλάσσονται ή πρέπει να επιβαρύνονται με το συντελεστή ΦΠΑ που αναλογεί στην κάθε πράξη.

Επισημαίνεται ότι οι δημοτικές επιχειρήσεις κοινωφελούς χαρακτήρα που προβλέπονται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (ν.3463/2006), όπως ισχύει, αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, συνεπώς δεν εμπίπτουν στα μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα λόγω άσκησης δημόσιας εξουσίας της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., αλλά

θεωρούνται καταρχήν υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και στις αμοιβές που εισπράττουν από τις φορολογητέες δραστηριότητές τους πρέπει να επιβάλλουν ΦΠΑ, εκτός αν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρόκειται για δραστηριότητες που εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του [άρθρου 22](#) του Κώδικα ΦΠΑ. Η συνδρομή των αρμόδιων Δ.Ο.Υ. είναι καθοριστική προκειμένου να κριθεί η φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των πράξεων όλων των ανωτέρω αναφερόμενων φορέων».

Επειδή, βάσει της απόφασης C-32/03 του ΔΕΚ, «εν προκειμένω, πρέπει να υπομνησθεί ευθύς εξ αρχής ότι, κατά το γράμμα του άρθρου 4, παράγραφος 1, της έκτης οδηγίας, η έννοια του υποκειμένου στον φόρο ορίζεται σε σχέση με την έννοια της οικονομικής δραστηριότητας. Συγκεκριμένα, η ύπαρξη τέτοιας δραστηριότητας είναι εκείνη που δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό του υποκειμένου στον φόρο, στον οποίο η έκτη οδηγία αναγνωρίζει δικαίωμα εκπτώσεως (σκέψη 19),

Επειδή, « η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» καθορίζεται στο άρθρο 9, παράγραφος 1, της οδηγίας 2006/112 και περιλαμβάνει όλες τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, ειδικότερα δε εκείνες που συνεπάγονται την εκμετάλλευση ενσωμάτου ή άυλου αγαθού προς τον σκοπό αντλήσεως εσόδων διαρκούς χαρακτήρα (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2007, T-Mobile Austria κ.λπ., C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 33· της 29ης Οκτωβρίου 2009, Επιτροπή κατά Φινλανδίας, C-246/08, EU:C:2009:671, σκέψη 36, καθώς και της 20ής Ιουνίου 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413, σκέψη 16)», «συναφώς, επιβάλλεται η διαπίστωση ότι η έννοια «εκμετάλλευση», κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας 2006/112, αναφέρεται, σύμφωνα με τις απαιτήσεις της αρχής της ουδετερότητας του κοινού συστήματος περί ΦΠΑ, σε όλες τις πράξεις, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, που αποσκοπούν στην άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα από το οικείο αγαθό (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 26ης Ιουνίου 2007, T-Mobile Austria κ.λπ., C-284/04, EU:C:2007:381, σκέψη 38, καθώς και της 13ης Δεκεμβρίου 2007, Götz, EU:C:2007:789, σκέψη 18)», «επιπλέον, κατά το άρθρο 24 της οδηγίας 2006/112, ως παροχή υπηρεσιών θεωρείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών», «ωστόσο, η βάση επιβολής του φόρου επί παροχής υπηρεσιών είναι οτιδήποτε λαμβάνεται ως αντάλλαγμα για την παρεχόμενη υπηρεσία και, επομένως, η παροχή υπηρεσιών είναι φορολογητέα μόνον αν υφίσταται άμεση σχέση μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Κατά συνέπεια, προκύπτει ότι παροχή υπηρεσιών πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά την έννοια του άρθρου 2, περίπτωση 1, της οδηγίας 2006/112, και επομένως είναι φορολογητέα, μόνον αν υφίσταται μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του λήπτη αυτής έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές, η δε αμοιβή που λαμβάνει ο παρέχων την υπηρεσία συνιστά την πραγματική αντιπαροχή της υπηρεσίας που παρέχεται στον λήπτη (αποφάσεις της 3ης Μαρτίου 1994, Tolsma, C-16/93,

EU:C:1994:80, σκέψεις 13 και 14 της 21ης Μαρτίου 2002, Kennemer Golf, C-174/00, EU:C:2002:200, σκέψη 39, καθώς και της 6ης Οκτωβρίου 2009, SPÖ Landesorganisation Kärnten, C-267/08, EU:C:2009:619, σκέψη 19),» «τέλος, το γεγονός ότι οι πραγματοποιηθείσες επενδύσεις έχουν χρηματοδοτηθεί σε σημαντικό βαθμό από ενισχύσεις χορηγούμενες από το κράτος μέλος και την Ένωση δεν ασκεί επιρροή στην οικονομική φύση της ασκούμενης ή σκοπούμενης από τις προσφεύγουσες της κύριας δίκης δραστηριότητας, διότι η έννοια της «οικονομικής δραστηριότητας» έχει αντικειμενικό χαρακτήρα και εφαρμόζεται ανεξαρτήτως όχι μόνον των σκοπών και αποτελεσμάτων των οικείων δραστηριοτήτων, αλλά επίσης και του τρόπου χρηματοδότησεως που επέλεξε ο οικείος επιχειρηματίας, περιλαμβανομένων των δημόσιων επιδοτήσεων». (βλ. C-263/15, σκέψεις 23, 24, 25, 26 και 38).

Επειδή, «πράγματι, αφενός, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως εξαρτάται από αντικειμενικά στοιχεία (απόφαση της 8ης Ιουνίου 2000, C-98/98, Midland Bank, Συλλογή 2000, σ. 4177, σκέψη 32) και από τον αντικειμενικό χαρακτήρα της επίμαχης πράξεως (απόφαση της 6ης Απριλίου 1995, C-4/94, BLP Group, Συλλογή 1995, σ. Ι983, σκέψη 24), (σκέψη 16 C-104/12).

Επειδή, «η ευθεία και άμεση σχέση που έχει κριθεί, με τη νομολογία του Δικαστηρίου, ως καθοριστικής σημασίας για την ερμηνεία της φράσεως για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του, κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της [έκτης οδηγίας], καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου της υπηρεσίας που παρασχέθηκε στον υποκείμενο στον φόρο ή βάσει της γενεσιουργού αιτίας της παρασχεθείσας υπηρεσίας» (σκέψη 18 C-104/12).

Στο διατακτικό της ως άνω απόφασης ορίζεται ότι «Η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ ορισμένης πράξεως και του συνόλου της δραστηριότητας του υποκειμένου στον φόρο, προκειμένου να καθορισθεί αν τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιήθηκαν από αυτόν «για την πραγματοποίηση των φορολογουμένων πράξεών του», κατά την έννοια του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α΄, της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2001/115/ΕΚ του Συμβουλίου, της 20ής Δεκεμβρίου 2001, καθορίζεται βάσει του αντικειμενικού περιεχομένου του αγαθού ή της υπηρεσίας που έλαβε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο.»

Επειδή, «κατά πάγια νομολογία, η ύπαρξη ευθείας και άμεσης σχέσεως μεταξύ μιας συγκεκριμένης πράξεως εισροών και μιας ή περισσότερων πράξεων εκροών που παρέχουν

δικαίωμα προς έκπτωση είναι αναγκαία για να αναγνωρισθεί το δικαίωμα του υποκείμενου στον φόρο προσώπου να εκπέσει τον ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών και για να προσδιοριστεί η έκταση του δικαιώματος αυτού. Το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών που βαρύνει την κτήση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προϋποθέτει ότι οι δαπάνες που διενεργήθηκαν για την κτήση ή την παροχή τους αποτελούν μέρος των συστατικών στοιχείων της τιμής των πράξεων στις οποίες επιβάλλεται φόρος επί των εκροών και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα εκπτώσεως (βλ. μεταξύ άλλων, απόφαση SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 57)» (βλ., απόφαση Sveda, C-126/14, σκέψη 27).

Επειδή, από τη νομολογία του Δικαστηρίου της Ε.Ε. προκύπτει ότι, στο πλαίσιο εφαρμογής από τις φορολογικές αρχές και τα εθνικά δικαστήρια του κριτηρίου της άμεσης σχέσεως, πρέπει να συνεκτιμώνται εκ μέρους τους όλες οι περιστάσεις υπό τις οποίες διενεργήθηκαν οι επίμαχες πράξεις και να λαμβάνονται υπόψη μόνον οι πράξεις που συνδέονται αντικειμενικά με τη φορολογητέα δραστηριότητα του υποκειμένου στον φόρο. Επομένως, η ύπαρξη τέτοιου είδους σχέσεως πρέπει να αξιολογηθεί με γνώμονα το αντικειμενικό περιεχόμενο της επίμαχης πράξεως.

Επειδή, «ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός πάντοτε από τον τελικό καταναλωτή. Αυτό σημαίνει ότι πρόκειται για μια αλυσίδα διαδοχικών παροχών. Ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος πραγματοποιεί πράξεις και παρέχει υπηρεσίες σε άλλους, δεν βρίσκεται στο τέλος της αλυσίδας και, επομένως, μπορεί να διεκδικεί έκπτωση από τον φόρο. Ο ΦΠΑ καθίσταται απαιτητός, το πρώτον, από τον τελικό καταναλωτή, προς τον οποίον ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο παρείχε υπηρεσίες...» (C-110/94 σκέψη 32). Αν όμως ο «υποκείμενος στον φόρο» δεν πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις και, επομένως, δεν παρέχει φορολογητέες υπηρεσίες, αυτός καθίσταται στην πράξη ο τελικός καταναλωτής. « Αυτό σημαίνει ότι ο φόρος προστιθεμένης αξίας καθίσταται απαιτητός από αυτόν. Αν του αναγνωριζόταν δικαίωμα εκπτώσεως, οι δραστηριότητές του θα έμεναν αφορολόγητες», (C-110/94 σκέψη 32). Αυτό θα προσέκρουε σε θεμελιώδη αρχή του συστήματος του ΦΠΑ.

Επειδή, «ένα σύστημα παρεκκλίσεως από την έκτη οδηγία που έχει επιτραπεί από το Συμβούλιο αποτελεί αναγκαστικά ενιαίο σύνολο. Το σύστημα μεταθέσεως του ΦΠΑ έχει σκοπό την αποτροπή ορισμένων περιπτώσεων φοροδιαφυγής. ... Η απαγόρευση της εκπτώσεως φόρου που κακώς αναγράφηκε σε τέτοιο τιμολόγιο αποβλέπει στο να υποχρεώσει τον εργολάβο να επαγρυπνεί. Επομένως, η απαγόρευση αυτή συνιστά ουσιώδες στοιχείο του ειδικού αυτού συστήματος. Άρα η δεύτερη αυτή παρέκκλιση από τις αρχές της οδηγίας πρέπει να θεωρηθεί ότι επίσης καλύπτεται από την οδηγία του Συμβουλίου» (C-342/87 σκέψη 46).

Επειδή, βάσει της ως άνω απόφασης του ΔΕΚ, η άσκηση από τον φορολογούμενο του δικαιώματος προς έκπτωση του φόρου προστιθεμένης αξίας, που προβλέπει η έκτη οδηγία 77/388, στο πλαίσιο παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από άλλον φορολογούμενο περιορίζεται, δυνάμει του άρθρου 17, παράγραφος 2, στοιχείο α), της οδηγίας, μόνο στους οφειλόμενους φόρους, δηλαδή στους φόρους που αντιστοιχούν σε δραστηριότητα υποκείμενη σε φόρο προστιθεμένης αξίας ή οι οποίοι εξοφλήθηκαν ως οφειλόμενοι. Δεν εκτείνεται στον φόρο που οφείλεται, δυνάμει του άρθρου 21, παράγραφος 1, στοιχείο γ), της οδηγίας, αποκλειστικά και μόνο επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο.

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει **εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα**, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον **από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα** ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι **σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου**, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως **τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου**.

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, **οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο**

απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής φόρου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης επιβολής προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 8, 13, 14, 30, 31 και 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει από το φόρο των εκροών το φόρο των εισροών (εμπορευμάτων, παγίων κλπ.), εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιήσει τις εισροές αυτές σε φορολογητέες πράξεις.

Επειδή, στην παράγραφο 1 του άρθρου 21 του β.δ. της 24.9/20.10.1958 (Α' 171), όπως η παράγραφος αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του ν. 1080/1980 (Α' 246) ορίζεται ότι: *«Δια τας υπό του δήμου ή κοινότητος παρεχομένης υπηρεσίας καθαριότητας των οδών, πλατειών και κοινοχρήστων εν γένει χώρων, της περισυλλογής, αποκομιδής και διαθέσεως απορριμμάτων, ως και της κατασκευής και λειτουργίας κοινοχρήστων αφοδευτηρίων, επιβάλλεται τέλος οριζόμενον δι' αποφάσεως του συμβουλίου, υποκειμένης εις την έγκρισιν του νομάρχου.»*.

Επειδή, το τέλος αυτό επιβάλλεται με απόφαση του δημοτικού ή κοινοτικού συμβουλίου για την αντιμετώπιση των δαπανών παροχής υπηρεσιών καθαριότητας και φωτισμού, καθώς και κάθε άλλης δαπάνης από παγίως παρεχόμενες στους πολίτες δημοτικές ή κοινοτικές υπηρεσίες **ανταποδοτικού χαρακτήρα**. Για τον καθορισμό του συντελεστή του τέλους και τη διαδικασία βεβαίωσης και είσπραξης του τέλους αυτού εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 25/1975 (Α' 74), όπως τροποποιήθηκαν με το ν. 429/1976 (Α' 235) και του άρθρου 5 του ν. 1080/1980.».

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι το κατά το άρθρο 25 παρ. 12 του ν. 1828/1989 ενιαίο τέλος καθαριότητας και φωτισμού, έχει ανταποδοτικό (και όχι φορολογικό) χαρακτήρα (βλ.

ΣΤΕ 60/2010 7μ.) και επιβάλλεται για παρεχόμενες από τους δήμους υπηρεσίες (ιδίως, καθαριότητας των οδών, πλατειών και κοινόχρηστων εν γένει χώρων, περισυλλογής, αποκομιδής και διάθεσης των απορριμμάτων και φωτισμού των κοινόχρηστων χώρων).

Επισημαίνεται λοιπόν ότι κατά τα παγίως γενόμενα δεκτά στη νομολογία (ΣΤΕ 2462/1999, 649, 950/81) και τη δημοσιονομική θεωρία, το ανταποδοτικό τέλος διακρίνεται από το φόρο κατά το ότι αποτελεί μεν και αυτό, όπως ο φόρος, αναγκαστική οικονομική παροχή, καταβάλλεται, όμως, έναντι **ειδικής αντιπαροχής**, δηλαδή έναντι ειδικώς παρεχόμενης δημόσιας υπηρεσίας, προς την οποία μάλιστα τελεί σε σχέση αντιστοιχίας, καθώς αποσκοπεί στην κάλυψη του κόστους παροχής της. Η δημόσια δε αυτή υπηρεσία, χάριν της οποίας επιβάλλεται το ανταποδοτικό τέλος, παρέχεται μεν χάριν δημοσίου σκοπού, **εξυπηρετούνται όμως με αυτήν ταυτοχρόνως και όποιοι τη χρησιμοποιούν, που φέρουν και το βάρος των δαπανών της**. Πρόκειται δηλαδή, για μονομερώς επιβαλλόμενες χρηματικές υποχρεώσεις, διακρινόμενες από τους φόρους, κατά το ότι η καταβολή αυτών, συνδέεται με την παροχή **ειδικής ωφέλειας**. Λόγω δε ακριβώς του δημόσιου χαρακτήρα της ειδικής αντιπαροχής, η υποχρέωση καταβολής του ανταποδοτικού τέλους **δεν προϋποθέτει κατ' ανάγκην την πραγματική χρησιμοποίηση της υπηρεσίας, ούτε την ακριβή αντιστοιχία μεταξύ εσόδων – εξόδων**, δεδομένου ότι αρκεί απλώς η δυνατότητα (ετοιμότητα) παροχής της υπηρεσίας και η κατ' αρχήν κάλυψη των δαπανών της από το τέλος που καταβάλλουν οι χρήστες της.

Επειδή, για να εξασφαλιστεί ότι η φορολογική αρχή πράγματι εισπράττει ό,τι δικαιούται, απαιτείται η έκπτωση να γίνεται μόνο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αποκτώνται στο πλαίσιο φορολογούμενης δραστηριότητας, ώστε ο ΦΠΑ επί των εισροών να αφαιρείται από τον ΦΠΑ επί των εκροών. Η διενέργεια δε φορολογητέων πράξεων από την προσφεύγουσα, είναι θέμα πραγματικό για το οποίο επιλαμβάνεται ο έλεγχος με βάση τις ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή, για την χορήγηση του δικαιώματος της έκπτωσης θα πρέπει τα ενσώματα αγαθά, να ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και να τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση. Στην υπό κρίση περίπτωση η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έχει την απόλυτη κυριότητα των επίμαχων αγαθών, χωρίς να προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, τα αντίστοιχα στοιχεία που να το αποδεικνύουν (π.χ. άδεια κυκλοφορίας των απορριμματοφόρων, βεβαιώσεις του αντίστοιχου Υπουργείου, βιβλίο μεταβολών αν υπάρχει κ.λ.π.).

Επειδή, βάσει της από .../2017 έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. ..., προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Τα απορριμματοφόρα και οι πλαστικοί κάδοι ανακύκλωσης, χρησιμοποιούνται από τους Δήμους για την συλλογή των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, (χάρτινες, πλαστικές,

μεταλλικές και γυάλινες συσκευασίες), που προέρχονται από τον τελικό καταναλωτή, οι δε πόροι των Δήμων με τους οποίους θα χρηματοδοτηθεί το έργο θα προέρχονται από τα σχετικά ανταποδοτικά έσοδα τους, όπως προβλέπεται στο άρθρο 4 των Προγραμματικών Συμβάσεων που έχει συνάψει η ελεγχόμενη με τους συμβαλλόμενους Δήμους.

- Τα τέλη αυτά που πληρώνουν οι Δημότες (χωρίς Φ.Π.Α), μέσω των λογαριασμών της Δ.Ε.Η, έχουν ανταποδοτικό χαρακτήρα, αφού πρόκειται για τέλη καθαριότητας και φωτισμού. Επί της ουσίας οι συμβαλλόμενοι Δήμοι ασκούν δραστηριότητα (συλλογή απορριμμάτων) η οποία δεν εκφεύγει της αποστολής τους.
- Η ως άνω δραστηριότητα επιπροσθέτως, δεν συμπεριλαμβάνεται σ' αυτές που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι (Δραστηριότητες Δημοσίου που υπάγονται στο Φ.Π.Α), του κώδικα Φ.Π.Α., όπως είναι οι τηλεπικοινωνίες, η διανομή αερίου, η μεταφορά αγαθών και προσώπων, η παράδοση καινούργιων αγαθών, οι εργασίες γεωργικών μεσολαβητικών οργανισμών για αγροτικά προϊόντα, η εκμετάλλευση πανηγυριών, η εναποθήκευση, οι δραστηριότητες διαφημιστικών γραφείων και πρακτορείων ταξιδιών, εργασίες λεσχών και κυλικείων και δραστηριότητες οργανισμών ραδιοφώνου και τηλεόρασης.

Στην υπό κρίση περίπτωση τα πάγια αυτά προορίζονται και τελικά χρησιμοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα για την πραγματοποίηση μη φορολογητέων πράξεων.

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ 1021/06/02/2013 της ΓΓΔΕ η συνδρομή της αρμόδιας φορολογικής αρχής, είναι καθοριστική προκειμένου να κριθεί η φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των πράξεων όλων των φορέων που ασκούν δημόσια εξουσία.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από .../2017 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου .../...**2018** ενδικοφανούς προσφυγής της Ανώνυμης Εταιρίας με την επωνυμία «. . . -» – **Α.Φ.Μ.**

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
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.