



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604554

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 16/5/2019

Αριθμός απόφασης 1527

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. 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. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

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

4.Την από 29/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ κατοίκου οδός κατά της υπ' αριθ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 28/12/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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 υπ'...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος ποσού 118.286,23 €, πλέον 110.952,49 € (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν4174/2013).

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως :

Με αιτία το με αρ. πρωτ./2018 δελτίο πληροφοριών του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π., εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας η υπ' αρ./...../2018 εντολή ελέγχου (αρχική/2018), προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α., κατά τη διαχ/κή περίοδο 01/01-31/12/2012.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία (εσόδων- εξόδων & απογραφών) και στοιχεία του προσφεύγοντος, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι πούλησε εμπορεύματα εκδίδοντας τα φορολογικά στοιχεία, χωρίς αυτά να έχουν επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (23%), ήτοι τα κάτωθι:

Α/Α ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ ΠΩΛΗΣΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	Α.Φ.Μ.	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
.....	25/01/12	.....	.....	6.825,60 €
.....	28/02/12	.....	.....	6.105,60 €
.....	26/06/12	.....	.....	2.124,00 €
.....	09/07/12	.....	.....	30.450,00 €
.....	09/07/12	.....	.....	29.243,40 €
.....	10/07/12	.....	.....	25.911,50 €
.....	10/07/12	.....	.....	28.961,40 €
.....	11/07/12	.....	.....	25.157,50 €
.....	12/07/12	.....	.....	24.766,00 €
.....	12/07/12	.....	.....	21.981,90 €
.....	13/07/12	.....	.....	26.027,50 €
.....	16/07/12	.....	.....	27.187,50 €
.....	16/07/12	.....	.....	27.999,50 €
.....	17/07/12	.....	.....	29.187,00 €
.....	19/07/12	.....	.....	26.775,90 €
.....	19/07/12	.....	.....	25.476,50 €
.....	20/07/12	.....	.....	24.635,50 €
.....	20/07/12	.....	.....	-3.002,80 €
.....	23/07/12	.....	.....	24.888,00 €
.....	24/07/12	.....	.....	25.278,40 €
.....	24/07/12	.....	.....	23.462,40 €
.....	27/07/12	.....	.....	21.532,50 €
.....	27/07/12	.....	.....	24.393,00 €
.....	31/07/12	.....	.....	-3.770,14 €
.....	17/09/12	.....	.....	12.690,30 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ				514.287,96 €

Ο προσφεύγων ισχυρίστηκε ότι τα ανωτέρω στοιχεία δεν είχαν επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (23%), διότι αφορούσαν σε παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (σκραπ).

Από τον έλεγχο όμως, ο οποίος έλαβε υπόψη του την περιγραφή των αγαθών στα ως άνω τιμολόγια πώλησης, και στο βιβλίο απογραφών, κρίθηκε ότι τα υπό κρίση τιμολόγια αφορούσαν σε πώληση εμπορευμάτων και όχι σε πώληση ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Κατά συνέπεια του καταλόγισε στην χρήση 2012, με την προσβαλλόμενη πράξη, τον αναλογούντα Φ.Π.Α. εκρών στο ως άνω συνολικό ποσό, πλέον νομίμων προσαυξήσεων.

Σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου, από το βιβλίο απογραφών της επιχείρησης του προσφεύγοντα, στο οποίο είχαν καταχωρηθεί τα εμπορεύσιμα αγαθά κατά την 31/12/2011, προέκυψε ότι δεν είχαν απογραφεί ανακυκλώσιμα υλικά (ΣΚΡΑΠ), αλλά 656.900,00 κιλά προφίλ αλουμινίου, αποθηκευμένα σε πακέτα ή ντάνες. Ως εκ τούτου ο έλεγχος έκρινε ότι ο χαρακτηρισμός των πωλούμενων ειδών ως ΣΚΡΑΠ προς την , ήταν αυθαίρετος και δεν ενέπιπτε στις διατάξεις του άρθρου 39Α παρ. 2 του Ν. 2859/2000.

Τα εν λόγω προϊόντα, περιήλθαν ήρθαν στην κατοχή του, κατόπιν δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού, με την με αριθ. /2007 σύμβαση μεταβίβασης του συνόλου του ενεργητικού βιομηχανικής μονάδας παραγωγής θέρμανσης της εταιρείας «.....», συνολικής αξίας 9.500.000,00 €. Για τα συγκεκριμένα εμπορεύματα, τα οποία αναφέρονται μεταξύ άλλων στις σελίδες 68-73 της ανωτέρω αναφερθείσας σύμβασης (που περιλαμβάνεται στον φάκελο της υπόθεσης), εκδόθηκε από την ως άνω ανώνυμη εταιρεία προς τον προσφεύγοντα το υπ' αρ. /07 τιμολόγιο πώλησης εμπορευμάτων, αξίας 2.300.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. (19%) 437.000,00 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, ισχυριζόμενος ότι:

- Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες οι διαπιστώσεις του ελέγχου και ως εκ τούτου ακυρωτέα η προσβαλλόμενη πράξη.
- Τα προφίλ αλουμινίου που αγόρασε, και που αναφέρονται στην με αριθ. /2007 σύμβαση μεταβίβασης του συνόλου του ενεργητικού, από την εταιρεία «.....», είχαν κατασκευαστεί το 2004-2005, ήταν απαξιωμένα και παρωχημένης τεχνολογίας, λόγοι που τα κατέστησαν ακατάλληλα ως εμπορεύματα και κατάλληλα μόνο για ανακύκλωση (σκραπ).
- Δεν ήταν όλα τα υλικά προφίλ αλουμινίου – υπήρχαν ρινίσματα, κολόνες κ.λπ.
- Υπήρχε επίσης σκραπ σιδήρου (παλιά εξαρτήματα μηχανημάτων) που πουλήθηκε στον – Εσφαλμένα ο έλεγχος τα περιέλαβε στα ποσά του αλουμινίου.
- Στα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε προς την «.....», δεν υπήρχε λόγος περαιτέρω ανάλυσης στην περιγραφή των αγαθών γιατί πουλήθηκαν όλα ως σκραπ για ανακύκλωση και επιπλέον δεν πουλήθηκαν όπως αποκτήθηκαν.
- Ο έλεγχος δεν αναζήτησε την «.....», η οποία είναι μία από τις μεγαλύτερες εταιρείες ανακύκλωσης μετάλλων.

- Εκ προφανούς παραδρομής δεν αναγράφκε στα τιμολόγια η φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών», αλλά η φράση «προφίλ αλουμινίου (σκραπ) - απαλλαγή από το Φ.Π.Α.».
- Εσφαλμένος ο καταλογισμός Φ.Π.Α. στη χρήση 2012, κατά παράβαση της ΠΟΛ 1219/06-08-1998. – Στη χρήση 2012 προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 241.298,51€, σύμφωνα με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α..

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι:

«1. Οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου αυτού, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και κατά συνέπεια δεν επιβαρύνουν με Φ.Π.Α. το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν.

Υποχρεούνται όμως να αναγράφουν στο στοιχείο αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

2. Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,

β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α' έως και ε' μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση

3. Αν μεταβιβαστούν σε άλλο υποκείμενο στο φόρο εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας δικαιώματα εκπομπής αερίων θερμοκηπίου, σύμφωνα με τις διατάξεις της Οδηγίας 2003/87/ΕΚ (L 275/25.10.2003) «σχετικά με τη θέσπιση συστήματος εμπορίας δικαιωμάτων εκπομπής αερίων θερμοκηπίου εντός της Κοινότητας και την τροποποίηση της Οδηγίας 96/61/ΕΚ του Συμβουλίου», ο φόρος καταβάλλεται από τον λήπτη. Ο παρέχων τις υπηρεσίες αυτές έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σχετικά με τις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών.

(Η παράγραφος 3 του άρθρου 39α, τέθηκε όπως προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 27 του ν. 3943/2011 και ισχύει από 01-01-2011 σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 16 του άρθρου 27 του ίδιου νόμου.)».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρ. 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 ουσιώδους σημασίας είναι η αιτιολογία της ατομικής διοικητικής πράξης. Θα πρέπει δηλαδή να εκτίθενται τα νομικά και πραγματικά περιστατικά επί των οποίων στηρίχθηκε η Διοίκηση προκειμένου να προχωρήσει στην έκδοση αυτής της πράξεως, τα οποία είναι δυνατόν να αφορούν είτε τη νομιμότητα είτε τη σκοπιμότητά της.

Η αιτιολογία των διοικητικών πράξεων προβλέπεται ευθέως στο άρθρο 10 παρ. 1 του Συντάγματος το οποίο ορίζει: *«Καθένας ή πολλοί μαζί έχουν το δικαίωμα, τηρώντας τους νόμους του Κράτους, να αναφέρονται εγγράφως στις αρχές, οι οποίες είναι υποχρεωμένες να ενεργούν σύντομα κατά τις κείμενες διατάξεις και να απαντούν ΑΙΤΟΛΟΓΗΜΕΝΑ σε εκείνον που υπέβαλε την αναφορά, σύμφωνα με τον νόμο».*

Στο άρθρο 17 του ΚΔΔιακ. προβλέπεται επίσης: *«Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμων προϋποθέσεων για την έκδοσή της. Η αιτιολογία πρέπει να 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».*

Η αιτιολογία των πράξεων απορρέει από την ίδια την αρχή της νομιμότητας και την ανάγκη σεβασμού των δικαιωμάτων και των συμφερόντων του διοικουμένου. Για να είναι νόμιμη η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Δηλαδή δεν πρέπει να είναι αόριστη, πρέπει να αναφέρεται στη συγκεκριμένη περίπτωση και όχι κατά τρόπο γενικό στις νομικές διατάξεις, βάσει των οποίων εκδίδεται η πράξη, καθώς και να επαρκεί ποιοτικά και ποσοτικά για να θεμελιώσει το περιεχόμενο της διοικητικής πράξης.

Η αιτιολογία προβλέπεται είτε **από το νόμο ρητά**, οπότε συνιστά ουσιώδη τύπο της πράξης και **πρέπει να περιέχεται έστω και συνοπτικά στο σώμα αυτής**, είτε στην περίπτωση των δυσμενών πράξεων, **από τη φύση της πράξης**, οπότε αρκεί και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου. Παράλειψή της στην πρώτη περίπτωση συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, ενώ στη δεύτερη κατ' ουσίαν διάταξης νόμου.

Όταν η Διοίκηση εκδίδει την πράξη αυτεπαγγέλτως, οφείλει να συγκεντρώσει και τα αποδεικτικά στοιχεία που συνιστούν την αιτιολογία της πράξεως. Αν ωστόσο η πράξη εκδίδεται κατόπιν αιτήσεως του διοικουμένου, τότε αυτός υποχρεούται να υποβάλλει και τα απαραίτητα δικαιολογητικά στοιχεία.

Αν μια ατομική πράξη δεν φέρει την απαιτούμενη δικαιολογία τότε υπάρχει παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά και λόγο ακύρωσης, διότι η αιτιολογία

αποτελεί έκφραση της αρχής της νομιμότητας της πράξης (ΣτΕ 171/2002) («Διοικητικό Δίκαιο», Απ. Γέροντας, Σ. Λύτρας, Πρ. Παυλόπουλος, Γλ. Σιούτη, Σ. Φλογαίτης, εκδ. Σάκκουλα).

Επειδή: α) από τα τιμολόγια πώλησης του ως άνω πίνακα, τα τρία πρώτα εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα προς τον «....., με Α.Φ.Μ.», με περιγραφή αγαθών: Σκραπ σιδήρου, τα οποία από τον έλεγχο θεωρήθηκαν ότι αφορούν σε πώληση εμπορευμάτων.

β) τα υπόλοιπα εκδόθηκαν από τον προσφεύγοντα προς την εταιρεία «.....», με περιγραφή αγαθών : προφίλ αλουμινίου (σκραπ), τα οποία επίσης από τον έλεγχο θεωρήθηκαν ότι αφορούν σε πώληση εμπορευμάτων. Στα ως άνω τιμολόγια πώλησης επίσης αναγράφεται «απαλλαγή από το Φ.Π.Α.» και όχι «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι στα τιμολόγια πώλησης που εξέδωσε για την «.....», δεν υπήρχε λόγος περαιτέρω ανάλυσης στην περιγραφή των αγαθών γιατί πουλήθηκαν όλα ως σκραπ για ανακύκλωση και επιπλέον δεν πουλήθηκαν όπως αποκτήθηκαν.

Επειδή τα περισσότερα τιμολόγια αφορούν πωλήσεις στην «.....», η οποία είναι εταιρεία φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, σύμφωνα με τα αρχεία του Μητρώου του TAXIS, η οποία δραστηριοποιείται στην επεξεργασία αλουμινίου (παραγωγή δευτερόχυτων κυλίνδρων αλουμινίου με ανακύκλωση αλουμινίου και κραμάτων αυτού, σύμφωνα με την από 06-12-2018 βεβαίωση του νομίμου εκπροσώπου της), θα έπρεπε η Δ.Ο.Υ. να προβεί σε ελεγκτικές επαληθεύσεις- διασταυρώσεις, προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή εν προκειμένω η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης δεν σαφής, ειδική και επαρκής καθώς ο έλεγχος δεν έχει συγκεντρώσει τα αποδεικτικά στοιχεία προς θεμελίωση του περιεχομένου της διοικητικής πράξης, **υφίσταται παράβαση του ουσιώδους τύπου της διαδικασίας που συνιστά λόγο ακύρωσης.**

Επειδή με την ΠΟΛ 1049/2007 παρασχέθηκαν διευκρινίσεις για το Άρθρο 21 του Ν. 3522/06: Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, οι εξής:

«Α. Γενικά

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2 και 3 του άρθρου 21 του Ν. 3522/06 αλλάζει ο τρόπος φορολόγησης των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Με τις ανωτέρω τροποποιήσεις η ελληνική νομοθεσία εναρμονίζεται με την Οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. η οποία έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία 2006/112/ΕΚ/28.11.2006) κατά το μέρος που αφορά το άρθρο 1 (7) (γ) αυτής και τις παραδόσεις των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Οι ανωτέρω τροποποιήσεις αναμένεται ότι θα συμβάλουν στην εξυγίανση της αγοράς καθώς και στην πάταξη της φοροδιαφυγής στον τομέα των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Έτσι με την προσθήκη της νέας υποπερίπτωσης εε' στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 ορίζεται πλέον ως υπόχρεος στο φόρο ο λήπτης των αγαθών (αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων) για τις παραδόσεις που πραγματοποιούνται κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 39α. Κατά συνέπεια οι πράξεις αυτές εξομοιώνονται φορολογικά με πράξεις λήπτη για τον αγοραστή και θα αντιμετωπίζονται σαν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή.

Β. Έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων για τις διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α. νοούνται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 39α οι κατωτέρω παραδόσεις εφόσον προορίζονται για ανακύκλωση:

α) παραδόσεις απορριμμάτων σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών,

β) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα,

γ) παραδόσεις υπολειμμάτων και λοιπών ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, κράματα, σκουριές, φολίδες ή τέφρα και βιομηχανικών υπολειμμάτων που περιέχουν μέταλλα ή κράματα μετάλλων,

δ) παραδόσεις ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιούμενων ανακυκλώσιμων υλικών αποτελούμενων από υαλοθραύσματα, γυαλί, χαρτί, χαρτόνι, ράκη, οστά, δέρμα φυσικό ή τεχνητό, διφθέρες, ακατέργαστα δέρματα και δορές, τένοντες και νεύρα, σπάγκους, σχοινιά και παλαμάρια, καλώδια, καουτσούκ και πλαστικές ύλες,

ε) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών,

στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό και συμπίεση.

Σύμφωνα με τα ανωτέρω, στην έννοια των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων γίνεται κατανοητό ότι συμπεριλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα πριονίδια, τα ρινίσματα σιδήρου, τα χρησιμοποιημένα χαρτοκιβώτια, τα άχρηστα βιβλία εκδοτικής επιχείρησης, το παλιό ηλεκτρολογικό υλικό της ΔΕΗ, τα καλώδια, οι χρησιμοποιημένες παλέτες, τα πλήρως απαξιωμένα πάγια στοιχεία επιχείρησης που δε χρησιμοποιούνται, τα καμένα λάδια κλπ, εφόσον παραδίδονται ως απορρίμματα και προορίζονται προς ανακύκλωση.

Απαραίτητη προϋπόθεση, όπως προαναφέρθηκε, είναι οι παραδόσεις αυτές να προορίζονται προς ανακύκλωση, δηλαδή να έχουν σαν σκοπό την επαναφορά των αγαθών στην αρχική φάση επεξεργασίας τους και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων.

ο λήπτης των αγαθών αυτών θα πρέπει να έχει αντίστοιχη δραστηριότητα προκειμένου οι ανωτέρω παραδόσεις να εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39α.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι:

- Οι παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ύστερα από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, εφόσον αυτά προορίζονται για ανακύκλωση, υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

- Οι παραδόσεις των απορριμμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ όταν δεν προορίζονται για ανακύκλωση, άλλα για να χρησιμοποιηθούν αυτούσια ή με άλλο τρόπο για άλλους σκοπούς, δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

- Οι παραδόσεις αγαθών τα οποία παράγονται από ανακυκλώσιμα απορρίμματα κατόπιν επεξεργασίας εφόσον δεν προορίζονται προς ανακύκλωση καθώς και οι παραδόσεις νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν και επεξεργάζονται ανακυκλώσιμα απορρίμματα δεν υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39α.

Για τις παραδόσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 39α, θα ακολουθούνται οι γενικές διατάξεις και τα φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται θα επιβαρύνονται με Φ.Π.Α.

Παραδείγματα πράξεων που αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. ως παλιοσίδερα σε πρόσωπο που ασκεί ως δραστηριότητα την εμπορία παλαιών σιδήρων.

- Η παράδοση πριονιδίου σε εργοστάσιο κατασκευής μοριοσανίδων.

- Η παράδοση καταλοίπων παραγωγικής δραστηριότητας αλουμινίου σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.

- Η παράδοση χρησιμοποιημένων λιπαντικών από συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων, το οποίο συλλέγει από πελάτες του τα υλικά αυτά, σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει. Σημειώνεται ότι το συνεργείο στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την πραγματοποίηση αυτών των πράξεων, υποχρέωση που υπάρχει για όλους τους υποκείμενους σε κάθε περίπτωση άσκησης παράλληλης δραστηριότητας.

- Η παράδοση παλαιών σιδήρων σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις προς ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεση τους.

Παραδείγματα πράξεων που δεν αποτελούν παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, σύμφωνα με το άρθρο 39α:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. σε επιχείρηση εμπορίας μεταχειρισμένων ανταλλακτικών.

- Η πώληση χρησιμοποιημένων παλετών σε επιχείρηση που τις επισκευάζει και τις μεταπωλεί.

- Η πώληση πριονιδίου σε συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων για την καθαριότητα του.

- Η πώληση ρακών (κομμάτια υφασμάτων) σε στρωματοποιία.

- Η πώληση καθαρού χαλκού από επιχειρήσεις που είναι βιοτεχνικές και παράγουν το αγαθό αυτό ύστερα από επεξεργασία ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (καλώδια κλπ).

Ειδικότερα για τις βιοτεχνικές, βιομηχανικές και τις επιχειρήσεις επεξεργασίας ανακυκλώσιμων απορριμμάτων επισημαίνονται τα εξής:

α) Σκοπός της τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φ.Π.Α. σχετικά με τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως προαναφέρθηκε, είναι ο περιορισμός της φοροδιαφυγής καθώςον είχε διαπιστωθεί ότι, κατά το πρώτο στάδιο περισυλλογής και πώλησης των εν λόγω αγαθών, μερικοί εμπλεκόμενοι έμποροι δεν κατέβαλαν τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. προβαίνοντας στην έκδοση εικονικών ή/και πλαστών φορολογικών στοιχείων.

β) Ιδιαίτερη προσοχή θα πρέπει να δίνεται από τους ενδιαφερόμενους, στο εάν το παραδιδόμενο αγαθό αποτελεί νέο προϊόν οπότε η πράξη υπάγεται σε Φ.Π.Α. ή παραμένει ανακυκλώσιμο απόρριμμα σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί.

γ) Η χύτευση ή με κάθε τρόπο αλλαγή της χρήσης του προϊόντος το καθιστά πλέον νέο προϊόν του οποίου η παράδοση πρέπει να επιβαρύνεται με Φ.Π.Α.

δ) Επισημαίνεται ότι, οι βιομηχανικές και βιοτεχνικές μονάδες που παράγουν νέα προϊόντα (προϊόντα χύτευσης κλπ) έχουν νόμιμη λειτουργία εφόσον είναι εφοδιασμένες με την άδεια λειτουργίας ή με την ειδική δήλωση που προβλέπεται στον Ν. 3325/2005. Όπως αναφέρεται στην περίπτωση α) της παραγράφου 8 του άρθρου 4 του νόμου αυτού, καθώς και στις οδηγίες που έχουν δοθεί από την Δ/νση Μητρώου με το 1072013/1994/ΔΜ/3.8.2006 έγγραφό της (κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 3, 4, 5 του Ν. 3325/05), οι ενδιαφερόμενοι προκειμένου να κάνουν δήλωση έναρξης ή παράλληλης δραστηριότητας πώλησης τέτοιων αγαθών πρέπει να έχουν προσκομίσει στην αρμόδια για την φορολογία τους Δ.Ο.Υ. τα σχετικά δικαιολογητικά σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις.

Γ. Αντικείμενο του φόρου

Με τις τροποποιήσεις στα άρθρα 35 και 39α του Κώδικα Φ.Π.Α., από 1/1/2007, οι πράξεις που αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα υπάγονται σε Φ.Π.Α. Ωστόσο όπως αναλύεται στην ενότητα Ε, η φορολογική αντιμετώπιση των παραδόσεων στο εσωτερικό της χώρας εξομοιώνεται με αυτή των πράξεων λήπτη και οι πράξεις αυτές θεωρούνται απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Επίσης σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η ενδοκοινοτική απόκτηση και η εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων είναι πράξεις φορολογητέες.

Δ. Συντελεστής Φ.Π.Α.

Ο εφαρμοστέος συντελεστής Φ.Π.Α. για τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα είναι αυτός που αντιστοιχεί στη δασμολογική κλάση στην οποία ανήκουν κατά περίπτωση τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα και σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 21 του Κώδικα Φ.Π.Α. Κατά κανόνα θα εφαρμόζεται ο κανονικός συντελεστής.

Ε. Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Υποχρεώσεις του πωλητή

Τα πρόσωπα που πραγματοποιούν ή πρόκειται να πραγματοποιήσουν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, από 1/1/2007, πρέπει να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

Η ένταξη αυτή θα πραγματοποιείται κατά την έναρξη των εργασιών της επιχείρησης ή της δήλωσης της δραστηριότητας ως παράλληλης με άλλες προϋπάρχουσες αν η επιχείρηση δεν υπάγεται ήδη στο κανονικό καθεστώς από τις άλλες της δραστηριότητες.

Οι ήδη υφιστάμενες επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων εφόσον δεν είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς θα πρέπει να υποβάλουν δήλωση μεταβολών για την υπαγωγή τους στο καθεστώς αυτό από 1/1/2007.

Η υποχρέωση ένταξης στο κανονικό καθεστώς που δημιουργείται από τις διατάξεις της παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 21 του Ν. 3522/22.12.2006, για τα πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων εκπληρώνεται με την υποβολή δήλωσης μεταβολών μετάταξης, στο χρόνο που καθορίζεται από τη σχετική Υπουργική Απόφαση.

Ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θεωρούνται οι παραδόσεις που πραγματοποιούνται τόσο από πρόσωπα που αγοράζουν ή συλλέγουν τα ανωτέρω αγαθά (εμπόριο ανακυκλώσιμων απορριμμάτων), όσο και από πρόσωπα που παραδίδουν τέτοια υλικά ως κατάλοιπα άσκησης κάθε είδους οικονομικής δραστηριότητας.

Στις παραδόσεις των υλικών αυτών προς υποκείμενους στο φόρο, στο εσωτερικό της χώρας, ο πωλητής από 1/1/2007 δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει με Φ.Π.Α. αλλά θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών». Οι πράξεις αυτές θα εμφανίζονται στις δηλώσεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. στο πεδίο των απαλλασσόμενων εκροών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα που παραδίδουν ανακυκλώσιμα απορρίμματα ενεργώντας στο όνομά τους για λογαριασμό τρίτων.

Σε κάθε περίπτωση εφόσον απαλλασσόμενα ή μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα πραγματοποιούν και πράξεις παράδοσης ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα πρέπει να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς για τις πράξεις αυτές, ακόμα και εάν αυτές γίνουν περιστασιακά. Τα ανωτέρω πρόσωπα δεν υποχρεούνται να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης κθ' της παραγράφου 1, του άρθρου 22, σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην ενότητα Γ. Για τις πράξεις αυτές στο εσωτερικό της χώρας ο πωλητής δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται με Φ.Π.Α. και θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη απαλλαγής με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.

2. Υποχρεώσεις του αγοραστή

Ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., δεδομένου ότι τόσο η εμπορία

ανακυκλώσιμων απορριμμάτων όσο και η παραγωγή νέων προϊόντων από βιοτεχνικές ή βιομηχανικές μονάδες είναι πράξεις που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

Για τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στο εσωτερικό της χώρας εφαρμόζεται ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης σύμφωνα με τον οποίο ο υποκείμενος στο φόρο λήπτης των αγαθών καθίσταται υπόχρεος για την απόδοση του φόρου (αντί του γενικού κανόνα σύμφωνα με τον οποίο υπόχρεος στο φόρο είναι αυτός που παραδίδει τα αγαθά). Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην παράδοση αυτή καταβάλλεται από τον ίδιο το λήπτη με την περιοδική του δήλωση, που υποβάλλεται για την οικεία φορολογική περίοδο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Το ποσό που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο θα προσαυξάνει επίσης τον κωδ. 343 « πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών».

Στην περίπτωση που υποκείμενος στο φόρο αγοράζει ανακυκλώσιμα απορρίμματα από πρόσωπο απαλλασσόμενο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο και στο τιμολόγιο αναγράφεται ότι εφαρμόζεται απαλλαγή από το φόρο σύμφωνα με το άρθρο 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί στην ενότητα Γ' οι αποκτήσεις αυτές θα εμφανίζονται μόνο στην εκκαθαριστική δήλωση ως απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους.

Σημειώνεται τέλος ότι, δεν προβλέπεται σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις η αντιστροφή της υποχρέωσης για παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που πραγματοποιούνται σε απαλλασσόμενα πρόσωπα. Συνεπώς στην περίπτωση αυτή δεν είναι δυνατή η καταβολή του φόρου με έκτακτη δήλωση από τα απαλλασσόμενα πρόσωπα σύμφωνα με τις Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1005/1993, 1115/1993 και 1019/2003, και στις περιπτώσεις αυτές ο πωλητής πρέπει να βαρύνει το εκδιδόμενο τιμολόγιο με τον αναλογούντα ΦΠΑ.

ΣΤ. Μεταβατικές διατάξεις

Για τις επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνταν στο εμπόριο ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ως απαλλασσόμενα πρόσωπα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους, διευκρινίζεται ότι, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης κατά την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τα εμπορεύματα ή τα πάγια στοιχεία που απέκτησαν μέχρι 31/12/2006 όντας στο απαλλασσόμενο καθεστώς Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 30 του Κώδικα Φ.Π.Α.

Ζ. Επιστροφή Φ.Π.Α.

Τα πρόσωπα που εντάσσονται στο άρθρο 39α του Κώδικα Φ.Π.Α. για τις παραδόσεις που πραγματοποιούν, δικαιούνται επιστροφής για το φόρο των εισροών που δεν είναι δυνατό να συμψηφίσουν.

Επισημαίνεται ότι για τις πράξεις του άρθρου 39α, το αίτημα επιστροφής θα αφορά κυρίως το φόρο των λοιπών εισροών καθώς και τυχόν φόρο που θα καταβάλλεται λόγω εισαγωγής των αγαθών αυτών. Ο φόρος εισροών που αφορά τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις και τις αποκτήσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων στο εσωτερικό της χώρας συμψηφίζεται άμεσα (όπως έχει αναφερθεί στην ενότητα Ε').

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. έχουν οριστεί στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/04 και την ΕΔΥΟΠΟΛ. 1092/04.

Όσον αφορά την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. λόγω αδυναμίας συμψηφισμού σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1073/04 σε περιπτώσεις, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου. Έτσι, εφόσον ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο πράξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει να θεωρείται ότι συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού και το πιστωτικό υπόλοιπο των εισροών που αφορούν το άρθρο αυτό θα πρέπει να επιστρέφεται ανά διαχειριστική περίοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ανωτέρω απόφαση.

Η. Ρυθμίσεις που αφορούν τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα

Όσον αφορά τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού με τις οποίες προβλέπεται ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 42 του Ν. 3220/2004 (ΦΕΚ 15Α) για τις επιχειρήσεις που προμηθεύτηκαν ανακυκλώσιμα απορρίμματα έως την δημοσίευση του παρόντος έχουν εφαρμογή όσα αναφέρονται για το εν λόγω άρθρο 42 στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1022/29.2.2004.». **Επειδή** με την παρ. 3. του άρθ. 6 της ΠΟΛ 1073/21-07-2004, ορίστηκε ότι: «Η επιστροφή ενεργείται μετά από προσωρινό έλεγχο και μέσα σε χρονικό διάστημα τεσσάρων μηνών από την υποβολή της αίτησης.

Ο υποκείμενος στο φόρο ή ο υπόχρεος κατά περίπτωση, δικαιούται να ζητήσει το πιστωτικό υπόλοιπο του Φ.Π.Α. με τη διαδικασία του άρθρου αυτού, εφόσον έχει εξαντλήσει πρώτα τη δυνατότητα μεταφοράς του για συμψηφισμό. Σε περιπτώσεις, όμως, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του.

Αδυναμία συμψηφισμού του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές περιόδους συνήθως υπάρχει, όταν ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο απαλλασσόμενες πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους ή διακόπτει τις εργασίες της επιχείρησής του ή η αξία των φορολογητέων εκροών είναι χαμηλότερη από την αξία των φορολογητέων εισροών κ.λπ.

Ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. κρίνει σε κάθε περίπτωση εάν συντρέχει αδυναμία συμψηφισμού.

Επειδή με την παρ. 4. της ΠΟΛ 1219/06-08-1998, διευκρινίστηκε ότι: «4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. κάποιας διαχειριστικής περιόδου,

θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους.

Στην περίπτωση που διαφοροποιείται το πιστωτικό υπόλοιπο της τελευταίας από τις ελεγχόμενες χρήσεις, τότε θα εκδίδεται άμέσως εντολή προσωρινού ελέγχου για την επόμενη ή τις επόμενες ανέλεγκτες χρήσεις ή φορολογικές περιόδους, εκτός αν υποβληθούν από τον υπόχρεο σχετικές τροποποιητικές - συμπληρωματικές δηλώσεις.

Η τυχόν χρεωστική διαφορά Φ.Π.Α. βεβαιώνεται στη διαχειριστική ή τη φορολογική περίοδο που θα προκύψει και επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται για την οικεία χρήση, σύμφωνα και με τα ειδικότερα οριζόμενα στην απόφαση.

Διευκρινίζεται ότι η μείωση του προς μεταφορά πιστωτικού υπολοίπου κάποιας χρήσης δεν επισύρει την επιβολή προστίμου του άρθ. 4 παρ. 1 του Ν. 2523/97 (άρθ. 48 παράγρ. 1 του Ν. 1642/86), δεδομένου ότι όπως αναφέρθηκε και παραπάνω, από την αναμόρφωση των μεταφερόμενων πιστωτικών υπολοίπων οι τυχόν χρεωστικές διαφορές που θα προκύψουν θα καταλογισθούν με τις οικείες προσαυξήσεις.».

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένος ο καταλογισμός Φ.Π.Α. στη χρήση 2012, κατά παράβαση της ΠΟΛ 1219/06-08-1998 καθόσον στη χρήση 2012 προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο 241.298,51€, σύμφωνα με την υποβληθείσα εκκαθαριστική δήλωση Φ.Π.Α., ο ισχυρισμός αυτός είναι βάσιμος και από την αρμόδια Δ.Ο.Υ πρέπει να γίνει εφαρμογή των διατάξεων της ως άνω επικαλούμενης ΠΟΛ.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθ. 72 του Ν. 4174/2013, ορίστηκε ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί.

Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθ. 57 του Ν. 2859/2000, ορίστηκε ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία

για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης ή της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής ή η προθεσμία για την υποβολή αίτησης επιστροφής από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθ. 84 του Ν. 2238/1999, ορίστηκε ότι: « 6.Αν το φύλλο ελέγχου ακυρωθεί για τυπικούς λόγους με απόφαση διοικητικού δικαστηρίου, η οποία κοινοποιείται στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της παραγραφής του ή μετά τη συμπλήρωση του χρόνου της παραγραφής, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας μπορεί να εκδώσει και να κοινοποιήσει νέο φύλλο ελέγχου μέσα σε ένα (1) έτος από την κοινοποίηση της απόφασης.».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθ. 36 του Ν. 4174/2013, ορίστηκε ότι: «παρ. 1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης.....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις: α), β), γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης, και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.».

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 **σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας**, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι διαπιστώσεις του ελέγχου είναι νομικά και ουσιαστικά αβάσιμες καθόσον η εταιρεία με την επωνυμία «.....», είναι εταιρεία φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτή, δραστηριοποιούμενη στην επεξεργασία αλουμινίου, **ο έλεγχος δεν αναζήτησε την «.....»**, η οποία είναι μία από τις μεγαλύτερες εταιρείες ανακύκλωσης μετάλλων, εκ παραδρομής δεν αναγράφηκε στα τιμολόγια η φράση «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης των υπηρεσιών», αλλά η φράση «προφίλ αλουμινίου (σκραπ) - απαλλαγή από το Φ.Π.Α.».

Επειδή η αρμόδια Δ.Ο.Υ δεν διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο, προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, αλλά αρκέστηκε στον έλεγχο του βιβλίου απογραφών, την περιγραφή των εκδοθέντων τιμολογίων, και στην σύμβαση μεταβίβασης υπ. αρ./2007 της εταιρείας(σελ 10-11 της έκθεσης ελέγχου).

Επειδή η φορολογική διοίκηση δεν τήρησε τον ουσιώδη τύπο της διαδικασίας το 64 του Ν 4174/2013 (σχετ. ΣΤΕ 1542/2010) σύμφωνα με όλα τα ως άνω διαλαμβανόμενα .

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της 29/1/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α, φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ, όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ ενεργήσει κατά το σκεπτικό της παρούσης απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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 .