



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 213 1604553  
**ΦΑΞ** : 213 1604567

Καλλιθέα 06/09/2019

Αριθμός απόφασης: 2491

## 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 1036990 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης ....., ΑΦΜ ....., με έδρα ..... επί της οδού ....., κατά των υπ' αριθμ. .... /08.03.2019 και .... /08.03.2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικών περιόδων 01/07/2017- 31/12/2017 και 01/01/2018- 31/08/2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθμ. .... /08.03.2019 και .... /08.03.2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικών περιόδων 01/07/2017- 31/12/2017 και 01/01/2018- 31/08/2018, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ....
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ....., η οποία υπεβλήθη 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:

1. Με την υπ' αριθμ. .... /08.03.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 01/07/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 316.655,89 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 158.327,95 €, ήτοι συνολικό ποσό 474.983,84 €.

2. Με την υπ' αριθμ. .... /08.03.2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., διαχειριστικής περιόδου 01/01/2018-31/08/2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας επιχείρησης φόρος ποσού 606.549,65 €, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 303.274,83 €, ήτοι συνολικό ποσό 909.824,48 €.

Η διαφορά ΦΠΑ προέκυψε καθόσον από τον έλεγχο που διενεργήθηκε με βάση την υπ' αριθμ. .... /10.01.2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ...., η οποία εκδόθηκε επ' αφορμή της υπ' αριθμ. .... /08.10.2018 υποβληθείσας τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός 8/2018, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προβαίνει σε έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ενίσχυσης του μηχανισμού καθαριότητας και τελικής διάθεσης των αστικών στερεών αποβλήτων προς τους συνεργαζόμενους ΟΤΑ χωρίς την επιβάρυνση αυτών με ΦΠΑ, σύμφωνα με αποφάσεις του αρμόδιου διοικητικού οργάνου αυτής με το αιτιολογικό της σύναψης προγραμματικών συμβάσεων με τους συνεργαζόμενους δήμους στα πλαίσια των δραστηριοτήτων της και την επίκληση συγκεκριμένων πράξεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οι οποίες είτε αφορούν ευθέως την προσφεύγουσα είτε αναφέρονται σε άλλες περιπτώσεις προγραμματικών συμβάσεων.

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται επί εσφαλμένων προϋποθέσεων και στερούνται νόμιμης βάσης, καθώς δεν αποτελούν αντικείμενο ΦΠΑ κατά την έννοια του άρ. 2 του κώδικα ΦΠΑ οι περιουσιακές μετακινήσεις μεταξύ της εταιρείας και των αντισυμβαλλόμενων φορέων που προβλέπονται στις επίμαχες δεκατρείς προγραμματικές συμβάσεις και αποσκοπούν στην κάλυψη των απαραίτητων δαπανών για την υλοποίηση του συμβατικού αντικειμένου, αφού δεν έχουν τον χαρακτήρα ανταλλάγματος ή αμοιβής για υπηρεσίες παρεχόμενες δυνάμει εξ' επαχθούς αιτίας δημόσιας σύμβασης. Σχετικά μνημονεύονται οι πράξεις των Τμημάτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου και γίνεται αναφορά σε αυτές ως πάγια νομολογία του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

2. Το γεγονός ότι οι γνήσιες προγραμματικές συμβάσεις δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ κατά την έννοια του άρ. 2 του κώδικα ΦΠΑ αποδέχεται εξ' αντιδιαστολής, και το ΝΣΚ με την υπ' αριθ. 98/2018 Γνωμοδότηση του, το οποίο επί του ερωτήματος, εάν ο νομικός χαρακτηρισμός μιας σύμβασης μεταξύ φορέων, εκ των οποίων ένας τουλάχιστον εμπίπτει στη Κεντρική Διοίκηση ή/και τη Γενική Κυβέρνηση, ως «προγραμματικής σύμβασης», είτε κατά την έννοια του άρθρου 100 του Ν. 3852/2010 είτε στα πλαίσια του άρθρου 12 του Ν. 4412/2016, συνιστά στοιχείο το οποίο από μόνο του ασκεί επιρροή στη φορολογική αντιμετώπιση των παροχών που προβλέπονται στη σύμβαση για σκοπούς Φ.Π.Α. απαντά ότι «ο νομικός χαρακτηρισμός μιας σύμβασης ως «προγραμματικής» συνιστά στοιχείο, το οποίο, κατ' αρχήν, από μόνο του ασκεί επιρροή στη φορολογική αντιμετώπιση, όσον αφορά την υπαγωγή της ή μη στον Φ.Π.Α., χωρίς, όμως να παράγει δέσμευση της φορολογικής αρχής, σε περίπτωση ελέγχου και αιτιολογημένης αντίθετης διαπίστωσης αυτής, για τις επί μέρους πράξεις των εμπλεκομένων στη σύμβαση προσώπων». Συνεπώς κατά την άνω Γνωμοδότηση -η οποία δεν έχει γίνει αποδεκτή από τον αρμόδιο Υπουργό και, συνεπώς, δεν επιφέρει τις συνέπειες του άρθρου 7 παρ. 2 του Ν. 3086/2002- οι προγραμματικές συμβάσεις δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Σε περίπτωση, όμως, που μετά από έλεγχο, η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι επί μέρους πράξεις που αφορούν τις δαπάνες αυτές υπόκεινται σε Φ.Π.Α., μπορεί να ασκήσει την αρμοδιότητα της καινά επιβάλει το σχετικό φόρο.

3. Το επιχείρημα της φορολογικής αρχής ότι η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει στα μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα λόγω μη άσκησης δημόσιας εξουσίας σε σχέση με τα οριζόμενα στην Π.Ο.Λ. 1021/06.02.2013 και το συμπέρασμα ότι αυτή δρα σε ένα ανταγωνιστικό περιβάλλον, καθώς στο χώρο υφίστανται εταιρείες ιδιωτικού τομέα, αναφέροντας τον προμηθευτή ..... και συνεπώς θα στρέβλωνε τους όρους του ανταγωνισμού στερείται ουσιαστικής και νομικής βασιμότητας γιατί από το νόμο έχει απονεμηθεί στους μεν δήμους η αρμοδιότητα για τη συλλογή και μεταφορά των στερεών αποβλήτων, την οποία μπορούν κατ' εξαίρεση να αναθέτουν μόνο στον οικείο Φο.Δ.Σ.Α. και για το σκοπό αυτό πρέπει να συναφθεί προγραμματική σύμβαση, στους δε φορείς Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων, στους οποίους ανήκει και η προσφεύγουσα, η αποκλειστική αρμοδιότητα για την προσωρινή αποθήκευση, μεταφόρτωση, επεξεργασία, αξιοποίηση και διάθεσή τους.

4. Η αναφορά στην έκθεση ελέγχου του κόστους κτήσης παγίων, ως αποδεικτικό στοιχείο δράσης σε ανταγωνιστικό περιβάλλον, δεν έχει καμία βάση καθώς ο πάγιος εξοπλισμός της εταιρείας ..... έχει χρηματοδοτηθεί από το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων (ΠΔΕ). Συγκεκριμένα η συνολικά ληφθείσα επιχορήγηση είναι ποσού 8.611.435,75 €, ενώ κατά την σύσταση της εταιρείας εισφέρθηκαν πάγια περιουσιακά στοιχεία συνολικής αποτίμησης ποσού 1.970.094,94 €. Το συνολικό ιστορικό κόστος κτήσης των ενσώματων παγίων της εταιρείας την 31.12.2018 ανέρχεται σε ποσό 12.788.902,23 €. Οι δε επικαλούμενες στην έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. .... αγорές χρήσεως 2018 δεν γίνονται στο πλαίσιο της δυναμικής ανάπτυξης της εταιρείας,

αλλά στο πλαίσιο των απαραίτητων αντικαταστάσεων και της κάλυψης αναγκών για την επίτευξη των σκοπών αυτής.

5. Ο έλεγχος υποστηρίζει ότι (α) είναι ανώνυμη εταιρεία ..... κεφαλαιουχική εταιρεία, λειτουργεί με ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, υπάγεται στην εμπορική και φορολογική νομοθεσία, και ως τέτοιο υποκείμενο δεν εξαιρείται από τον Φ.Π.Α., (β) έχει αντικείμενο εργασιών που υπόκειται σε κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α. και (γ) έχει καταστεί δικαιούχος αναστολής καταβολής Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών. Εξ αυτών συμπεραίνει ο έλεγχος ότι η αξία των προγραμματικών συμβάσεων υπόκειται σε Φ.Π.Α. Σ' αυτές τις αιτιολογίες της προσβαλλομένης υπάρχουν πολλά λογικά σφάλματα και ηθελημένα κενά που καθιστούν μετέωρη την κρίση της. Επαναλαμβάνουν ότι η εταιρεία είναι δημόσιο νομικό πρόσωπο ειδικό σκοπού, όπως έχει αποφανθεί το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους με την αριθμό 319/2015 γνωμοδότηση του, η οποία έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης. Και ναι μεν αυτή δεν εκτείνεται στο πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α., όμως η κρίση της περί του νομικού χαρακτήρα της εταιρείας, την οποία αμφισβητεί η ελεγκτική αρχή, δεσμεύει, σύμφωνα με το άρθρο 7 § 4 του Ν. 3086/2002, τη Διοίκηση. Συνεπώς, διαπιστώνουμε ότι η ελεγκτική αρχή σέβεται τις γνωμοδοτήσεις του ΝΣΚ μόνο όταν είναι σύμφωνες με την κρίση της παρότι δεν έχουν γίνει αποδεκτές. Παρότι και ο ίδιος ο νομοθέτης (άρθρο 225§2 του Ν. 4555/2018) προσδίδει στην εταιρεία κοινωφελή και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και αναγνωρίζει ότι λειτουργεί χάριν του δημοσίου συμφέροντος, εντούτοις και αυτόν το χαρακτήρα αμφισβητεί η φορολογική αρχή, χωρίς να γνωρίζει από πού αντλεί αυτό το δικαίωμα.

6. Με τις προγραμματικές συμβάσεις που έχουν συνάψει με τον ..... ο οποίος έχει την αρμοδιότητα για τη συλλογή και μεταφορά των στερεών αποβλήτων, έχει ανατεθεί στην Εταιρεία μέρος αυτής της αρμοδιότητας, γι' αυτό ακριβώς το αντικείμενο των είναι «ενίσχυση μηχανισμού καθαριότητας». Περαιτέρω οι προγραμματικές συμβάσεις είναι συμφωνίες που θέτουν το γενικό πλαίσιο για την άσκηση συγκεκριμένης κάθε φορά δραστηριότητας, μέσω των φορέων της τοπικής αυτοδιοίκησης, για τη μελέτη και εκτέλεση έργων και προγραμμάτων ανάπτυξης μίας περιοχής και την παροχή υπηρεσιών κάθε είδους. Στις διατάξεις δε αυτές ορίζεται το ελάχιστο αναγκαίο περιεχόμενο μιας προγραμματικής σύμβασης, που, μεταξύ άλλων, περιλαμβάνει το αντικείμενο της, το οποίο απαιτείται να καθορίζεται κατά τρόπο σαφή και ορισμένο και να αναλύεται σε συγκεκριμένες δράσεις για την επίτευξη του σκοπού της, συνοδευόμενες από τον αναλυτικό προϋπολογισμό τους και το αντίστοιχο χρονοδιάγραμμα υλοποίησης τους.

7. Εφόσον η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί αιτιολογημένα τον χαρακτήρα των επίδικων προγραμματικών συμβάσεων παρέλκει η απάντηση στο ερώτημα αν δηλαδή η κρίση του Ελεγκτικού Συνεδρίου για την νομιμότητα και την κανονικότητα της διαχείρισης των επίμαχων δεκατριών συμβάσεων, δεσμεύει η ή όχι την φορολογική αρχή. Για την πληρότητα όμως τη προσφυγής επαναλαμβάνει ότι ο ασκούμενος από το Ελεγκτικό Συνέδριο έλεγχος δεν είναι

διοικητικός, αλλά «αποκλειστικά δικαστικός στα πρόσωπα που διαχειρίζονται δημόσιο χρήμα και το δικαστήριο αίρει κατά τον έλεγχο αυτόν τις υπάρχουσες αμφισβητήσεις και επιβάλλει κυρώσεις στους παραβάτες.

8. Από το άρθρο 64 ΚΦΔ προκύπτει η υποχρέωση της φορολογικής διοίκησης να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση της πράξης και τον προσδιορισμό του φόρου. **Για να είναι πλήρης η αιτιολογία πρέπει να γίνεται σχολαστική αναφορά στην έκθεση ελέγχου και των αποδείξεων, από τις οποίες προκύπτουν τα κρίσιμα περιστατικά.** Εφόσον το κρίσιμο ζήτημα είναι αν οι επίμαχες δεκατρείς, διαφορετικές κατ' αντικείμενο, συμβάσεις αποτελούν γνήσιες προγραμματικές συμβάσεις του άρθρου 100 του ν. 3852/2010 ή όχι θα **έπρεπε** να ελεγχθούν μία προς μία και με βάση τα κριτήρια, τη μεθοδολογία και την προσέγγιση, που θέτει ο νόμος και όχι τα υποκειμενικά κριτήρια της φορολογικής αρχής. Εν όψει αυτών πρέπει να ακυρωθούν και εξαφανιστούν οι **προσβαλλόμενες πράξεις.**

9. Από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 9 του Ν. 3854/2010 (Α' 94) και των άρθρων 5 και 6 της προαναφερθείσας 2527/7.1.2009 κοινής απόφασης των Υπουργών Εσωτερικών, Περιβάλλοντος, Χωροταξίας και Δημοσίων Έργων και Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, συνάγεται ότι στους Φο.Δ.Σ.Α. ανήκει μόνο η αρμοδιότητα της προσωρινής αποθήκευσης, μεταφόρτωσης, αξιοποίησης και διάθεσης των στερεών αποβλήτων και όχι και η αρμοδιότητα των υπηρεσιών συλλογής και μεταφοράς των αποβλήτων αυτών, η οποία ανήκει κατ' αρχήν στους οικείους Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού και την οποία, οι εν λόγω Ο.Τ.Α. μπορούν κατ' εξαίρεση να την αναθέσουν στον Φο.Δ.Σ.Α. που έχει την ευθύνη της διαχειριστικής τους ενότητας, προς δε το σκοπό αυτό μπορεί να συναφθεί και προγραμματική σύμβαση μεταξύ του Ο.Τ.Α. πρώτου βαθμού και του οικείου Φ.ο.Δ.Σ.Α.

**Επειδή** στην με υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ..... ΕΞ 2016 έγγραφη απάντηση της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ στο υπ' αριθμ. .... /26.05.2016 ερώτημα της προσφεύγουσας αναφέρονται τα εξής:

«Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού, σε ότι αφορά θέματα αρμοδιότητας μας σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Ο ..... με ΑΦΜ ..... και η εταιρεία ..... με ΑΦΜ ..... συνήψαν σύμβαση- συμφωνία με την οποία προσδιορίζονται οι τρόποι και οι διαδικασίες υλοποίησης του περιεχομένου της που είναι η ενίσχυση του μηχανισμού καθαριότητας και πιο συγκεκριμένα του μηχανισμού συλλογής και μεταφοράς των δημοτικών μη επικινδύνων στερεών αποβλήτων του .....

Το έργο που έχει ανατεθεί στη ..... σύμφωνα με την επισυναπτόμενη σύμβαση (άρθρο 2) περιγράφεται ως ακολούθως:

(α) αποκομιδή (μεταφορά) σύμμεικτων δημοτικών αποβλήτων,

(β) >> >> (συλλογή και μεταφορά) σύμμεικτων και ανακυκλώσιμων (συσκευασίες κ.λ.π) δημοτικών μη επικινδύνων αποβλήτων με το σύστημα Πόρτα- Πόρτα σε τμήμα της δημοτικής ενότητας .....,

(γ) τη συλλογή (και Πόρτα – Πόρτα) και μεταφορά των ογκωδών πρασίνου δημοτικών αποβλήτων των δημοτών στη δημοτική ενότητα .....,

(δ) αποκομιδή (συλλογή και μεταφορά) ανακυκλώσιμων μη επικινδύνων δημοτικών αποβλήτων (συσκευασίες κ.λ.π.).

Κατόπιν των ανωτέρων τέθηκε το ερώτημα, αν οι προαναφερόμενες υπηρεσίες που παρέχει η ..... προς το ..... αν είναι υπαγόμενες ή μη στο φόρο.

2. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 και της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, η εξ επαχθούς αιτίας παροχή υπηρεσιών στο εσωτερικό της Χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα υπάγεται στο ΦΠΑ, ο οποίος επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

3. Όπως ορίζεται στην παράγραφο 1 του άρθρου 19 του Κώδικα ΦΠΑ, στην παροχή υπηρεσιών λαμβάνεται ως φορολογητέα αξία η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή.

4. Με το άρθρο 3, παρ. 2 του προαναφερομένου Κώδικα, το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι οι Κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν 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. Εντούτοις θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1156/1997 διευκρινίστηκε ότι στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού υπάρχει όταν οι πράξεις που πραγματοποιούνται από τους Δήμους ή άλλα μη υποκείμενα στο φόρο ΝΠΔΔ θα υπάγονταν στο φόρο εάν πραγματοποιούντο από άλλες επιχειρήσεις. Κατά συνέπεια και με δεδομένο ότι οι ίδιες υπηρεσίες παρέχονται και από Ανώνυμες εταιρείες ΟΤΑ (ΝΠΙΔ), η μη υπαγωγή των ιδίων υπηρεσιών από τους Συνδέσμους ΟΤΑ (ΝΠΙΔ) θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

5. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 και του παραρτήματος ΙΙΙ του προαναφερομένου Κώδικα, όπως τροποποιήθηκαν με την παράγραφο 1 (περιπτώσεις α' και γ' ) του άρθρου 1 του ν. 4334/2015 (ΦΕΚ Α' 80/16.07.15) και με το άρθρο τρίτο της από 18.07.2015 ο κανονικός συντελεστής ΦΠΑ είναι 23%, ενώ τα αγαθά και οι υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο ανωτέρω παράρτημα υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ 13% ή εφόσον υπάρχει ειδική πρόβλεψη, στον υπερμειωμένο συντελεστή 6%.

Με το νόμο 4389/2016 (άρθρο 52) αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 21 του Κώδικα και ο συντελεστής ΦΠΑ από 01.06.2016 ορίζεται σε 24% στη φορολογητέα αξία.

6. Σύμφωνα με τις διατάξεις που κοινοποιήθηκαν με την ΠΟΛ.1160/17.07.2015 μεταξύ των υπηρεσιών που περιλαμβάνονταν στο Κεφ. Β' του παραρτήματος ΙΙΙ και μετατάχθηκαν στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ είναι οι υπηρεσίες οδοκαθαρισμού, αποκομιδής, ταφής και ανακύκλωσης απορριμμάτων καθώς και επεξεργασίας αποβλήτων, εκτός από αυτές που παρέχονται από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ.

7. Κατόπιν των ανωτέρω, οι προαναφερόμενες υπηρεσίες της παραγράφου 1, που παρέχονται από τη ..... προς το ..... υπάγονται στο φόρο με κανονικό συντελεστή ΦΠΑ.

8. Το παρόν κοινοποιείται στη ..... για τον έλεγχο των πραγματικών περιστατικών και την ορθή εφαρμογή των διατάξεων.»

**Επειδή**, εν προκειμένω, επ' αφορμή της υπ' αριθμ. .... /08.10.2018 υποβληθείσας από την προσφεύγουσα τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ μηνός ..... /2018, διενεργήθηκε σε αυτήν από την ..... μερικός έλεγχος ΦΠΑ με βάση την αριθμ. .... /10.01.2019 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας.

**Επειδή** από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα προβαίνει σε έκδοση τιμολογίων παροχής υπηρεσιών ενίσχυσης του μηχανισμού καθαριότητας και τελικής διάθεσης των αστικών στερεών αποβλήτων προς τους συνεργαζόμενους ΟΤΑ χωρίς την επιβάρυνση αυτών με ΦΠΑ, γεγονός το οποίο έρχεται σε αντίθεση με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φ.Π.Α. και τα διαλαμβανόμενα στην με αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α ..... ΕΞ 2016 έγγραφη απάντηση της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.

**Επειδή** οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 04/03/2019 οικεία Έκθεση Ελέγχου της ελεγκτού της ..... επί της οποίας εδράζονται οι υπό κρίση προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται 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 ημερομηνία κατάθεσης 08/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης ..... ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας επιχείρησης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**1. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2017- 31/12/2017:**

Φ.Π.Α.	316.655,89 €
--------	--------------

Πρόσθετος φόρος	158.327,95 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	<b>474.983,84 €</b>

**2. Διαχειριστική περίοδος 01/01/2018- 31/12/2018:**

Φ.Π.Α.	606.549,65 €
Πρόσθετος φόρος	303.274,83 €
Συνολικό ποσό για καταβολή	<b>909.824,48 €</b>

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης**

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ 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.