



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604576

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 13/07/2020

Αριθμός Απόφασης:1488

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει β. Της παρ.3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α'69).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β722-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει.

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ. Β727-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/29-01-2020 ενδικοφανή προσφυγή του , με ΑΦΜ, κατοίκου Βούλα Αττικής, οδός, κατά της με αριθμό/30-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5 Τις ανωτέρω περιγραφόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας των οποίων ζητείται η ακύρωση

6.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας.

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

Επί της με αριθμό πρωτ./28-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./30-12-2019 **Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ)** φορολογικής περιόδου 2012 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καταλογίστηκε διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ) ποσού 159.528,91 €, πλέον 163.612,86 € πρόσθετοι φόροι άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 του ΚΦΔ ήτοι συνολικού ποσού 323.141,77 €.

Η ως άνω διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν διενεργηθέντος ελέγχου ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου από 01/01/2012 έως 31/12/2012, συνεπεία της με αρ./18-07-2019 εντολής ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, με αιτία ελέγχου «Επανάληψη διαδικασίας βάσει απόφασης ΔΕΔ» και η οποία εκδόθηκε σε εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 7 της ΠΟΛ 1002/2013 και σε εκτέλεση της υπ'αρ.1527/2019 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με βάση την με αρ./27-11-2018 εντολή φορολογικού ελέγχου (αρχική/8-10-2018) του Προϊστάμενου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, κατόπιν του με αριθμό πρωτ./17.09.2018 δελτίου πληροφοριών του Κέντρου Ελέγχου Φορολογουμένων Μεγάλου Πλούτου (Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π), διενεργήθηκε έλεγχος στον προσφεύγοντα προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 2859/2000 περί Φ.Π.Α., κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τηρούμενα βιβλία (εσόδων- εξόδων & απογραφών) και στα στοιχεία του προσφεύγοντος, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων πούλησε εμπορεύματα καθαρής αξίας 514.287,96 € εκδίδοντας φορολογικά στοιχεία τα οποία δεν είχαν επιβαρυνθεί με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (23%)., ως κάτωθι:

Α/Α ΤΙΜ/ΙΟΥ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ ΠΕΛΑΤΗ	ΑΦΜ	ΠΟΣΟ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
564	25/01/2012	.....	.....	6.825,60 €
578	28/02/2012	.....	.....	6.105,60 €
595	26/06/2012	.....	.....	2.124,00 €
600	09/07/2012	.....	.....	30.450,00 €

601	09/07/2012	.....	.....	29.243,40 €
602	10/07/2012	.....	.....	25.911,50 €
603	10/07/2012	.....	.....	28.961,40 €
605	11/07/2012	.....	.....	25.157,50 €
606	12/07/2012	.....	.....	24.766,00 €
607	12/07/2012	.....	.....	21.981,90 €
608	13/07/2012	.....	.....	26.027,50 €
609	16/07/2012	.....	.....	27.187,50 €
610	16/07/2012	.....	.....	27.999,50 €
611	17/07/2012	.....	.....	29.187,00 €
612	19/07/2012	.....	.....	26.775,90 €
613	19/07/2012	.....	.....	25.476,50 €
614	20/07/2012	.....	.....	24.635,50 €
ΠΤ6	20/07/2012	.....	.....	-3.002,80 €
615	23/07/2012	.....	.....	24.888,00 €
616	24/07/2012	.....	.....	25.278,40 €
617	24/07/2012	.....	.....	23.462,40 €
618	27/07/2012	.....	.....	21.532,50 €
619	27/07/2012	.....	.....	24.393,00 €
ΠΤ7	31/07/2012	.....	.....	-3.770,14 €
630	17/09/2012	.....	.....	12.690,30 €
				514.287,96 €

Συγκεκριμένα ο έλεγχος, αναφορικά με εμπορεύματα που ο προσφεύγων πούλησε προς τις επιχειρήσεις «.....» και «.....», και τα οποία αφορούσαν ΣΚΡΑΠ, διαπίστωσε ότι τα πωλούμενα είδη αποτελούν εμπόρευμα και όχι ανακυκλώσιμο υλικό (ΣΚΡΑΠ), οδηγούμενος στην κρίση του αυτή βάσει των διατάξεων του άρθρου 39^Α παρ. 2 του ν. 2859/2000 και του αναγραφόμενου επί των τιμολογίων « προφίλ αλουμινίου βαμμένο, άβαφο κλπ» καθώς και βάσει της διαπιστώσεώς του, ότι στο θεωρημένο βιβλίο απογραφών, δεν είχε απογράψει «ανακυκλώσιμα υλικά (ΣΚΡΑΠ)» αλλά 656.900,00 κιλά προφίλ αλουμινίου αποθηκευμένα σε πακέτα ή ντάνες.

Τα εν λόγω προϊόντα, περιήλθαν στην κατοχή του, κατόπιν δημόσιου πλειοδοτικού διαγωνισμού, με την υπ. αρ./19-10-2007 σύμβαση μεταβίβασης του συνόλου του ενεργητικού βιομηχανικής μονάδας παραγωγής θέρμανσης της εταιρείας, συνολικής αξία 9.500.000,00 €. Για τα συγκεκριμένα εμπορεύματα, εκδόθηκε από την ως άνω ανώνυμη

εταιρεία προς τον προσφεύγοντα το σχετικό τιμολόγιο πώλησης εμπορευμάτων, αξίας 2.300.000,00 €, πλέον Φ.Π.Α. (19%) 437.000,00 €.

Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις εκδόθηκε η υπ'/28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΠΑ ποσού **118.286,23 €** πλέον **110.952,49 €** (πρόστιμο άρθρου 58 και τόκοι άρθρου 53 ν. 4174/2013).

Ο προσφεύγων άσκησε την με αρ.πρωτ./29-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή, με την οποία ζήτησε την ακύρωση της ανωτέρω πράξης, με τον ισχυρισμό ότι

Τα προφίλ αλουμινίου που αγόρασε, 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
- 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 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.».
- 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..

Κατόπιν των παραπάνω, εκδόθηκε η με αρ.1527/2019 απόφαση, με την οποία ο Προϊστάμενος της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών αποφάσισε τα εξής :

- ότι είναι βάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένο καταλογισμό Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου στη χρήση 2012 και κατά παράβαση της ΠΟΛ 1219/06-08-1998, καθόσον στη χρήση 2012 βάσει της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α του ελεγχόμενου προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο 241.298,51€ και η αρμόδια Δ.Ο.Υ έπρεπε να εφαρμόσει τις διατάξεις της ως άνω επικαλούμενης ΠΟΛ.

-ότι η αρμόδια Δ.Ο.Υ έπρεπε να διενεργήσει διασταυρωτικό έλεγχο, προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, και να μην αρκестεί μόνο στον έλεγχο του βιβλίου απογραφών, στην περιγραφή των εκδοθέντων τιμολογίων, και στην σύμβαση μεταβίβασης υπ. αρ./19-10-2007 της εταιρείας (σελ 10-11 της έκθεσης ελέγχου).

-ότι η πράξη της φορολογικής διοίκησης είναι πλημμελής, βάσει των διατάξεων του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013 (σχετ. ΣΤΕ 1542/2010) διότι δεν παρείχε σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοσή της και ότι 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.

-και εν κατακλείδι, έκανε αποδεκτή την από 29/1/2019 και με αρ. πρωτ.ενδικοφανή προσφυγή τουκατά της υπ' αρ./29-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 1/1/2012-31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΓΛΥΦΑΔΑΣ και καλεί τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. όπως ενεργήσει κατά το σκεπτικό της απόφασης αυτής.

Κατόπιν των ανωτέρω και σε εκτέλεση της υπ'αρ.1527/2019 απόφασης ΔΕΔ εκδόθηκε η με αρ./18-07-2019 εντολή μερικού ελέγχου (γραφείου) με αιτία ελέγχου «Επανάληψη διαδικασίας βάσει απόφασης ΔΕΔ», προκειμένου η αρμόδια Δ.Ο.Υ. να θεραπεύσει την τυπική πλημμέλεια της ακυρωθείσας πράξης και να ενεργήσει σύμφωνα με όσα υπαγορεύονται σε αυτήν.

Ο υπό κρίση έλεγχος έπραξε κατά τα οριζόμενα στην απόφαση της ΔΕΔ, προέβη στον έλεγχο του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ εφαρμόζοντας την ΠΟΛ 1219/06-08-1998 και διαφοροποίησε το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προηγούμενων χρήσεων βάσει ελέγχου στο ποσό των 28.857,18€ (το οποίο βάσει δήλωσης ανερχόταν στις 306.655,14€). Αναφορικά με τις υπό κρίση πωλήσεις, αφού διενήργησε τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστωθούν τα πραγματικά περιστατικά όπως όριζε η απόφαση της ΔΕΔ, **έκρινε ότι αυτές δεν πληρούσαν τις προϋποθέσεις του άρθρου 39Α Ν. 2859/2000 περί απαλλασσόμενων πωλήσεων απορριμμάτων και καταλόγισε το αναλογούν Φ.Π.Α. εκρών ποσού 118.286,23 ευρώ.** Με βάση τα ανωτέρω ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση της με αρ./29-1-2019 οριστικής πράξης ΦΠΑ.

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

- Παραγραφή του δικαιώματος του Ελληνικού Δημοσίου για έλεγχο της χρήσεως 2007 κατά την οποία προέκυψε το αρχικό πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ και των χρήσεων 2010 και 2011 κατά την οποία διαπιστώθηκε μη ορθή μεταφορά υπολοίπου. Υπέρβαση εξουσίας της Φορολογικής Αρχής σε σχέση με τα κριθέντα με την με αριθμό 1527/16-05-2019 απόφαση της ΔΕΔ.
- Νομικά και ουσιαστικά αβάσιμος ο σε βάρος μου καταλογισμός ΦΠΑ για τα τιμολόγια που εξέδωσα προς την επιχείρηση του και την Αιτιολογείται η παραδοχή του ελέγχου ότι οι συγκεκριμένες παραδόσεις δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39^α του Ν.2238/1994, διότι δήθεν αφορούν έτοιμα προϊόντα και όχι ΣΚΡΑΠ.

Ως προς τον πρώτο προβαλλόμενο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος υπερέβη την εξουσία που του δίνουν οι διατάξεις του άρθρου 36 του Ν.4174/2013, αφού σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, μετά την έκδοση της απόφασης της ΔΕΔ, ο έλεγχος δύναται να επανέλθει και, να εκδώσει νέα πράξη εντός ενός έτους, μόνο για το αίτημα το οποίο όρισε η απόφαση. Στην προκειμένη περίπτωση, με την υπ' αριθμόν 1527/16.05.2019 απόφαση της ΔΕΔ, κρίθηκε, κατ' αποδοχή του σχετικού λόγου της ενδικοφανούς προσφυγής του, ότι κατά τον προσδιορισμό του οφειλόμενου ΦΠΑ από την ΔΟΥ Γλυφάδας, δεν ελήφθη υπόψη το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ προηγούμενης χρήσης ύψους 241.298,51 ευρώ. Συνεπώς, ο κατ' επανάληψη της διαδικασίας έλεγχος ήταν υποχρεωμένος το αποτέλεσμα ΦΠΑ, το οποίο ήταν πιστωτικό να το θεωρήσει δεδομένο και να το λάβει υπόψη του προκειμένου να υπολογιστεί αν προκύπτει εν τέλει ΦΠΑ για καταβολή με βάση την πράξη προσδιορισμού του φόρου. Αντ' αυτού επεξέτεινε παρανόμως τον έλεγχο στο διάφορο ζήτημα της ορθής ή μη μεταφοράς υπολοίπου πιστωτικού ΦΠΑ σε προηγούμενες και δη σε παραγεγραμμένες κατά τα ανωτέρω χρήσεις, ζήτημα το οποίο δεν είχε τεθεί ούτε από τον αρχικό έλεγχο (...../08-10-2018 και/27-11-2018 εντολές μερικού φορολογικού ελέγχου), ούτε από τον ίδιο με την ενδικοφανή προσφυγή του, ούτε από την με αριθμό 1527/16-05-2019 απόφαση της ΔΕΔ.

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, στο **άρθρο 23 του Ν. 4174/2013** (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, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048 2.5.2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το **άρθρο 23** του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: «*Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών*

διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος - πρόστιμο - τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 32 παρ 1 και 3 του Ν.2859/2000** 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, ... Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.».

Επειδή στο **άρθρο 57 παρ. 5 του Ν. 2859/2000**, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 14 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010 (ΦΕΚ Α' 58/23-4-2010) και ισχύει για φορολογικές περιόδους έως και 31/12/2013, ορίζεται ότι: «5. Η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή του φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης που αφορά τη διαχειριστική περίοδο εντός της οποίας γεννήθηκε το δικαίωμα έκπτωσης αυτού ή μετά (3) τρία έτη από την ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής της έκτακτης δήλωσης στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής. Σε περίπτωση μη υποβολής ή υποβολής των ανωτέρω δηλώσεων εκπροθέσμως, η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που οι δηλώσεις αυτές όφειλαν να είχαν υποβληθεί εμπροθέσμως.. Ως προς τα λοιπά θέματα εφαρμόζονται οι διατάξεις περί δημοσίου λογιστικού όπως εκάστοτε ισχύουν».

Επειδή περαιτέρω με τις μεταβατικές διατάξεις της **παρ. 43 του άρθρου 66 (νυν 72), του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.)**, ορίζεται ότι «...εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (31.12.2013), προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα. Με την ως άνω δηλαδή διάταξη, διευκρινίζεται ότι για πιστωτικό υπόλοιπο που αφορά σε διαχειριστικές περιόδους έως και την 31/12/2013, ισχύει η τριετής παραγραφή της αξίωσης κατά του Δημοσίου.»

Επειδή με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1219/1998** του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Συμπληρωματικές οδηγίες για την εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ.1144/1998 "Έλεγχος ανέλεγκτων φορολογικών υποθέσεων και επίλυση φορολογικών διαφορών"), μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι: «3. Σε ότι αφορά το δικαίωμα μεταφοράς του τυχόν πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, σε σχέση με τις ισχύουσες

διατάξεις περί παραγραφής, διευκρινίζουμε τα ακόλουθα: Το πιστωτικό υπόλοιπο που προκύπτει σε μια φορολογική ή διαχειριστική, κατά περίπτωση, περίοδο μπορεί να μεταφέρεται για έκπτωση κάθε φορά στο σύνολο ή κατά το μέρος που δεν θα συμψηφίζεται, μέσα στη χρονική περίοδο της τριετούς παραγραφής και η οποία αρχίζει από το τέλος του έτους, εντός του οποίου υποβλήθηκε νόμιμα η εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου που αφορά. Αυτό έχει σαν συνέπεια ότι στην περίπτωση που ένα μέρος του πιστωτικού υπολοίπου δεν θα μπορέσει να συμψηφιστεί μέσα σ' αυτή τη χρονική περίοδο, αυτό το υπόλοιπο, χωρίς να χάνει την αυτοτέλεια του, ως προς το χρόνο που δημιουργήθηκε, θα μπορεί να επιστραφεί νόμιμα κατά τον τελευταίο χρόνο της παραγραφής, χωρίς να ζητείται η υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων των προηγούμενων φορολογικών ή διαχειριστικών περιόδων. Τέλος, τονίζεται ότι το μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο προηγείται, όσον αφορά το συμψηφισμό του, με τον αντίστοιχο φόρο εκροών που προκύπτει κατά τις τρεις (3) επόμενες διαχειριστικές περιόδους και μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο συνολικός φόρος εκροών των τριών (3) επομένων διαχειριστικών περιόδων είναι μικρότερος από το πιστωτικό υπόλοιπο, θεωρείται ότι δεν συμψηφίστηκε και, επομένως, κατά το μέρος της διαφοράς αυτής μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή του με αίτηση του φορολογούμενου, η οποία θα ανακόψει το χρόνο της παραγραφής. 4. Αν κατά την ελεγκτική διαδικασία διαφοροποιείται το τυχόν πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ κάποιας διαχειριστικής περιόδου, θα γίνεται άμεση αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου που μεταφέρθηκε στην επόμενη ή σε επόμενες διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους.».

Επειδή, ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αρ. 1527/2019 απόφασης ΔΕΔ, στην οποία μεταξύ άλλων αποφασίστηκε ότι είναι «βάσιμος ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος για εσφαλμένο καταλογισμό Φ.Π.Α. βάσει ελέγχου στη χρήση 2012 και κατά παράβαση της ΠΟΛ 1219/06-08-1998, καθόσον στη χρήση 2012 βάσει της υποβληθείσας εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α του ελεγχόμενου προέκυπτε πιστωτικό υπόλοιπο 241.298,51€ και η αρμόδια Δ.Ο.Υ έπρεπε να εφαρμόσει τις διατάξεις της ως άνω επικαλούμενης ΠΟΛ.»

Επειδή, ο έλεγχος σε εκτέλεση των ως άνω οριζόμενων στην απόφαση της ΔΕΔ, προέβη στον έλεγχο του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που ο προσφεύγων μετέφερε από προηγούμενες χρήσεις και διαπίστωσε τα εξής:

«Στην χρήση 2007 το πιστωτικό υπόλοιπο όπως αναφέρθηκε είναι 713.672,62€. Οι διατάξεις για την παραγραφή του ΦΠΑ ορίζουν ότι αυτό συμψηφίζεται με τον φόρο εκροών των τριών επόμενων χρήσεων.

Συνεπώς το πιστωτικό υπόλοιπο έτους 2007 ποσού 713.672,62€ συμψηφίζεται με τον φόρο εκροών της χρήσης 2008 ποσού 119.036,94€, με τον φόρο εκροών της χρήσης 2009 ποσού 49.481,83€ και με τον φόρο εκροών της χρήσης 2010 ποσού 202.365,71€ και παραμένει πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ ποσού 342.788,14€.

Από το ποσό αυτό αφαιρείται η επιστροφή ΦΠΑ ποσού 121.197,00€ που ο ελεγχόμενος έλαβε με αρ.ΑΦΕΚ/2-5-2014 και αρ.ΑΒΚΤ/15-07-2014, ύστερα από την με αρ./5-5-2011 αίτηση που υπέβαλε.

Το ποσό που απομένει, ήτοι **221.591,14€ παραγράφεται**, διότι ανάγεται στη χρήση 2007, αποτελεί μέρος πιστωτικού υπολοίπου που αδυνατούσε να συμψηφιστεί με φόρο εκροών κατά τις τρεις επόμενες χρήσεις και δεν έχει ζητηθεί προς επιστροφή από τον ελεγχόμενο.».

Βάσει των ανωτέρω, προσδιόρισε **το πιστωτικό υπόλοιπο της ελεγχόμενης χρήσης 2012**, το οποίο μεταφέρεται από προηγούμενες χρήσεις στο ποσό των **25.857,18 €** αντί του ποσού των **306.644,65€** βάσει της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, ο έλεγχος διενέργησε έλεγχο παραγραφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ στην ελεγχόμενη χρήση 2012., παίρνοντας ως δεδομένα τα ποσά των φορολογητέων εκροών, φορολογητέων εισροών, καθώς και του φόρου εκροών και φόρου εισροών των υποβληθεισών δηλώσεων ΦΠΑ του προσφεύγοντος κατά τις προηγούμενες χρήσεις, χωρίς να προβεί σε περαιτέρω έλεγχο και χωρίς να μεταβάλει τα δεδομένα των δηλώσεων του. Για τις παραγραφόμενες χρήσεις δεν προέβη στην έκδοση καταλογιστικών πράξεων, αλλά περιορίστηκε μόνο στην ορθή αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου το οποίο είχε παραγραφεί κατά τις προηγούμενες χρήσεις, το οποίο ο προσφεύγων δεν αμφισβητεί, αν και εσφαλμένως το εμφάνιζε στις περιοδικές και εκκαθαριστικές του δηλώσεις κατά την ελεγχόμενη χρήση και κατά τις επόμενες χρήσεις.

Συνεπώς, ο ορθώς ο έλεγχος προχώρησε στην αναμόρφωση του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ που μεταφέρεται από τις προηγούμενες χρήσεις στην ελεγχόμενη χρήση 2012, λόγω παραγραφής μέρους αυτού, ακολουθώντας το σκεπτικό της με αρ. 1527/16-05-2019 απόφασης της ΔΕΔ και εφαρμόζοντας τις ανωτέρω διατάξεις της ΠΟΛ. 1219/06-08-1998.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

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/EK (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/EK 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 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/EK του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6ης Οδηγίας Φ.Π.Α. η οποία έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία 2006/112/EK/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 καθόσον 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, ως προαναφέρθηκε ο υπό κρίση έλεγχος διενεργήθηκε κατ' επανάληψη διαδικασίας βάσει της με αρ. 1527/2019 απόφασης ΔΕΔ, προκειμένου να θεραπεύσει την τυπική πλημμέλεια του άρθρου 64 του Ν.4174/2013, περί σαφούς, ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας καθώς έκρινε ότι «η αρμόδια Δ.Ο.Υ έπρεπε να διενεργήσει διασταυρωτικό έλεγχο, προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά, και να μην αρκестεί μόνο στον έλεγχο του βιβλίου απογραφών, στην περιγραφή των εκδοθέντων τιμολογίων, και στην σύμβαση μεταβίβασης υπ. αρ./19-10-2007 της εταιρείας (σελ 10-11 της έκθεσης ελέγχου)».

Επειδή, ο έλεγχος σε εκτέλεση των ως άνω οριζόμενων στην απόφαση της ΔΕΔ, και προκειμένου να κρίνει με βάση τα πραγματικά περιστατικά έπραξε ως εξής:

➤ ζήτησε με την με αρ. πρωτ./26-09-2019 πρόσκληση διάθεσης λογιστικών βιβλίων και στοιχείων του άρθρ.14 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), από την εταιρεία «.....» τα εξής: 1)Τα τηρούμενα βιβλία στα οποία έχει καταχωρίσει τα τιμολόγια πώλησης αγαθών που προμηθεύτηκε από τον προσφεύγοντα στη χρήση 2012 και πιο συγκεκριμένα, τις λογιστικές εγγραφές που διενέργησε στο γενικό ημερολόγιο, στο βιβλίο αποθήκης και τις εγγραφές που τυχόν διενέργησε στο βιβλίο απογραφών, 2)το αναλυτικό καθολικό (καρτέλλα) του προμηθευτή –προσφεύγοντα στη χρήση 2012, 3)τα πρωτότυπα Τιμολόγια Πώλησης, τα Δελτία αποστολής και τις σχετικές Φορτωτικές που έλαβε η επιχείρηση για τις προς έλεγχο συναλλαγές,4)λοιπά παραστατικά έγγραφα που αποδεικνύουν την περαιτέρω πορεία των εν λόγω αγαθών στις εγκαταστάσεις της, όπως λογιστικά στοιχεία εσωτερικής διακίνησης.

➤ διενήργησε επιτόπιο διασταυρωτικό έλεγχο στις εγκαταστάσεις της παραπάνω ανώνυμης επιχείρησης στα Οινόφυτα Βοιωτίας.

Ο έλεγχος, κατόπιν των ανωτέρω ενεργειών και αφού έλαβε υπόψη:

- Τις διατάξεις του άρθρου 39^α ν.2859/00 και ιδιαιτέρως του κεφαλαίου Α της ΠΟΛ 1049/2007 που ορίζουν τον τρόπο φορολόγησης των επιχειρήσεων που έχουν ως αντικείμενο δραστηριότητας τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, καθώς επίσης και της ΑΔΑ:ΩΔΞ146ΜΠ3Ζ-ΖΑΕ/27-6-2019 που δίνει διευκρινίσεις για το ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων του άρθρου 39^α Ν.2859/00.

- Τις διατάξεις της ίδιας ΠΟΛ 1049/2007 στην οποία επισημαίνεται ότι, παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θεωρούνται οι παραδόσεις είτε από πρόσωπα που αγοράζουν ή συλλέγουν ανακυκλώσιμα απορρίματα (παλιατζήδες), είτε από πρόσωπα που παραδίδουν τέτοια υλικά ως κατάλοιπα της παραγωγικής τους δραστηριότητας (εργοστάσια κατασκευής αλουμινίων) .
- Το γεγονός ότι η παράδοση εμπορεύσιμων προφίλ αλουμινίου δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις α) έως ε) που θεωρούνται ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 39^α.
- Το γεγονός ότι καταστρατηγούνται ιδιαιτέρως οι διατάξεις της περίπτωσης στ) της παρ.2 του άρθρου 39^α, που αναφέρει ότι θεωρούνται ως παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων οι «στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή κοπή τεμαχισμό και συμπίεση»
- Το γεγονός ότι ο έλεγχος διαπίστωσε, όπως αναλυτικά αναφέρθηκε παραπάνω, ότι εκλείπουν σημαντικά στοιχεία απαραίτητα για τις κρινόμενες παραδόσεις, όπως δελτία αποστολής των αγαθών, στοιχεία μεταφορικών μέσων που έχουν χρησιμοποιηθεί για την μεταφορά των αγαθών προς τους τόπους παράδοσης, φορτωτικές, φυσικό απόθεμα των πωληθέντων εμπορευμάτων στην απογραφή τέλους χρήσης 2011 κ.α .
- Το γεγονός ότι η εταιρείακατέστρεψε το φυσικό αρχείο των φορολογικών στοιχείων και βιβλίων αποστερώντας στον έλεγχο την δυνατότητα να προβεί στις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις που απαιτούνται, προκειμένου να διαπιστώσει εάν τα παραδοθέντα αγαθά διατέθηκαν σε ανακύκλωση ή πωλήθηκαν αυτούσια ή χρησιμοποιήθηκαν για άλλους σκοπούς.

Έκρινε ότι οι συγκεκριμένες παραδόσεις του ελεγχόμενου δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 39^α για τους ακόλουθους λόγους:

- -Δεν έχει αποκτήσει τα χαρακτηριζόμενα ως «ανακυκλώσιμα απορρίματα» αγαθά με αγορά ή περισυλλογή, και δεν έχει δηλώσει ως κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα της επιχείρησής του τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (παλιατζής)
- -Τα χαρακτηριζόμενα ως «ανακυκλώσιμα απορρίματα» αγαθά δεν είναι κατάλοιπα της παραγωγικής του δραστηριότητας, καθότι τα έχει αγοράσει ως έτοιμα εμπορεύματα
- -τα παραδοθέντα αγαθά δεν είναι πλήρως απαξιωμένα όπως ισχυρίζεται ο ελεγχόμενος, έτσι ώστε να θεωρούνται «ανακυκλώσιμα απορρίματα». Αντιθέτως, κατά την ίδια χρήση τα ίδια αγαθά (προφίλ αλουμινίου βαμμένα ή άβαφα) πουλήθηκαν σε διάφορους άλλους αγοραστές με αξίες από 2,70€ έως 3,10€ ανά κιλό και έχουν εκδοθεί τα με αρ. 567, 579, 580, 583, 584, 588, 589, 591, 594, 622 και 627/2012 τιμολόγια πώλησης, τα οποία επιβαρύνονται με τον αναλογούντα Φ.Π.Α. 23%.
- Επίσης, τα εμπορεύματα αυτά απογράφονται στην γενική απογραφή εμπορευμάτων της 31/12/2011 του ελεγχόμενου με ποσότητα 659.900 κιλά και αξία 1,80 € ανά κιλό, που σημαίνει ότι στις 31/12/2011 αποτιμήθηκαν με αξία 1.182.420,00 €, γεγονός που δεν δικαιολογεί τον χαρακτηρισμό των εμπορευμάτων αυτών ως «ανακυκλώσιμα απορρίματα» **άνευ αξίας** που

εμπíπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39^Α του ΦΠΑ. Δεν είναι παραδείγματος χάρη απαξιωμένα πάγια που έχουν πλήρως αποσβεστεί και εμφανίζονται στα τηρούμενα βιβλία με αξία 0,01 € , έτσι ώστε να θεωρηθούν απορρίμματα προς ανακύκλωση .

- -από την περιγραφή των πωληθέντων ειδών στα εκδοθέντα δελτία αποστολής και τιμολόγια πώλησης προκύπτει ότι παραδόθηκαν στην εταιρεία προφίλ αλουμινίου, ενώ στο βιβλίο αποθήκης της επιχείρησης καταχωρήθηκαν ως αποκόμματα προφίλ αλουμινίου.
- τα προφίλ αλουμινίου που πωλήθηκαν στην εταιρεία δεν περιλαμβάνονται στις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 39^Α του Κώδικα ΦΠΑ που καθορίζουν τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα , διότι τα παραδιδόμενα αγαθά δεν ήταν υπολείμματα ή αποκόμματα προφίλ αλουμινίου που προέκυψαν μετά από την παραγωγική δραστηριότητα του ελεγχόμενου, αλλά αντίθετα πωλήθηκαν αυτούσια ως εμπορεύματα.
- από την περιγραφή των πωληθέντων ειδών στα εκδοθέντα δελτία αποστολής και τιμολόγια πώλησης προκύπτει ότι παραδόθηκαν στην εταιρεία προφίλ αλουμινίου βαμμένα ή άβαφα, χωρίς δηλαδή να έχουν συμπιεστεί ή κοπεί σε μικρότερα κομμάτια, όπως ορίζουν οι διατάξεις της περίπτωσης στ) της παρ.2 του άρθρου 39^Α, «στ) παραδόσεις των υλικών που αναφέρονται στις περιπτώσεις α) έως και ε) μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή κοπή τεμαχισμό και συμπίεση», με αποτέλεσμα να υπάρχει η δυνατότητα τα αγαθά αυτά να χρησιμοποιηθούν αυτούσια σε άλλους σκοπούς πλην της ανακύκλωσης.
- -Δεν επεδείχθησαν από την τα δελτία διακίνησης των εν λόγω αγαθών μέσα στις εγκαταστάσεις της, από τα οποία να αποδεικνύεται ότι τα αγαθά αυτά κατέληξαν στην ανακύκλωση ή διατέθηκαν σε άλλους σκοπούς.

Εν προκειμένω , ο έλεγχος έκρινε ότι οι υπό κρίση παραδόσεις ύψους 514.287,96 ευρώ, δεν εμπíπτουν στις διατάξεις του άρθρου 39Α του ν. 2859/2000 διότι αφορούσαν έτοιμα προϊόντα αλουμινίου και όχι ΣΚΡΑΠ:

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι παρότι η ΔΟΥ Γλυφάδας διενήργησε διασταυρωτικό έλεγχο στην ως άνω αντισυμβαλλόμενη επιχείρηση και παρότι διαπίστωσε ότι πρόκειται για μία εταιρεία που δραστηριοποιείται στην πώληση δευτερόχυτου αλουμινίου το οποίο ανακτάται από ανακύκλωση (αναχύτευση και επεξεργασία) αλουμινίου (σελ. 31 και 32 της από 30.12.2019 έκθεσης ελέγχου), καταλήγει αναίτιολόγητα ότι οι παραδόσεις στις οποίες ο προσφεύγων προέβη προς αυτή, επιβαρύνονται με ΦΠΑ, στηριζόμενη (σελ. 32 - 35 της από 30.12.2019 έκθεσης ελέγχου) σε περιστατικά που αφορούν τον τρόπο διακίνησης των πωληθέντων προϊόντων και στο γεγονός, ότι δεν προσκομίστηκαν από την όλα τα ζητηθέντα στοιχεία λόγω καταστροφής του φυσικού αρχείου της εταιρείας για την χρήση 2012, όπως είχε δικαίωμα (χρήση παραγεγραμμένη κατά τον χρόνο του ελέγχου).

Επειδή, ο ανωτέρω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι αβάσιμος και απορριπτέος διότι για την υπαγωγή ή μη στο ΦΠΑ των κρινόμενων παραδόσεων, μπορεί να αποτελεί προϋπόθεση ο λήπτης των αγαθών να έχει αντίστοιχη δραστηριότητα προκειμένου οι ανωτέρω παραδόσεις να εμπíπτουν

στις διατάξεις του άρθρου 39^α και οι παραδόσεις αυτές να προορίζονται προς ανακύκλωση, ωστόσο καθοριστικό γεγονός είναι το εάν τα πωληθέντα αγαθά έχουν τις προϋποθέσεις που ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 39α ν.2859/00 για να χαρακτηριστούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα. γεγονός το οποίο όπως προκύπτει από τα ανωτέρω δεν αποδείχτηκε.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο επανέλεγχος αγνόησε όλα τα φορολογικά στοιχεία που ζητήθηκαν και προσκομίστηκαν, τόσο από εκείνον, όσο και από την , αγνόησε τις ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ της 31/12/2011 ΣΕΛ.55, όπου αναφέρονται τα πωληθέντα ως ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΓΙΑ ΧΡΗΣΗ όπως επίσης και το Ε3 ΤΗΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΗΣ ΧΡΗΣΗΣ, αγνόησε την σχετική βεβαίωση της εταιρείας στην οποία αναφέρεται με κάθε λεπτομέρεια το αντικείμενο της δραστηριότητάς της (πρόκειται για εταιρεία επεξεργασίας αλουμινίου) και βεβαιώνεται ότι οι ποσότητες αλουμινίου που αγοράστηκαν από εκείνον το 2012 αφορούσαν ΣΚΡΑΠ και χρησιμοποιήθηκαν ως πρώτη ύλη για ανακύκλωση, και επικεντρώθηκε σε στοιχεία όπως τα «ΖΥΓΟΛΟΓΙΑ» και τις φορτωτικές. Ως προς τις φορτωτικές του Γραφείου Μεταφορών ο προσφεύγων προσκόμισε όλες τις φορτωτικές προς άρση κάθε αμφισβήτησης.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τις αιτιολογημένες απόψεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 της φορολογικής αρχής ο έλεγχος, ζήτησε βάσει των διατάξεων του άρθρου 14 του ΚΦΔ, στοιχεία και πληροφορίες από τον προσφεύγοντα, τις οποίες θεωρούσε απαραίτητες για τις ελεγκτικές του επαληθεύσεις. Ιδιαίτερως μετά τη διαπίστωση ότι η μεταφορική ικανότητα των μεταφορικών μέσων που χρησιμοποιήθηκαν στις μεταφορές των αγαθών προς την εταιρεία δεν επαρκούσε για τις παραδιδόμενες (μεταφερόμενες ανά δρομολόγιο) ποσότητες αγαθών, ζήτησε από τον προσφεύγοντα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τις φορτωτικές και τα ζυγολόγια που εκδόθηκαν κατά τις κρινόμενες συναλλαγές. **Όσον αφορά τις φορτωτικές**, ο προσφεύγων προσκόμισε στην κρίση της φορολογικής αρχής βεβαίωση του γραφείου μεταφορών «.....» στην οποία αναφέρει ότι:

«οι φορτώσεις έγιναν από συνεργαζόμενα φορτηγά τα οποία εξέδιδαν **φορτωτικές την ίδια ημέρα** που γίνονταν οι φορτώσεις και ύστερα τις έστελναν στο γραφείο μας και εμείς με τη σειρά μας όταν λαμβάναμε τις φορτωτικές των συνεργατών μας εκδίδαμε τη φορτωτική μας προς τον». Στην ουσία λοιπόν τα φορολογικά παραστατικά της μεταφορικής εταιρείας «.....» που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου (αναφέρουμε ενδεικτικά τους αύξοντες αριθμούς τους 1333, 1334, 1335, 1338, 1339, 1340, 1341, 1342, 1343, 1344, 1346, 1347, 1352, 1385, 1388, 1389, 1398 και 1404) έχουν θέση **Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών και όχι εγγράφου μεταφοράς του άρθρου 16 Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.)** όπως ίσχυε κατά το έτος 2012, διότι τα έγγραφα μεταφοράς πρέπει να εκδίδονται το αργότερο πριν την εκκίνηση της μεταφοράς των αγαθών, να συνοδεύουν τα αγαθά σε όλη τη διαδρομή και να παραδίδονται στον παραλήπτη τους στο τέλος της μεταφοράς.

Συνεπώς, οι φορτωτικές που συνόδευαν τα πωλούμενα αγαθά και έχουν εκδοθεί από τρίτους συνεργάτες την ίδια ημέρα της μεταφοράς, όπως βεβαιώνει το γραφείο μεταφορών , δεν τέθηκαν ποτέ στη διάθεση του ελέγχου προς άρση κάθε αμφισβήτησης, όπως ισχυρίζεται ο

προσφεύγων .

Όσον αφορά τα ζυγολόγια, ο έλεγχος προκειμένου να διενεργήσει τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ζήτησε από τον προσφεύγοντα να προσκομίσει τα ΖΥΓΟΛΟΓΙΑ που εκδόθηκαν από την εταιρεία, κατά την παραλαβή των αγαθών, στοιχείο που επιβεβαιώνει το ακριβές βάρος των αγαθών, όταν αυτά πωλούνται με μονάδα μέτρησης το κιλό. Ο προσφεύγων δεν προσκόμισε τα ζητηθέντα στοιχεία αλλά παρέπεμψε τον έλεγχο στην εταιρεία για να αναζητήσει εκεί τυχόν ζυγολόγια που λείπουν.

Όσον αφορά τις ΠΑΡΑΤΗΡΗΣΕΙΣ ΤΟΥ ΒΙΒΛΙΟΥ ΑΠΟΓΡΑΦΩΝ της 31/12/2011 ΣΕΛ.55, που ο προσφεύγων επικαλείται ότι τα πωληθέντα είδη αναφέρονται ως ΑΚΑΤΑΛΛΗΛΑ ΓΙΑ ΧΡΗΣΗ, η φορολογική αρχή επισημαίνει ότι στις παρατηρήσεις δίπλα στα πωλούμενα είδη «700.447 KG ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ (ΑΠΟΘΗΚΕΥΜΕΝΑ ΣΕ ΠΑΚΕΤΑ Η' ΝΤΑΝΕΣ)» και «85.866 KG ΠΡΟΦΙΛ ΑΛΟΥΜΙΝΙΟΥ ΣΕ ΚΑΡΟΤΣΙΑ (ΜΗ ΠΛΗΡΩΣ ΕΠΕΞΕΡΓΑΣΜΕΝΑ)» δεν αναφέρεται απολύτως καμία παρατήρηση.

Κατόπιν των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθούν ως αβάσιμοι και ασαφείς.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο επανέλεγχος δεν έλεγξε και δεν αξιολόγησε τα ηλεκτρονικά αρχεία της χρήσης 2012, που η εταιρείαέθεσε στη διάθεση των ελεγκτών και τα οποία υποκαθιστούσαν όλα τα φορολογικά στοιχεία και βιβλία που είχαν καταστραφεί λόγω παραγραφής όπως οικονομικές καταστάσεις, ισοζύγια πελατών και προμηθευτών, λογιστικά αρχεία βιβλίου απογραφής, αναλυτικό καθολικό που αφορούσε την επιχείρησή του, λογιστικές εγγραφές βιβλίου αποθήκης και ημερολογίου αποθήκης για τα είδη που πουλήθηκαν από την επιχείρησή του, λογιστικά αρχεία απογραφής αποθεμάτων τέλους χρήσης κλπ. Με βάση τα στοιχεία αυτά, ο επανέλεγχος είχε τη δυνατότητα να ελέγξει κάθε συναλλαγή.

Επειδή, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και από τις αιτιολογημένες απόψεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 της φορολογικής αρχής κατά τον διασταυρωτικό έλεγχο που διενεργήθηκε στην, ο έλεγχος ζήτησε από την εταιρεία τα πρωτότυπα Τιμολόγια Πώλησης, τα πρωτότυπα Δελτία αποστολής, τις σχετικές Φορτωτικές που συνόδευαν τα αγαθά, και τα λοιπά παραστατικά έγγραφα που αποδεικνύουν την περαιτέρω πορεία των υπό κρίση αγαθών στις εγκαταστάσεις της, όπως λογιστικά στοιχεία εσωτερικής διακίνησης κτλ . Το γεγονός όμως της καταστροφής των πρωτότυπων φορολογικών παραστατικών από την εταιρεία, αποστέρησε στον έλεγχο τη δυνατότητα διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων. Αντί αυτών των φορολογικών στοιχείων, η εταιρεία προσκόμισε άλλα στοιχεία, όπως οικονομικές καταστάσεις, ισοζύγια πελατών και προμηθευτών, λογιστικά αρχεία βιβλίου απογραφής, λογιστικές εγγραφές βιβλίου αποθήκης και ημερολογίου αποθήκης κτλ., που δεν αφορούσαν το αντικείμενο ενός διασταυρωτικού ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή, δεν έκανε διασταυρωτικό έλεγχο στην εταιρεία του, όπως έγινε στην, παρότι με βάση το σκεπτικό της απόφασης της ΔΕΔ,

θα έπρεπε να διενεργηθεί έλεγχος και σε αυτή την επιχείρηση, προκειμένου να αιτιολογηθεί νομίμως ο καταλογισμός ΦΠΑ για τα αντίστοιχα τιμολόγια. Συνεπώς, παρίσταται ομοίως ανατιολόγητη η κρίση του ελέγχου για τα τιμολόγια με λήπτρια την επιχείρηση και η επιχείρηση τουείναι επιχείρηση «παλιατζή», στην οποία πουλήθηκαν ΣΚΡΑΠ ΣΙΔΗΡΟΥ, όπως αναγράφεται στα τιμολόγια.

Επειδή, 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.

Επειδή, από τα στοιχεία του φάκελου , αναφορικά με τις παραδόσεις αγαθών προς τον προκύπτουν τα εξής:

- ο έλεγχος στην προσπάθεια του να εξετάσει τα πραγματικά περιστατικά σχετικά με τις πωλήσεις προς τονεπεσήμανε την έλλειψη σημαντικών στοιχείων στην έκδοση των φορολογικών παραστατικών, για τα οποία ο προσφεύγων απέφυγε να προσκομίσει ή να δώσει περαιτέρω διευκρινίσεις, όπως:-τα μεταφορικά μέσα με τα οποία πραγματοποιήθηκαν οι μεταφορές των αγαθών προς τον -τις αντίστοιχες φορτωτικές των μεταφορών εάν αυτές είχαν διενεργηθεί με φορτηγό δημόσιας χρήσης (Φ.Δ.Χ.). -τα ΖΥΓΟΛΟΓΙΑ από τα οποία αποδεικνύεται το πραγματικό βάρος των πωληθέντων αγαθών. -τα είδη της απογραφής του προσφεύγοντος από τα οποία προέρχεται η ποσότητα των 83.640 κιλών σκραπ σιδήρου που πώλησε, δεδομένου ότι στην απογραφή της 31/12/2011 δεν απογράφεται σκραπ σιδήρου .
- ο προσφεύγων δεν αιτιολόγησε από πού προήλθε η ποσότητα των 83.640 κιλών σκραπ σιδήρου που πώλησε.
- ο προσφεύγων απέφυγε να επιδείξει με σαφήνεια και ακρίβεια στον έλεγχο τα είδη της απογραφής εμπορευμάτων ή παγίων του έτους 2011 πούλησε ως σκραπ σιδήρου 83.640 κιλών., στον ενώ περαιτέρω αναφορικά με την προέλευση των πωληθέντων ανέφερε με ασαφή τρόπο ότι πρόκειται «για παλιά εξαρτήματα μηχανημάτων ακατάλληλων για χρήση και σκραπ που προήλθε από αποξηλώσεις παλαιών μηχανημάτων»
- ο προσφεύγων δεν έχει δηλώσει ως κύρια ή δευτερεύουσα δραστηριότητα της επιχείρησής του τις παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων (παλιατζής).
- δεν προέκυψε ότι ο προσφεύγων έχει αποκτήσει τα χαρακτηριζόμενα ως «ανακυκλώσιμα απορρίμματα» αγαθά με αγορά ή περισυλλογή,
- δεν προέκυψε ότι τα χαρακτηριζόμενα ως «ανακυκλώσιμα απορρίμματα» αγαθά είναι κατάλοιπα της παραγωγικής του δραστηριότητας
- δεν προέκυψε η παράδοση παλαιών σιδηρών σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις προς ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεση τους.

Επειδή, εν προκειμένω, με βάση τα στοιχεία και τα πραγματικά περιστατικά που είχε στη διάθεσή του ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι δεν προκύπτει για τις υπό κρίση παραδόσεις ότι εμπίπτουν στις

διατάξεις του άρθρου 39^α και ορθώς προέβη στον καταλογισμό τον αναλογούντος Φ.Π.Α. (23%).

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου όπως αυτές καταγράφονται στην οικεία έκθεση ελέγχου ΦΠΑ ν.2859/200, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ.**/28-01-2020** ενδικοφανούς προσφυγής του , με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος από 01/01/2012-31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		423.975,24	938.263,20	938.263,20	514.287,96
Αξία φορολογητέων εισροών		115.142,46	115.142,46	115.142,46	
Φόρος εκροών		87.276,24	205.562,47	205.562,47	118.286,23
Υπόλοιπο φόρου εισροών		326.821,03	46.033,56	46.033,56	280.787,47
Πιστωτικό υπόλοιπο		239.544,79			239.544,79
Χρεωστικό υπόλοιπο			159.528,91	159.528,91	159.528,91
Πρόστιμα άρθρου 58/58Α Κ.Φ.Δ.			163.612,86	163.612,86	163.612,86
Ποσό που επιστράφηκε αδικαιολόγητα					
Σύνολο φόρου για καταβολή			323.141,77	323.141,77	323.141,77
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	239.544,79			239.544,79
	για επιστροφή				

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.