



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 21/03/2023

Αριθμός απόφασης: 781

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

E-Mail : ded.ath@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,  
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020)  
Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων  
Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της  
Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής  
Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων  
αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022),  
αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .....και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή  
προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., με αντικείμενο δραστηριότητας «Υπηρεσίες  
συσκευασίας και αποσυσκευασίας εμπορευμάτων», που εδρεύει ....., κατά:

α) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, για τη  
φορολογική περίοδο 1.9.2021 έως 31.12.2021

β) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, για τη  
φορολογική περίοδο 1.1.2022 έως 31.3.2022

γ) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021  
και

δ) της υπ' αριθμ. ....Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους  
2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά  
έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. α) .....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, για τη  
φορολογική περίοδο 1.9.2021 έως 31.12.2021

β) της υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, για τη  
φορολογική περίοδο 1.1.2022 έως 31.3.2022

γ) της υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021  
και

δ) της υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, των οποίων ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.  
6.Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΙΝΘΟΥ.  
7.Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., 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:

Δυνάμει της υπ' αριθμ. ....εντολής μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, η οποία εκδόθηκε συνεπεία της με αρ.....αίτησης της προσφεύγουσας για την επιστροφή Φ.Π.Α, η οποία υποβλήθηκε με την περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. της περιόδου 1.3.2022 έως 31.3.2022, διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα έλεγχος εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και του ν. 2859/2000,για το χρονικό διάστημα 1/9/2021 έως 31/3/2022.

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκαν τα παρακάτω:

Η προσφεύγουσα, καταχώρησε στα βιβλία της, «αγορές εμπορευμάτων από ιδιώτες 39Α», οι οποίες αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα και έχει εκδώσει η ίδια τιμολόγια, αναφερόμενη αφενός στις διατάξεις του άρθρου 39 Α του ν.2859/00 και αφετέρου χαρακτηρίζοντας αυτές ως αγορές από ιδιώτες.

Ο έλεγχος διαπίστωσε τα εξής, σχετικά με την υπαγωγή των συναλλασσόμενων προμηθευτών στο Φ.Π.Α:

<<Α) Για τη φορολογική περίοδο 1.9.2021 έως 31.12.2021,σε ενενήντα δύο (92) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 876 παραστατικά συνολικής αξίας 383.417,85 ευρώ και για τη φορολογική περίοδο 1.1.2022 έως 31.3.2022,σε ενενήντα τρεις (93) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 473 παραστατικά συνολικής αξίας 213.401,60 ευρώ, οι συναλλασσόμενοι- προμηθευτές είναι υποκείμενοι στο φόρο καθώς έχουν υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια ΔΟΥ (Πίνακας 3 του Παραρτήματος)

Β) Για τη φορολογική περίοδο 1.9.2021 έως 31.12.2021,σε εκατόν εβδομήντα τέσσερις (174) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 631 παραστατικά συνολικής αξίας 551.744,56 ευρώ και για τη φορολογική περίοδο 1.1.2022 έως 31.3.2022,σε εκατό ογδόντα μία (181) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 1.097 παραστατικά συνολικής αξίας 513.782,31 ευρώ, η προσφεύγουσα έχει προβεί σε πάνω από τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές εντός του εξαμήνου με κάθε ένα προμηθευτή της.(Πίνακας 4 του Παραρτήματος)

Για τις ως άνω συναλλαγές τα παραστατικά έχουν εκδοθεί από την προσφεύγουσα τιμολόγια αγοράς από ιδιώτη με επιβολή σ' αυτά χαρτοσήμου.

Στο πόρισμα της σχετικής έκθεσης ελέγχου διατάξεων του ν.4308/14,ΚΦΔ και ΦΠΑ, αναφέρονται τα παρακάτω:

<<Επειδή, τα αγαθά όπως περιγράφονται στα οικεία παραστατικά είναι προϊόντα συλλογής, εμπορίας ή/και κατάλοιπα άσκησης οικονομικής δραστηριότητας και συνεπώς υπαγόμενα σε ΦΠΑ.....

Επειδή, λαμβανομένων των πραγματικών περιστατικών οι συναλλασσόμενοι πωλητές είναι υποκείμενοι στο φόρο παρά το γεγονός ότι αυτό δεν αποτυπώνεται στα παραστατικά. Στις περιπτώσεις της κατηγορίας Α οι συναλλασσόμενοι έχουν προβεί σε έναρξη εργασιών και η ελεγχόμενη είχε την ευχέρεια να διασταυρώσει την υπαγωγή στο ΦΠΑ μέσω διαδικτυακής εφαρμογής της ΑΑΔΕ. Στις περιπτώσεις της κατηγορίας Β οι συναλλασσόμενοι όφειλαν να προβούν σε έναρξη εργασιών και αυτό τελούσε σε γνώση της ελεγχόμενης, αφενός μεν από τη φύση των συναλλασσόμενων απορριμμάτων αλλά και από το πλήθος των μεταξύ τους συναλλαγών (περισσότερες από τρεις) όπου υπάρχει το τεκμήριο της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή, στην ΠΟΛ 1049/15-03-2006 .....

Επειδή, η ελεγχόμενη ανέλαβε να εκδώσει δελτία αποστολής - τιμολόγια αγοράς στα οποία ωστόσο αποτυπώνονται αντιφατικές πληροφορίες. Συγκεκριμένα, τιτλοφορούνται ως «Τιμολόγια αγοράς από ιδιώτη» επιβάλλεται χαρτόσημο, γεγονός που δείχνει ότι η ελεγχόμενη δεν αναγνωρίζει την ιδιότητα του συναλλασσόμενου της ως υποκείμενου στο φόρο. Από την άλλη, αναγράφεται η ένδειξη «ANEY Φ.Π.Α. βάσει του Άρθρου 39α Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής» και η περιγραφή των ειδών δεν αφορά σε προϊόντα κατάλοιπα οικιακής χρήσης, γεγονός που υποδεικνύει ότι η ελεγχόμενη αναγνωρίζει την ιδιότητα του συναλλασσόμενου ως υποκείμενου στο φόρο.

Επειδή, η ελεγχόμενη ανέλαβε να εκδώσει τα εν λόγω τιμολόγια με τέτοιον τρόπο ώστε αφενός μεν να μην αναγνωρίζεται πλήρως η αντιστροφή της υποχρέωσης για την καταβολή εκ μέρους της αλλά από την άλλη να διευκολύνεται η μη τήρηση των προβλεπόμενων υποχρεώσεων των προμηθευτών της όπως αυτές ορίζονται στις διατάξεις της ΠΟΛ 1049/2007, με αποτέλεσμα εκτός από το γεγονός ότι οι προμηθευτές αποφεύγουν να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και αφετέρου η ίδια η ελεγχόμενη να μην αναλαμβάνει την υποχρέωση καταβολής του φόρου και να μην αντιμετωπίζει αυτές τις συναλλαγές ως πράξεις λήπτη.

Επειδή, από δειγματοληπτικό έλεγχο προκύπτει ότι, οι εν λόγω συναλλαγές δεν έχουν συμπεριληφθεί στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών - προμηθευτών, επιπλέον δεν έχουν συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις, ως πράξεις λήπτη για την ελεγχόμενη ούτε ως απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης φόρου των εισροών για τους πωλητές. Επιπλέον, τα παραστατικά αυτά τιτλοφορούνται «ΔΕΛΤΙΟ ΑΠΟΣΤΟΛΗΣ- ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΑΓΟΡΑΣ ΙΔΙΩΤΗ» και επί αυτών αναγράφεται ως τρόπος εξόφλησης «Τοις Μετρητοίς», χωρίς να φέρουν την υπογραφή του συναλλασσόμενου. Στην ουσία, δηλαδή τα παραστατικά αυτά αποτελούν το μοναδικό «τεκμήριο» των συναλλαγών γεγονός που καθιστά δυσχερείς πλήθος ελεγκτικών επαληθεύσεων για την ορθή φορολογική αντιμετώπιση των συναλλαγών αυτών όχι μόνο εκ μέρους της ελεγχόμενης αλλά και εκ μέρους των πωλητών.

Επειδή, η ελεγχόμενη δεν έχει ασκήσει το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών και σε κάθε περίπτωση η αντιστροφή της υποχρέωσης καταβολής της επιβολής του φόρου, και αν ακόμα θεωρηθεί ότι υφίσταται παρά την μη τυπική υπαγωγή των συναλλασσόμενων στο φόρο, η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ θα επέβαλλε την αντίστοιχη αναγνώριση του δικαιώματος έκπτωσης

Επειδή, επί παραβάσεων σχετικών με το ΦΠΑ, με την οδηγία 2006/112 τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν άλλα τιμωρητικά μέτρα, πλην της μη αναγνώρισης του δικαιώματος έκπτωσης, όπως είναι η επιβολή προστίμου ή χρηματικής ποινής, ανάλογων προς τη σοβαρότητα της παράβασης (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 19ης Απριλίου 2018, Firma Hans Bchler, C-580/16, EU:C:2018:261, σκέψη 52 και C- 95/2007 και C-96/2007 σκέψεις 62-63, 65-68, 72, διατακτ. 2 για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης.

Επειδή, οι εν λόγω συναλλαγές είναι πράξεις που αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα που υπάγονται σε ΦΠΑ. Ωστόσο, λόγω της μη τήρησης των υποχρεώσεων των πωλητών, και συγκεκριμένα της παράληψης ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ ο έλεγχος διαπιστώνει τη μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 39α. Η μη ένταξη των συναλλαγών αυτών στο ειδικό καθεστώς των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων είχε ως αποτέλεσμα να μην ισχύει η εξαίρεση (προβλεπόμενη παράληψη) της περίπτωσης ι του άρθρου 9 του Ν 4308/2014. Επομένως, τα εν λόγω παραστατικά υποχρεωτικά όφειλαν να αναγράφουν το ποσό του οφειλόμενου ΦΠΑ. Δεν διαπιστώθηκε παράδοση αγαθών που να μη περιλαμβάνεται στη παρ.2 του άρθρου 39<sup>Α</sup> του ν.2859/00 ή για άλλο σκοπό πέραν της ανακύκλωσης ή να μη πληρούνται λοιπές προϋποθέσεις που τίθενται από τις σχετικές διατάξεις.

Επειδή, με της διατάξεις του άρθρου 58α του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι «Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.>>

-Με την υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 224.438,98 ευρώ, ίσο με το 100% του ΦΠΑ που αναλογεί στις αγορές ποσού 935.162,41 ευρώ, ήτοι σύνολο αγορών  $935.162,41 \times 24\% =$  ΦΠΑ 224.438,98 ευρώ, επειδή όπως αναφέρεται στο σώμα της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, τα φορολογικά στοιχεία, ήτοι τα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε η προσφεύγουσα χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως ανακριβή για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στο 100% επειδή η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην ίδια παράβαση τη φορολογική περίοδο 1.8.2021 - 31.8.2021 και είχε εκδοθεί η αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021.

-Με την υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ.1 του ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ύψους 174.525,57 ευρώ, ίσο με το 100% του ΦΠΑ που αναλογεί στις αγορές ποσού 727.188,91 ευρώ, ήτοι σύνολο αγορών  $727.188,91 \times 24\% =$  ΦΠΑ 174.525,57 ευρώ, επειδή όπως αναφέρεται στο σώμα της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου, τα φορολογικά στοιχεία, ήτοι τα τιμολόγια αγοράς που εξέδωσε η προσφεύγουσα χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως ανακριβή για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Το πρόστιμο επιβλήθηκε στο 100% επειδή η προσφεύγουσα είχε υποπέσει στην ίδια παράβαση τη φορολογική περίοδο 1.8.2021 - 31.8.2021 και είχε εκδοθεί η αριθ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ φορολογικού έτους 2021.

Πέραν των ως άνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επέβαλλε στη προσφεύγουσα τα παρακάτω πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ:

-Με τις αριθ.....και .....πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 και 2022, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο οκτακόσια (800) ευρώ και εξακόσια (600) ευρώ αντίστοιχα, επειδή δεν αποτυπώθηκε σ' αυτές ούτε η απόδοση του φόρου των αγορών, ούτε ασκήθηκε το δικαίωμα της ελεγχόμενης για έκπτωση του φόρου αυτού, με αποτέλεσμα να πρόκειται για φορολογικές δηλώσεις με ελλιπή πληροφόρηση, χωρίς να παραβιάζεται η εκπλήρωση φορολογικής υποχρέωσης καταβολής του φόρου.

Τέλος, σύμφωνα με την έκθεση ελέγχου ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/09/2021 - 31/12/2021 και 1/1/2022 έως 31/3/2022 δεν προέκυψαν διαφορές και εγκρίθηκε η επιστροφή ΦΠΑ ποσού 45.000,00€, ενώ πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 3.619,23 € μεταφέρεται στην επόμενη περίοδο για συμψηφισμό καθόσον το ποσό αυτό προκύπτει από τα βιβλία και τις οικίες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ >>.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει αυτή δεκτή ή και να ακυρωθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

#### **1ος Λόγος Προσφυγής:**

Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων, λόγω στερήσεως της αποτελεσματικής ασκήσεως του δικαιώματος προηγούμενης ακροάσεως

#### **2ος Λόγος Προσφυγής:**

Ακυρότητα της πράξεως επιβολής προστίμου αρ. 58<sup>A</sup> Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της εκθέσεως ελέγχου και, σε κάθε περίπτωση, λόγω μη πληρώσεως των προϋποθέσεων τελέσεως παραβάσεως σχετικής με τον Φ.Π.Α. — μη στοιχειοθέτηση της έννοιας της λήψεως ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. - Επικουρικώς, αχρεώστητη καταβολή τελών χαρτοσήμου.

**3ος Λόγος Προσφυγής:** Μη νόμιμη επιβολή προστίμου άρθρου 54 Ν. 4174/2013, λόγω μη τηρήσεως αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013.

**Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν.2859/2000, για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:**

**1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.**

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

.....

**Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του ΚΦΔ, «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. ....».**

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

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 39α παρ 1-«Ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη αγαθών και υπηρεσιών», του Κώδικα ΦΠΑ, 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.».**

**Επειδή, με την ΠΟΛ 1049/15-03-2007, με ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 20, 21 και 25 του ν. 3522/2006 και λοιπές οδηγίες για την εφαρμογή του ΦΠΑ στις νεόδμητες οικοδομές διευκρινίστηκε ότι:**

**Άρθρο 21 Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.**

**A. Γενικά**

Με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 3 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006 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 σιδηρών.

- \* 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 σιδηρών 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. 3325/2005), 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 απαλλάσσομενες

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.

#### Παράδειγμα

Η εισαγωγή ανακυκλώσιμων απορριμμάτων που προέρχονται από διάλυση πλοίου είναι πράξη υποκείμενη στο φόρο. Ο Φ.Π.Α. καταβάλλεται στο Τελωνείο. Σημειώνεται ότι σε αυτή την περίπτωση δεν έχει εφαρμογή η περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Κώδικα Φ.Π.Α. (απαλλαγές στην εισαγωγή αγαθών).

Όσο τα πρόσωπα που διενεργούν απαλλασσόμενες ή εξαιρούμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους όταν παραδίδουν ανακυκλώσιμα απορρίμματα, δεν θα επιβαρύνουν τις παραδόσεις αυτές με Φ.Π.Α. σύμφωνα με το άρθρο 22, παρ. 1, περ. κθ' του Κώδικα Φ.Π.Α. εφόσον:

1. τα ανακυκλώσιμα απορρίμματα προκύπτουν από αγαθά για την απόκτηση των οποίων δεν έχει παρασχεθεί, ούτε ασκηθεί άμεσα, δικαίωμα έκπτωσης και
2. η απόκτηση των αρχικών αυτών αγαθών έχει πραγματοποιηθεί για την άσκηση της δραστηριότητάς τους ή την εκπλήρωση της αποστολής τους.

#### Παραδείγματα

\* Φροντιστήριο ξένων γλωσσών παραδίδει τα παλαιά θρανία ως ξυλεία προς ανακύκλωση.

\* Νοσοκομείο (Ν.Π.Δ.Δ.) παραδίδει ως ανακυκλώσιμα απορρίμματα αποστειρωμένες γάζες που έχουν κριθεί ακατάλληλες προς χρήση.

Το φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται στις ανωτέρω περιπτώσεις δεν θα επιβαρυνθεί με Φ.Π.Α. βάσει της διάταξης του άρθρου 22 που προαναφέρθηκε και δεν ισχύει για τις πράξεις αυτές η αντιστροφή της υποχρέωσης που ορίζεται με τις διατάξεις του άρθρου 39α.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006, οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για πράξεις που διενεργούνται από 1η Ιανουαρίου 2007. Στο πλαίσιο αυτό για τα στοιχεία που εκδίδονται από 1η Ιανουαρίου 2007 και αφορούν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων θα εφαρμόζονται οι νέες διατάξεις. Επισημαίνεται ότι η εφαρμογή των ανωτέρω δεν επηρεάζεται από σύμβαση, προκήρυξη ή άλλης μορφής συμφωνία η οποία έχει υπογραφεί έως και την 31.12.2006 και για την υλοποίησή της εκκρεμεί η έκδοση φορολογικού στοιχείου που εκδίδεται από 1.1.2007.

#### 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 εφ' όσον 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 έως και 3 του άρθρου 21 του ν. 3522/2006, 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.1005/8.1.1993, ΠΟΛ.1115/23.3.1993 και ΠΟΛ.1019/4.2.2003, 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.1073/21.7.2004 και την ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1092/24.8.2004.

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.1073/21.7.2004 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.

Θ. Λοιπά

Από την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου παύουν να ισχύουν οι ΕΔΥΟ ΠΟΛ.1006/14.1.2003 και ΠΟΛ.1138/15.12.2004 καθώς και οποιαδήποτε άλλη ερμηνευτική εγκύκλιος αντίθετη με τα ανωτέρω, επιφυλασσομένων όσων αναφέρονται στις εγκυκλίους αυτές περί διενέργειας ελέγχων.

Οι Δ.Ο.Υ. στα πλαίσια των δυνατοτήτων τους παρακαλούνται να καλέσουν τους υποκείμενους που είναι καταχωρημένοι στα μητρώα τους ως έμποροι ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, για την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

**Επειδή, με το υπ' Αρ. Πρωτ. Δ17Ε 5025409 ΕΞ 2012/15-06-2012 έγγραφο της ΓΓΔΕ με θέμα (Φορολογική μεταχείριση, από πλευράς ΦΠΑ υπολειμμάτων που προκύπτουν από την βιομηχανοποίηση καπνού, καθώς και ανακυκλώσιμων απορριμμάτων γενικότερα (Άρθρο 39α του Ν.2859/2000-Κώδικας ΦΠΑ), διευκρινίζονται, μεταξύ άλλων τα ακόλουθα: «Κατόπιν των ανωτέρω, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:... Επιπλέον, ένα αγαθό υπάγεται στις περί απαλλαγής από το ΦΠΑ διατάξεις κατά την έννοια του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ (Ν.2859/2000), εφόσον τηρούνται αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:**

1. Το αγαθό περιλαμβάνεται στη παρ.2 του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ.
2. Η παράδοση του αγαθού γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σε υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.
3. Η παράδοση του αγαθού προορίζεται προς ανακύκλωση, δηλαδή στην επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή ως πρώτη ύλη. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από τη δραστηριότητα του λήπτη των αγαθών η οποία πρέπει να είναι σχετική με τον κλάδο της ανακύκλωσης, δηλαδή ο λήπτης πρέπει να είναι είτε έμπορος ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, είτε βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση που επεξεργάζεται το αγαθό με σκοπό την ανακύκλωσή του. Επιπλέον:

α) Τα αγαθά που παραδίδονται βάσει των διατάξεων του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο πρέπει να ανήκουν στην κυριότητά του. Συνεπώς το πρόσωπο αυτό συλλέγει, αγοράζει ή διαθέτει τα αγαθά αυτά ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς του.

β) Σε κάθε περίπτωση παράδοσης καταλοίπων προκειμένου να εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39α, θα πρέπει τα αγαθά αυτά να προορίζονται προς ανακύκλωση σύμφωνα με τα οριζόμενα στην προϋπόθεση 3 ανωτέρω. Είναι φανερό ότι η προϋπόθεση αυτή δεν τηρείται στην περίπτωση που τα υπολείμματα χρησιμοποιούνται ως πρώτη ύλη για την παραγωγή άλλων προϊόντων....».

**Επειδή, με Ε.2012/2019, με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 111 παρ. 2 του ν. 4549/2018 σχετικά με την απαλλαγή των μικρών επιχειρήσεων του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων», παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:**

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, το οποίο είναι προαιρετικό καθεστώς, καθίσταται πιο αποτελεσματικό και δίκαιο, δεδομένου ότι σε αυτό εντάσσονται οι πραγματικά μικρές επιχειρήσεις οι οποίες δυσκολεύονται να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου αυτού, ανεξάρτητα από την κατηγορία λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τηρούν, όχι μόνο για τους υποκειμένους οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, χωρίς στο ποσό αυτό να περιλαμβάνεται φόρος προστιθέμενης αξίας, αλλά και για τους νέους υποκειμένους οι οποίοι με την υποβολή της δήλωσης έναρξης των εργασιών τους επιθυμούν την ένταξη στο καθεστώς αυτό.

Επισημαίνεται ότι οι υποκείμενοι που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν ασκούν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους, δεν υποβάλλουν δηλώσεις ΦΠΑ και στα λογιστικά αρχεία (στοιχεία) που εκδίδουν υποχρεούνται να αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας - απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων άρθρο 39 ν. 2859/2000».

Οι βασικές αλλαγές που επέρχονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων είναι οι ακόλουθες:

- > Ως προς τον προσδιορισμό των ορίου των 10.000€ που αποτελεί το κριτήριο για την υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, με σαφήνεια ορίζεται ότι για το προσδιορισμό της αξίας των 10.000€ δεν λαμβάνονται υπόψη οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης
- > Προβλέπεται η δυνατότητα υπαγωγής των υποκειμένων στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων από την έναρξη των εργασιών τους
- > Η υπέρβαση του ορίου των 10.000€ εντός του φορολογικού έτους καθιστά υποχρεωτική τη μετάταξη των υποκειμένων στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ εντός του φορολογικού έτους
- > Σε περίπτωση προαιρετικής ένταξης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, δεν υφίσταται υποχρέωση παραμονής για δύο έτη στο εν λόγω καθεστώς

Αναλυτικότερα διευκρινίζονται τα εξής:

**1.** Στην παράγραφο 1 του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται τα κριτήρια για την ένταξη των υποκειμένων (φυσικά ή νομικά πρόσωπα ) στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων. Συγκεκριμένα, στο καθεστώς αυτό εντάσσονται ανεξάρτητα από την κατηγορία λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τηρούν:

α) οι υποκείμενοι που κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000€) ευρώ

β) οι υποκείμενοι που, για πρώτη φορά πραγματοποιούν έναρξη από 1.1.2019, εφόσον το επιθυμούν, με την έναρξή τους.

Με τις νέες διατάξεις στον προσδιορισμό του ορίου των 10.000€ που αποτελεί το κριτήριο για την ένταξη στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων δεν περιλαμβάνονται οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών τους (π.χ. πράξεις του άρθρου 22 Κώδικα ΦΠΑ).

2. Στην παράγραφο 2 του άρθρου 39 αναφέρονται οι περιπτώσεις που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου αυτού. Συγκεκριμένα, πρόκειται:

.....  
3. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 39 ρυθμίζεται ο τρόπος και ο χρόνος μετάταξης στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, με την προϋπόθεση πλήρωσης των κριτηρίων του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 39.

.....  
4. Στην παράγραφο 4, ορίζεται ότι ο υποκείμενος στο φόρο που ασκεί τη δραστηριότητά του για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, προκειμένου να κριθεί αν μπορεί να απαλλαγεί κατά το επόμενο φορολογικό έτος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 (δηλαδή αν πληρείται το κριτήριο των 10.000€), γίνεται αναγωγή της αξίας των παραδόσεων αγαθών του ή των παροχών υπηρεσιών του που πραγματοποίησε κατά το χρονικό διάστημα που άσκησε την δραστηριότητά του, σε ετήσια βάση. Σημειώνεται ότι η αναγωγή σε ετήσια βάση για σκοπούς υπαγωγής των υποκειμένων στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων, πρέπει να γίνεται ακόμη και αν ο υποκείμενος λειτούργησε για περίοδο μικρότερη των (4) μηνών και δεν θα πρέπει να γίνεται σύγχυση σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στην ΠΟΛ 1003/2015, για την εφαρμογή των διατάξεων των ΕΛΠ, στην οποία έγινε δεκτό «ότι οντότητα που λειτούργησε στην πρώτη ετήσια περίοδο για χρονικό διάστημα μικρότερο των (4) μηνών δεν γίνεται αναγωγή σε ετήσια βάση για το διάστημα αυτό».

5. Στις παραγράφους 5 και 6 του άρθρου 39 ρυθμίζεται ο χρόνος και ο τρόπος της υποχρεωτικής και προαιρετικής μετάταξης των υποκειμένων αντιστοίχως στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

.....  
6. Με την παράγραφο 6 του άρθρου 39 ορίζεται ότι για την προαιρετική μετάταξη του υποκειμένου από το ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται δήλωση μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 30 ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους, δηλαδή μέχρι και 30/1.

.....  
7.....4.

8. Στην παράγραφο 10 του άρθρου 39, ορίζεται ότι οι υποκείμενοι της παραγράφου 1, στις περιπτώσεις που σύμφωνα με τις διατάξεις της κείμενης νομοθεσίας έχουν υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων, κατά την έκδοση υποχρεούνται να αναγράφουν σε αυτά την ένδειξη «χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας - απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων άρθρο 39 ν. 2859/2000».

#### **Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 8 ν.4308/2014(ΕΛΠ)**

1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.

2. Κάθε έγγραφο που περιλαμβάνει όλες τις πληροφορίες που απαιτούνται για το τιμολόγιο θεωρείται τιμολόγιο, με την προϋπόθεση ότι ο παραλήπτης των αγαθών ή υπηρεσιών που υπόκεινται σε τιμολόγηση αποδέχεται το έγγραφο αυτό.

3. ....4.

5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.

Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη.

6. ....

7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας

8. Στην περίπτωση έκδοσης τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή, ο εκδότης του τιμολογίου παρέχει όλες τις απαιτούμενες πληροφορίες για την τεκμηρίωση και καταχώρηση των σχετικών συναλλαγών από τον πωλητή, έγκαιρα για την εκπλήρωση υπ' αυτού κάθε νόμιμης υποχρέωσης.

9. ....

10. Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής.

Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.

11. ....

12. ....

13. ....

**Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1026/2018, με Θέμα: Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων, διευκρινίστηκαν τα εξής:**

A.....

B. Μη έκδοση, ανακριβής έκδοση ή λήψη ανακριβών φορολογικών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. (άρθρο 54, παρ. 1 περ. ιε' του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την περίπτωση α' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017)

Για παραβάσεις που αφορούν στη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων, την ανακριβή έκδοση στοιχείων ή τη λήψη ανακριβών στοιχείων, για πράξεις που δεν επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., οι οποίες διαπράττονται από 7.6.2017 και μετά επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, όπως αυτές προστέθηκαν με την περίπτωση β' της παραγράφου 4 του άρθρου 12 του ν. 4474/2017, ήτοι 500 ή 1000 ευρώ ανάλογα εάν τηρούνται απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία αντίστοιχα, ανά φορολογικό έλεγχο, ανεξαρτήτως του πλήθους και της αξίας των στοιχείων. Ως πράξεις για τις οποίες τα στοιχεία που εκδίδονται δεν επιβαρύνονται με ΦΠΑ ενδεικτικά νοούνται οι πράξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), δηλαδή πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι στο εσωτερικό της χώρας χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών τους (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες, φροντιστήρια, κλπ), οι πράξεις που διενεργούν οι υποκείμενοι που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς του άρθρου 39 του Κώδικα ΦΠΑ (μικρές επιχειρήσεις). ....

**Επειδή** στη προσφεύγουσα επιβλήθηκε πρόστιμο των διατάξεων της παρ.1 του άρθρου 58<sup>A</sup> του ΚΦΔ, διότι ο έλεγχος διαπίστωσε, ότι για συναλλαγές του άρθρου 39α ν.2859/2000 που πραγματοποιεί με πλήθος προμηθευτών ανακυκλώσιμων υλικών, α) Για τη φορολογική περίοδο 1.9.2021 έως 31.12.2021,σε ενενήντα δύο (92) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 876 παραστατικά συνολικής αξίας 383.417,85 ευρώ και για τη φορολογική περίοδο 1.1.2022 έως 31.3.2022,σε ενενήντα τρεις (93) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 473 παραστατικά συνολικής αξίας 213.401,60 ευρώ, ο συναλλασσόμενος-

προμηθευτής είναι υποκείμενος στο φόρο καθώς έχει υποβάλλει έναρξη εργασιών στην αρμόδια ΔΟΥ (Πίνακας 3 του Παραρτήματος) και β) για τη φορολογική περίοδο 1.9.2021 έως 31.12.2021, σε εκατό εβδομήντα τέσσερις (174) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 631 παραστατικά συνολικής αξίας 551.744,56 ευρώ και για τη φορολογική περίοδο 1.1.2022 έως 31.3.2022, σε εκατό ογδόντα μία (181) περιπτώσεις συναλλαγών, που αντιστοιχούν 1.097 παραστατικά συνολικής αξίας 513.782,31 ευρώ, η προσφεύγουσα έχει προβεί σε πάνω από τρεις (3) ομοειδείς συναλλαγές εντός του εξαμήνου με κάθε ένα προμηθευτή της (Πίνακας 4 του Παραρτήματος).

Εκ μέρους της προσφεύγουσας εκδόθηκαν τιμολόγια που χαρακτηρίστηκαν ως αγορές από ιδιώτες, ενώ κατά την άποψη του ελέγχου έπρεπε να εκδώσουν τιμολόγια οι ίδιοι οι προμηθευτές, διότι οι συναλλασσόμενοι της α περίπτωσης έχουν κάνει έναρξη εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ και ήδη είναι επιτηδευματίες και οι συναλλασσόμενοι της β περίπτωσης έπρεπε να είχαν προβεί σε έναρξη εργασιών, λόγω του ότι με την προσφεύγουσα εντός εξαμήνου πραγματοποίησαν πάνω από τρεις(3) ομοειδείς συναλλαγές, που θεωρείται ως «επιχειρηματική συναλλαγή» με σκοπό την επίτευξη κέρδους, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ.3 του ν.4172/2013.

Τα παραστατικά των περιπτώσεων α και β χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως ανακριβή και καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας παράβαση για την οποία επιβλήθηκε πρόστιμο των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ΚΦΔ.

**Επειδή** όπως προκύπτει από το μητρώο της φορολογικής αρχής, το κύριο αντικείμενο εργασιών της προσφεύγουσας είναι το χονδρικό εμπόριο παλαιών σιδήρων και μετάλλων (scrap).

**Επειδή** η προσφεύγουσα στο πλαίσιο της άσκησης της δραστηριότητός της, προέβη σε αγορές ανακυκλώσιμων υλικών, οι οποίες χαρακτηρίστηκαν φορολογικά ως αγορές από ιδιώτες, επιβαρύνθηκαν, δε, κατά τις οικείες διατάξεις του ΚΝΤΧ, με τέλη χαρτοσήμου πλέον εισφοράς υπέρ Ο.Γ.Α. χαρτοσήμου, υποβλήθηκαν οι σχετικές δηλώσεις τελών χαρτοσήμου και εξοφλήθηκαν τα αναλογούντα τέλη.

**Επειδή** οι υπό κρίση αγορές πραγματοποιήθηκαν προκειμένου να χρησιμοποιηθούν για παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων σε άλλους επαγγελματίες, δυνάμει του προβλεπόμενου στις διατάξεις του άρθρου 39Α ΚΦΠΑ ειδικού καθεστώτος καταβολής του φόρου από τον λήπτη των αγαθών (αντίστροφη χρέωση).

**Επειδή** οι εν λόγω αγορές εμπορευμάτων, οι οποίες αντιμετωπίστηκαν φορολογικά από την προσφεύγουσα ως αγορές από ιδιώτες, έχουν κατηγοριοποιηθεί από την αρμόδια φορολογική αρχή σε αγορές που ο πωλητής έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και σε αγορές που ο πωλητής είχε υποχρέωση έναρξης εργασιών ως συνέπεια των συναλλαγών με την προσφεύγουσα.

**Επειδή** όσον αφορά τις περιπτώσεις, κατά τις οποίες ο συναλλασσόμενος – προμηθευτής της προσφεύγουσας αποτελεί πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο (έχει προβεί σε δήλωση έναρξης εργασιών στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.) η προσφεύγουσα ισχυρίζεται, ότι οι αγορές ανακυκλώσιμων μετάλλων (σκραπ) από ιδιώτες γίνεται από πρόσωπα, που συλλέγουν απορρίμματα ευκαιριακά ή στα οποία περιέρχονται ευκαιριακά ορισμένα υπολείμματα (π.χ. αλλοδαποί, ρακοσυλλέκτες, αθίγγανοι). Ως εκ τούτου, είναι εκ των πραγμάτων και εξ αντικειμένου αδύνατο να διενεργηθεί περαιτέρω έλεγχος από την ίδια προς τα πρόσωπα αυτά, με αποτέλεσμα, κατά τη διενέργεια των οικείων συναλλαγών, να βασίζεται σε στοιχεία, που τα ίδια τα πρόσωπα αυτά δηλώνουν, καθώς και στην ταυτότητα, που αυτά επιδεικνύουν.

**Επειδή** περαιτέρω όσον αφορά στις συναλλαγές, κατά τις οποίες ο προμηθευτής (πωλητής) μολοντί είχε υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, ως συνέπεια των συναλλαγών με την προσφεύγουσα, δεν προέβη σε μια τέτοια δήλωση, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι

είναι πρακτικά αδύνατο να τελεί σε γνώση μιας τέτοιας υποχρεώσεως, σε κάθε δε περίπτωση, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών και, συνακόλουθα, λόγω «μη υπαγωγής» των εισροών του πωλητή στον Φ.Π.Α., αντιμετώπισε τις υπό κρίση συναλλαγές ως αγορές από ιδιώτες, σε συμμόρφωση με τις διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας – υποβάλλοντας τις προβλεπόμενες δηλώσεις αποδόσεως τελών χαρτοσήμου.

**Επειδή** η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ακόμη κι αν γίνει δεκτό ότι οι υπό κρίση συναλλαγές εσφαλμένως αντιμετωπίστηκαν από τον έλεγχο φορολογικώς ως αγορές από ιδιώτες, καθώς αφορούν σε προϊόντα συλλογής, εμπορίας ή/και κατάλοιπα ασκήσεως οικονομικής δραστηριότητας και, συνεπώς, υπάγονται σε Φ.Π.Α., οι δε πωλητές αποτελούν πρόσωπα υποκείμενα στον φόρο, ουδεμία απόκρυψη φορολογητέας ύλης έχει, εν προκειμένω, λάβει χώρα, δεδομένου ότι ο φόρος αυτός είναι ουδέτερος για την προσφεύγουσα, ως λήπτρια, δεδομένου ότι οι συναλλαγές υπάγονται στο ειδικό καθεστώς καταβολής του φόρου από τον λήπτη (άρθρο 39α ΚΦΠΑ).

**Επειδή** στην έκθεση μερικού ελέγχου ΕΛΠ, ΚΦΔ και ΦΠΑ ο έλεγχος συνομολογεί ότι οι υπό κρίση συναλλαγές είναι πράξεις που αφορούν ανακυκλώσιμα απορρίμματα που υπάγονται σε Φ.Π.Α.

**Επειδή** ο έλεγχος αναφέρει ότι δεν έχουν τηρηθεί οι υποχρεώσεις των πωλητών, διαπιστώνεται η μη πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 39<sup>α</sup> του ΚΦΠΑ.

**Επειδή**, στη προκειμένη περίπτωση δεν διαπιστώθηκε αξία συναλλαγής κατώτερης της αναγραφόμενης στα τιμολόγια ή εικονικότητα αυτών και καθόσον κατά τη διαδικασία που προβλέπεται από το άρθρο 39Α ν.2850/2000,η αξία των τιμολογίων και ο φόρος που αναλογεί καταχωρούνται στις φορολογητέες εισροές και στο φόρο εισροών και συγχρόνως στις φορολογητέες εκροές και στο φόρο εκροών των περιοδικών δηλώσεων που υποβάλλει ο αγοραστής των υλικών, με αποτέλεσμα να μη προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο φόρου για καταβολή.

**Επειδή** εν προκειμένω ο έλεγχος αναφέρει (σελ. 21 της έκθεσης μερικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου) ότι για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο δεν προέκυψαν διαφορές Φ.Π.Α.

**Επειδή** η εφαρμογή του άρθρου 58Α παρ. 1 του Ν. 4174/2013 προϋποθέτει διαπίστωση από τον έλεγχο, διαφοράς Φ.Π.Α., επί της οποίας και υπολογίζεται το πρόστιμο, προϋπόθεση η οποία, εν προκειμένω, δεν συντρέχει, δεδομένου ότι δεν προέκυψαν διαφορές Φ.Π.Α. και δεν διαπιστώθηκε παραβίαση φορολογικής υποχρέωσης καταβολής Φ.Π.Α.

**Επειδή** εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις εφαρμογής του άρθρου 39<sup>Α</sup> του ΚΦΠΑ, ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του πωλητή για απαλλαγή από τον ΦΠΑ των πωληθέντων ειδών που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 39α παρ 1 του Ν. 2859/2000, το γεγονός δε της μη τήρησης καταρχάς των τυπικών προϋποθέσεων, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμο καταλογισμό του φόρου και κατ' επέκταση άρνηση της απαλλαγής από το ΦΠΑ των ως άνω πωληθέντων ειδών, δεδομένου ότι η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39α παρ 1 του ΚΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν παραλείφθηκαν από τους υποκείμενους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις και η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την ύπαρξη τους (βλ. και ΔΕΔ 1645/2019).

**Επειδή** η άποψη του ελέγχου περί έκδοσης ανακριβών φορολογικών στοιχείων, προκειμένου να επιβληθεί το πρόστιμο της παρ.1 του άρθρου 58<sup>Α</sup> ν.2859/2000,χωρίς την ύπαρξη των παραπάνω στοιχείων δεν δύναται να έχει εφαρμογή για παραλείψεις που έγιναν σχετικά με

την εφαρμογή του άρθρου 39 α του Ν.2859/2000, τόσο από την πλευρά των προμηθευτών όσον και του αγοραστή, και που οι παραλείψεις αυτές ανάγονται σε παραβάσεις εφαρμογής του ν.4308/2014(ΕΛΠ), του ν.4172/2013 και επιβάλλονται πρόστιμα του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

**Επειδή** κατόπιν των ανωτέρω μη νόμιμα επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο του άρθρου 58<sup>Α</sup> παρ. 1 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), καθώς δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις τέλεσης παράβασης σχετικής με τον Φ.Π.Α. και δεν στοιχειοθετείτε η έννοια της λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. και συνεπώς ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

**Επειδή,** από την υπηρεσία μας έχει εκδοθεί η αριθ. .... απόφαση ,επί της με ημερομηνία κατάθεσης .....και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ίδιας εταιρείας, με την οποία ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021,που αφορούσε το ίδιο θέμα.

**Επειδή,** για τις παραβάσεις, που αναφέρονται στις υπ' αριθμ. .... και .....Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 και 2022, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από ..... εκθέσεις ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του ν.2859/2000,του ν.4308/2014 και προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

### **Αποφασίζουμε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης .....και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., Α.Φ.Μ. ....,με την:

α) την ακύρωση των υπ' αριθμ. ....και .....Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 58Α παρ. 1 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 και φορολογικού έτους 2022

β) την επικύρωση των υπ' αριθμ. .... και .....Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ, φορολογικού έτους 2021 και φορολογικού έτους 2022 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

#### **Φορολογικό Έτος 2021**

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ Ποσό : 800,00€(ως η υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ Ποσό : 0,00€

#### **Φορολογικό Έτος 2022**

Πρόστιμο άρθρου 54 ΚΦΔ Ποσό : 600,00€(ως η υπ' αριθμ. ....Πράξη Επιβολής Προστίμου)

Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ Ποσό : 0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ

ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

**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.