



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

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

**ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ
ΔΙΑΤΑΚΤΙΚΟ**

Θεσσαλονίκη 26/06/2019

Αριθμός απόφασης: 1645

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

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

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **26-02-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**, με διακριτικό τίτλο «.....», με κύρια δραστηριότητα την κατασκευή κυματοειδούς χαρτιού και χαρτονιού και κιβωτίων από χαρτί και χαρτόνι και διεύθυνση έδρας στο στη, νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά: α) της με αριθμό/...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/08/2016-30/04/2017 και β) της με αριθμό/...../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/01/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της από **26-02-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας εταιρίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/08/2016-30/04/2017, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς μεταφορά και έκπτωση στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 1.615.340,29 € από μεταφερόμενο ποσό ύψους 1.700.685,91 €.

-Με την υπ' αριθμ./...../2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/01/2018, αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. προς επιστροφή στην προσφεύγουσα επιχείρηση ύψους 2.862.660,33 € από αιτούμενο ποσό 3.089.590,74 €.

Οι ανωτέρω πράξεις προέκυψαν κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/08/2016-31/01/2018 από τη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, με βάση το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, την ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./...../2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./...../2018 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε η προσφεύγουσα επιχείρηση στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018-31/01/2018, με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 3.089.590,74 €. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της ΔΕΛ ΦΠΑ Α 1197280 ΕΞ 24-12-2013 και της παραπάνω εντολής, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα επιχείρηση υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο (αρχικές και τροποποιητικές).
- Από τον έλεγχο στο αρχείο Κ.Β.Σ.-ΚΦΑΣ δε διαπιστώθηκαν παραβάσεις ΚΒΣ, δελτία πληροφοριών, κατασχεθέντα ή επιβαρυντικά στοιχεία για την προσφεύγουσα για την υπό κρίση περίοδο.
- Διενεργήθηκε έλεγχος, εάν μετά την υποβολή σχετικής αίτησης για επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου, η επιχείρηση κατά το χρόνο που εκκρεμεί η επιστροφή, όχι νόμιμα συνέχισε να μεταφέρει προς συμψηφισμό και έκπτωση, στις επόμενες περιόδους το ποσό του οποίου

ζήτησε την επιστροφή, καθώς και των διατάξεων περί παραγραφής και την εξακρίβωση των αιτιών που προκάλεσαν το πιστωτικό υπόλοιπο, στην υπό κρίση φορολογική περίοδο, περί της ορθότητας ή μη αυτού και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.

- Επιπλέον, διενεργήθηκε έλεγχος εάν για τις πέντε (5) μεγαλύτερες δαπάνες και τις αντίστοιχες πέντε (5) μεγαλύτερες αγορές αξίας μεγαλύτερης των 881,00 ευρώ, προκειμένου για διπλογραφικά βιβλία, για τις οποίες έχει εκπεσθεί Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Από τον έλεγχο των ενδοκοινοτικών συναλλαγών (αποκτήσεων), δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις. Η προσφεύγουσα υπέβαλε τους αντίστοιχους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών αποκτήσεων και τις αντίστοιχες δηλώσεις intrastat (αφίξεων).
- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/2000, εκτέσθηκε ο αναλογών Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Διενεργήθηκε έλεγχος ως προς τη συμφωνία των ποσών των ενδοκοινοτικών παραδόσεων που δηλώθηκαν στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ και στους αντίστοιχους ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών παραδόσεων και δε διαπιστώθηκαν διαφορές. Περαιτέρω, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η υποβολή δηλώσεων intrastat (παραδόσεων) για την υπό κρίση περίοδο.
- Έγινε έλεγχος των Ειδικών Διπλότυπων Δελτίων Απαλλαγής (ΠΟΛ 1167/2015) με τα αντίστοιχα τιμολόγια που έλαβε η προσφεύγουσα και δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στα τιμολόγια πωλήσεων που εξέδωσε η προσφεύγουσα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ΚΦΠΑ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:
 - ✓ Από τον έλεγχο του πωληθέντος είδους διαπιστώθηκε ότι αυτό ήταν scrap και υπολείμματα χαρτονιού.
 - ✓ Από τον έλεγχο του μητρώου αγοραστών διαπιστώθηκε ότι οι αγοραστές είναι υποκείμενοι στο φόρο.
 - ✓ Από τον έλεγχο των παραστατικών πώλησης που εξέδωσε η προσφεύγουσα βάσει του άρθρου 39^α, χωρίς τη χρέωση ΦΠΑ, διαπιστώθηκε ότι τα ακόλουθα παραστατικά δε φέρουν ένδειξη ότι «υπόχρεος του Φ.Π.Α. είναι ο αγοραστής των απορριμμάτων»:

| α/α | ΑΡΙΘΜΟΣ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟΥ/ ΗΜΕΡΟΜΗΝΙΑ ΈΚΔΟΣΗΣ | ΠΕΛΑΤΗΣ | ΑΞΙΑ ΠΑΡΑΣΤΑΤΙΚΟΥ |
|-----|---|-----------------|----------------------|
| 1 |/2016 | ΑΦΜ | 391,28 |

| | | | |
|---------------|------------|-----------------|--------------------|
| 2 |/2016 | ΑΦΜ | 13,80 |
| 3 |/2016 | ΑΦΜ | 6,96 |
| 4 |/2016 | ΑΦΜ | 67.668,84 |
| 5 |/2016 | ΑΦΜ | 51.348,80 |
| 6 |/2016 | ΑΦΜ | 61.865,95 |
| 7 |/2017 | ΑΦΜ | 51.987,64 |
| 8 |/2017 | ΑΦΜ | 1.120,85 |
| 9 |/2017 | ΑΦΜ | 46.779,71 |
| 10 |/2017 | ΑΦΜ | 1.964,20 |
| 11 |/2017 | ΑΦΜ | 382,20 |
| 12 |/2017 | ΑΦΜ | 71.912,72 |
| 13 |/2017 | ΑΦΜ | 163,80 |
| 14 |/2017 | ΑΦΜ | 93.810,52 |
| 15 |/2017 | ΑΦΜ | 595,40 |
| 16 |/2017 | ΑΦΜ | 180,00 |
| 17 |/2017 | ΑΦΜ | 45.599,54 |
| 18 |/2017 | ΑΦΜ | 12.778,40 |
| 19 |/2017 | ΑΦΜ | 73.801,16 |
| 20 |/2017 | ΑΦΜ | 70.396,84 |
| 21 |/2017 | ΑΦΜ | 40.079,88 |
| 22 |/2017 | ΑΦΜ | 41.523,72 |
| 23 |/2017 | ΑΦΜ | 474,50 |
| 24 |/2017 | ΑΦΜ | 80.341,74 |
| 25 |/2017 | ΑΦΜ | 63.067,38 |
| 26 |/2018 | ΑΦΜ | 67.287,60 |
| ΣΥΝΟΛΑ | | | 945.543,43€ |

Βάσει των ανωτέρω διαπιστώσεων και λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ΚΦΠΑ, οι οποίες ορίζουν ότι οι υποκείμενοι στο φόρο που πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, 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», ο έλεγχος έκρινε ότι δεν τηρήθηκαν όλες οι προϋποθέσεις που τίθενται με τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ν. 2859/2000 και ως εκ τούτου μετέφερε τα ως άνω ποσά στον κωδικό 303 των περιοδικών δηλώσεων και καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. επί των εν λόγω εκροών.

Ακολούθως, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι η προσφεύγουσα υπέβαλλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και επαναπροσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές της, το προς έκπτωση μεταφερόμενο ποσό της φορολογικής περιόδου 01/08/2016-30/04/2017 καθώς και το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή της φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/01/2018, όπως διαμορφώνεται ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 01/08/2016-30/04/2017

| | Βάσει Δήλωσης | Βάσει Ελέγχου |
|--------------------------------|--------------------------|--------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | 36.940.464,29 | 37.296.071,04 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 44.423.410,30 | 44.423.410,30 |
| Φόρος εκροών | 8.840.567,02 | 8.925.912,64 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 10.541.252,93 | 10.541.252,93 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 1.700.685,91 | 1.615.340,29 |
| ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ | 0,00 | 0,00 |
| ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΚΠΤΩΣΗ | 1.700.685,91 | 1.615.340,29 |

Φορολογική περίοδος 01/05/2017-31/01/2018

| | Βάσει Δήλωσης | Βάσει Ελέγχου |
|---|--------------------------|--------------------------|
| Αξία φορολογητέων εκροών | 38.075.829,01 | 38.665.765,69 |
| Αξία φορολογητέων εισροών | 44.072.696,17 | 44.072.696,17 |
| Φόρος εκροών | 9.115.998,87 | 9.257.583,66 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 10.504.903,70 | 10.504.903,70 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 1.388.904,83 | 1.247.320,04 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. φορολ. περιόδου | 1.700.685,91 | 1.615.340,29 |
| Συνολικό πιστωτικό υπόλοιπο | 3.089.590,74 | 2.862.660,33 |
| ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ | 3.089.590,74 | 2.862.660,33 |

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/26-02-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, επικαλούμενη τους κάτωθι λόγους:

- 1) Μη ορθή η αύξηση των φορολογητέων εκροών της προσφεύγουσας εταιρείας, δεδομένης της πλήρωσης των τιθέμενων στο άρθρο 39Α του Ν. 2859/2000 προϋποθέσεων προκειμένου να λάβει χώρα αντιστροφή της επιβάρυνσης με ΦΠΑ (καταβολή οφειλόμενου ΦΠΑ από τον αγοραστή). Σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη του ΚΦΠΑ, η οποία αποτελεί επί της ουσίας την ενάσκηση από τον εθνικό νομοθέτη της διακριτικής ευχέρειας που του δίδεται από το άρθρο 199 Οδηγίας 2006/112/ΕΚ, προβλέπεται η δυνατότητα αντιστροφής της υποχρέωσης καταβολής του Φ.Π.Α., δυνάμει της οποίας είναι δυνατόν οι πωλητές ανακυκλώσιμων απορριμμάτων να εκδίδουν τιμολόγια άνευ Φ.Π.Α., καθιστώντας κατ' αυτόν τον τρόπο υπόχρεους για την καταβολή του Φ.Π.Α. τους αγοραστές αυτών. Με την υπό κρίση πρόβλεψη, οι εν λόγω πωλήσεις εμφανίζονται αφενός στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των πωλητών ως «απαλλασσόμενες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους», αφετέρου στις περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. των αγοραστών ως «λοιπές

εκροές χωρίς Φ.Π.Α. με δικαίωμα έκπτωσης» (ιδ. για το φορολογικό χειρισμό την ΠΟΛ 1082/2015), ώστε να επιτυγχάνεται τελικώς η ουδετερότητα του Φ.Π.Α. στο πλαίσιο της εκάστοτε διενεργούμενης κατ' αυτόν τον τρόπο συναλλαγής. Από την προσφεύγουσα τηρήθηκαν οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται από το άρθρο 39^Α του ΚΦΠΑ. Η αναγραφή επί του τιμολογίου της φράσης «Άρθρο 39Α - Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών», αποτελεί τυπική προϋπόθεση. Στα εν λόγω τιμολόγια η προσφεύγουσα δεν υπολόγισε Φ.Π.Α., εφαρμόζοντας τη διαδικασία της αντιστρόφου επιβαρύνσεως του άρθρου 39α ΚΦΠΑ, ενώ το καθαρό ποσό αυτών συμπεριελήφθη στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ της προσφεύγουσας στον οικείο κωδικό των απαλλασσόμενων εκρών με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών τους (κωδ. 349). Εντούτοις, στο πλαίσιο του διενεργηθέντος ελέγχου, η ελεγκτική αρχή κατέληξε στην κρίση ότι τα εν λόγω τιμολόγια είχαν εσφαλμένα καταχωρηθεί από την προσφεύγουσα ως απαλλασσόμενες εκροές, δεδομένου ότι - σύμφωνα πάντοτε με την κρίση της ελεγκτικής αρχής - δεν πληρούνταν δήθεν οι τιθέμενες στο νόμο προϋποθέσεις, ώστε να επιτραπεί η αντίστροφη επιβάρυνση του Φ.Π.Α., ήτοι να λάβει χώρα η μετακύλιση της υποχρέωσης απόδοσης του οφειλόμενου Φ.Π.Α. από τον πωλητή των προϊόντων στον αγοραστή αυτών. Πιο συγκεκριμένα, η ελεγκτική αρχή φέρεται να διαπίστωσε ότι στα υπό κρίση παραστατικά δεν είχε αναγραφεί από την προσφεύγουσα η προβλεπόμενη στο νόμο αναφορά περί αντιστροφής της επιβάρυνσης, με αποτέλεσμα να καταλήξει τελικώς στη μεταφορά των υπό κρίση εκρών της προσφεύγουσας από την κατηγορία των απαλλασσόμενων σε εκείνη των φορολογητέων (με συντελεστή 24%), υπολογίζοντας επί αυτών Φ.Π.Α. Κατά τη διενέργεια του φορολογικού ελέγχου, η ελεγκτική αρχή ζήτησε και έλαβε από την προσφεύγουσα τα αντίγραφα εκείνα των τιμολογίων, τα οποία ευρίσκοντο στο αρχείο του λογιστηρίου της, από την επισκόπηση των οποίων προέβη στη διαπίστωση ότι αυτά δεν έφεραν ένδειξη περί εφαρμογής του άρθρου 39Α ΚΦΠΑ περί εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής επιβάρυνσης. Εντούτοις, ανατρέχοντας στα πρωτότυπα εκδοθέντα τιμολόγια, τα οποία χορηγήθηκαν σε κάθε περίπτωση στον εκάστοτε πελάτη της προσφεύγουσας, στο πλαίσιο της σχετικής (βάσει των Ε.Λ.Π.) υποχρέωσης, διαπιστώθηκε ότι επί αυτών έχει πράγματι τεθεί σφραγίδα με την ένδειξη «Άρθρο 39Α - Υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών». Ως εκ τούτου, η διαπίστωση στην οποία φέρεται να καταλήγει η ελεγκτική αρχή είναι εσφαλμένη, δεδομένου ότι τα πρωτότυπα τιμολόγια, δυνάμει των οποίων διενεργήθηκαν οι συναλλαγές, ανέγραφαν την προβλεπόμενη στο νόμο ένδειξη. Προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αφενός αντίγραφα των χορηγηθέντων σε εκείνους τιμολόγια που περιείχαν την ένδειξη περί εφαρμογής της διαδικασίας της αντιστρόφου επιβαρύνσεως του Φ.Π.Α. και αντίγραφα των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ από τους πελάτες λήπτες των τιμολογίων, αφετέρου βεβαιώσεις από τις αντισυμβαλλόμενες επιχειρήσεις ότι ο αναλογών στα υπό κρίση

τιμολόγια Φ.Π.Α. αποδόθηκε τελικώς από την αγοράστρια, η οποία υπέβαλε προς τούτο τις προσκομιζόμενες με το παρόν περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α., στις οποίες συμπεριέλαβε τα εν λόγω ποσά στον κωδ. 349 αυτών.

- 2)** Απαγορευμένη από το Δίκαιο της ΕΕ (και την πάγια επ' αυτού νομολογία του ΔΕΕ), η απόρριψη της δυνατότητας εφαρμογής της διαδικασίας αντιστρόφου επιβαρύνσεως λόγω έλλειψης τυπικής προϋποθέσεως. Αντίθεση της υπό κρίση απόρριψης προς τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας. Ωστόσο, ακόμα κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι η προσφεύγουσα δεν είχε θέσει επί των εκδοθέντων τιμολογίων την προβλεπόμενη στην ελληνική νομοθεσία σφραγίδα περί εφαρμογής του άρθρου 39Α ΚΦΠΑ, η εξ αυτού του λόγου άρνηση εκ μέρους της φορολογικής αρχής της δυνατότητας εφαρμογής της διαδικασίας αντιστρόφου επιβαρύνσεως, καθώς και η συνεπακόλουθη εκ νέου χρέωση του ΦΠΑ που αφορά τις ίδιες συναλλαγές, τον οποίο έχουν ήδη δηλώσει οι αντισυμβαλλόμενοι (διπλή χρέωση του ίδιου ΦΠΑ), έρχεται σε πλήρη αντίθεση με το Δίκαιο της Ε.Ε. και τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας που εν γένει διέπουν το σύστημα ΦΠΑ. Όπως έχει ήδη γίνει δεκτό από το ΔΕΕ, η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στο φόρο παρέλειψαν να εκπληρώσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγεται και η μη κατοχή τιμολογίου εκδοθέντος με το προβλεπόμενο στο νόμο περιεχόμενο. Άπαντα τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση εφαρμογής του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, στο πλαίσιο του οποίου η αρχή της φορολογικής ουδετερότητας απαιτεί τη χορήγηση απαλλαγής από τον ΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν οι υποκείμενοι στο φόρο παρέλειψαν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις. (Σχρετ C-408/98 σκέψη 24, C-368/09, σκέψη 37, C-564/15, σκέψη 42, C-424/12, σκέψεις 32-33, C-90/02, σκέψη 47, C-516/14, σκέψεις 42-43, C-564/15, σκέψη 44). Στην προκειμένη περίπτωση, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων για την εφαρμογή του μηχανισμού αντίστροφης επιβάρυνσης, όπως και η ίδια συνομολογεί στο Σημείωμα Διαπιστώσεων της.
- 3)** Η εκ μέρους του Δημοσίου υποχρέωση έντοκης επιστροφής στην προσφεύγουσα του προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 42 παρ 1 και του ΚΦΔ, σε συνδυασμό με το άρθρο 53 παρ 2 και 4 του ως άνω Κώδικα και τη ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013 (ΦΕΚ Β' 19/2014) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, ως εξής: Επί του ποσού των 2.862.660,33 €, που αναγνώρισε προς επιστροφή ο φορολογικός έλεγχος για το χρονικό διάστημα από 02.03.2018 (ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς τη φορολογική αρχή) μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης της Εταιρείας για την επιστροφή του ποσού, και επί του υπολειπόμενου πιστωτικού υπολοίπου

Φ.Π.Α. ποσού 226.930,41 € για το χρονικό διάστημα από 02.03.2018 (ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς τη φορολογική αρχή), μέχρι και την πλήρη εξόφλησή του, όποτε εκείνη πραγματοποιηθεί.

Ως προς τον πρώτο και δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί του ότι πληρούνται από την προσφεύγουσα οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για την έκδοση τιμολογίων κατά τις διατάξεις του άρθρου 39^α του ΚΦΠΑ περί εφαρμογής της διαδικασίας της αντιστροφής της επιβάρυνσης και περί απαγόρευσης από το Δίκαιο της ΕΕ της απόρριψης εφαρμογής της εν λόγω διαδικασίας, σε αντίθεση με τις αρχές της ουδετερότητας και της αναλογικότητας.

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

Επειδή, με τη ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο της 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 περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ότι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά

τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου. 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) ... 5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια).** Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος. ...7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) **Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.** β) **Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.** γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής. ... 10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. ...14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: «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. Κάθε έγγραφο ή μήνυμα που τροποποιεί και αναφέρεται ειδικά και αναμφισβήτητα σε ένα αρχικό τιμολόγιο, θεωρείται τιμολόγιο....», στο δε άρθρο 9 του ιδίου ως άνω νόμου, ορίζεται ότι: «1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: α)....β) Όταν η πράξη απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., η διάταξη της εθνικής νομοθεσίας (ν. [2859/2000](#)) ή η διάταξη της Οδηγίας [2006/112/EK](#) ή άλλη διάταξη, σύμφωνα με την οποία η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται από το φόρο αυτόν....».

Επειδή περαιτέρω, με τη Λογιστική Οδηγία εφαρμογής του νόμου 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις», στο άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος ορίζεται ότι: «5.1.1 Η παράγραφος αυτή αναθέτει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών στη διοίκηση της οντότητας. Κρίσιμης σημασίας είναι το γεγονός ότι το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως προς την αξιοπιστία τους ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά. 5.1.2 Η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος συναρτάται με την υποχρέωση για εύλογη παρουσίαση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, καθώς και την εκπλήρωση των απαιτήσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Δηλαδή, η αξιοπιστία του λογιστικού συστήματος και των λογιστικών αρχείων, δεν θίγεται από αποσπασματική εξέταση κάποιων στοιχείων τους, εφόσον από τη συνολική θεώρηση επιτυγχάνονται οι προαναφερθέντες στόχοι.».

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

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,»

στο άρθρο 3 παρ 1, ότι: « 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, ...»,

στο άρθρο 5 παρ 1 ότι: « 1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά».

στο δε άρθρο 16 παρ 1 ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή

εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών».,

στο άρθρο 35 παρ 1 και 4 ότι: «1. Για την παράδοση αγαθών, την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στο φόρο είναι: α)... δ) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας λήπτης των αγαθών, στην περίπτωση παράδοσης αγαθών που πραγματοποιείται κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 39α, καθώς και σε κάθε περίπτωση που ο αγοραστής ή εισαγωγέας αγαθών ή λήπτης υπηρεσιών έτυχε μερικής ή ολικής απαλλαγής από τον φόρο με υπουργικές αποφάσεις,... 4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών: α) ορίζεται ο τρόπος καταβολής του φόρου στις περιπτώσεις που υπόχρεος είναι ο λήπτης υποκείμενος στο φόρο,...».

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώσητα ή

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

i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

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

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 συμπύεση.».

Επειδή, με την υπ' αριθ. **1025828/1963/258/A0014/ΠΟΛ.1049/15.3.2007** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Παροχή διευκρινίσεων για τις διατάξεις των άρθρων 20, 21 και 25 του ν. 3522/06 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/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.

B. 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.....

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...**

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.....

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».....».

Επειδή περαιτέρω 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....».

Τα ως άνω επαναλαμβάνονται και στο Αρ. Πρωτ. **ΔΕΕΦ Α1060443 ΕΞ 2017 21.4.2017** απαντητικό έγγραφο της ΑΑΔΕ, με θέμα (Εφαρμογή του άρθρου 39α στην περίπτωση παράδοσης απαξιωμένων αυτοκινήτων από υποκείμενους στο φόρο που υπάγονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ), όπου ορίζεται ότι οι υποκείμενοι οι οποίοι πραγματοποιούν σε άλλους υποκείμενους

παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, όπως αυτά καθορίζονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39^α του ΚΦΠΑ, θεωρείται ότι διενεργούν πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους και δεν επιβαρύνουν με ΦΠΑ το φορολογικό στοιχείο που εκδίδουν, εφόσον αποδεικνύεται ότι τα παραδιδόμενα αγαθά αφορούν απορρίμματα.

Επειδή με την **ΠΟΛ.1052/04-04-2017** εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα (Έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, για διαφορές που σχετίζονται με τον Φ.Π.Α.), παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινήσεις: «Πιστωτικό τιμολόγιο είναι το τιμολόγιο που εκδίδεται για κάθε περίπτωση εκπτώσεων, επιστροφών ή άλλων διαφορών» Με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1003/31.12.2014](#), που παρέχει οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων της [παραγράφου 6 του άρθρου 8](#) του ν.4308/2014, διευκρινίζεται ότι τέτοιες διαφορές, για τις οποίες προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου, μπορεί να είναι, μεταξύ άλλων, η εσφαλμένη χρέωση ΦΠΑ επί του αρχικά εκδοθέντος τιμολογίου. Ως εσφαλμένη χρέωση θεωρείται η επιβάρυνση της αξίας του τιμολογίου με ΦΠΑ που δεν θα έπρεπε να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ ή που επιβαρύνθηκε με ΦΠΑ μεγαλύτερο του αναλογούντος. Εσφαλμένη χρέωση μπορεί να συμβεί κατά τη διενέργεια διαφόρων πράξεων. Ενδεικτικά μπορεί να αφορά πράξεις που είναι: α).... ε) **υπαγόμενες σε ΦΠΑ πράξεις φορολογητέες στο εσωτερικό της Χώρας, για τις οποίες υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης του αγαθού (π.χ. παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων)**. Εξαιρούνται και δεν θεωρείται ότι υφίσταται εσφαλμένη χρέωση οι περιπτώσεις όπου βάσει σχετικών αποφάσεων ο φόρος αναγράφεται στο τιμολόγιο, ωστόσο καταβάλλεται από το λήπτη (π.χ. αγορά καινούργιου μηχανολογικού εξοπλισμού από βιοτεχνική επιχείρηση βάσει της ΚΥΑ Π.2869/2389/[ΠΟΛ.137/4.5.1987](#)). Στις ανωτέρω περιπτώσεις β, γ, δ, ε (πλην της ανωτέρω εξαίρεσης της περ. ε), **το τιμολόγιο πρέπει να εκδίδεται χωρίς ΦΠΑ**, επομένως εάν έχει εκδοθεί με ΦΠΑ, πρόκειται για εσφαλμένη χρέωση. 2. Στην περίπτωση εσφαλμένης χρέωσης του ΦΠΑ από τον εκδότη του τιμολογίου, προβλέπεται η έκδοση πιστωτικού τιμολογίου μόνο για ΦΠΑ, προκειμένου να διορθωθεί η αρχικά εσφαλμένη χρέωση και να μην επιβαρύνεται ο αποδέκτης του τιμολογίου με το ποσό αυτό. [...]».

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

στοιχείων, τα οποία συνθέτουν την τιμή. Το κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.».

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν...».

Κατά το άρθρο 9, παράγραφοι 1 και 2, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι: «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. 2.Οικονομικές δραστηριότητες, κατά την έννοια της παραγράφου 1, είναι όλες οι δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες,».

Το άρθρο 14 παρ 1, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «1. Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό»,

Το άρθρο 63, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.».

Το άρθρο 183, της ως άνω οδηγίας, ορίζει: «Η γενεσιουργός αιτία επέρχεται και ο φόρος καθίσταται απαιτητός κατά τον χρόνο πραγματοποίησης της παράδοσης αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών.».

Το δε άρθρο 193, της ως άνω οδηγίας έχει ως εξής: «Ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, εκτός των περιπτώσεων που ο φόρος οφείλεται από άλλο πρόσωπο σύμφωνα με τα άρθρα 194 έως 199 [...]».

Το άρθρο 199 παρ 1 της ως άνω οδηγίας ορίζει τα εξής: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εξής πράξεων: [...] δ) παράδοση χρησιμοποιημένου υλικού, χρησιμοποιημένου υλικού που δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί στην ίδια κατάσταση, αποκομμάτων, βιομηχανικών και μη βιομηχανικών απορριμμάτων, ανακυκλώσιμων αποβλήτων, αποβλήτων που έχουν υποστεί μερική επεξεργασία, παλαιοσιδηρών και ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI [...]»

Το άρθρο 226 σημεία 11 και 11α, της εν λόγω οδηγίας έχει ως εξής: «Με την επιφύλαξη των ειδικών διατάξεων που προβλέπονται στην παρούσα οδηγία, μόνον οι ακόλουθες ενδείξεις είναι υποχρεωτικές για τους σκοπούς του ΦΠΑ, όσον αφορά τα τιμολόγια που εκδίδονται κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 220 και 221: [...] 11) σε περίπτωση απαλλαγής, η αναφορά στην εφαρμοζόμενη διάταξη της παρούσας οδηγίας ή στην αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη αναφορά που υποδηλώνει ότι η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών απαλλάσσεται, 11α) όταν ο λήπτης είναι υπόχρεος καταβολής του φόρου, η αναφορά "Αντίστροφη επιβάρυνση",».

Το άρθρο 242, της οδηγίας ορίζει: «Κάθε υποκείμενος στον φόρο οφείλει να τηρεί επαρκώς λεπτομερή λογιστική, που να επιτρέπει την εφαρμογή του ΦΠΑ και τον έλεγχο του από τις φορολογικές αρχές».

Τέλος, το άρθρο 273, της οδηγίας ορίζει: «Τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν και άλλες υποχρεώσεις που κρίνουν αναγκαίες για τη διασφάλιση της ορθής είσπραξης του ΦΠΑ και την αποφυγή της απάτης, ... Η δυνατότητα που προβλέπεται στο πρώτο εδάφιο δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για την επιβολή επιπλέον υποχρεώσεων τιμολόγησης εκτός από αυτές που καθορίζονται στο κεφάλαιο 3».

Τέλος, **το παράρτημα VI της οδηγίας ΦΠΑ,** που φέρει τον τίτλο «Κατάλογος παραδόσεων αγαθών και παροχών υπηρεσιών του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ'», έχει ως εξής: «1) Παραδόσεις απορριμμάτων, αποκομμάτων και άλλων χρησιμοποιημένων υλικών από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα, συμπεριλαμβανομένων των ημικατεργασμένων προϊόντων που λαμβάνονται με τη μεταποίηση, την κατεργασία ή τη χύτευση σιδηρούχων και μη σιδηρούχων μετάλλων και των κραμάτων αυτών, 2) παραδόσεις ημικατεργασμένων προϊόντων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα και παροχή ορισμένων σχετικών υπηρεσιών, 3) 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, και παροχή υπηρεσιών που συνίσταται στη διαλογή, την κοπή, τον τεμαχισμό και τη συμπίεση όλων αυτών των προϊόντων, 4) παραδόσεις, καθώς και ορισμένες συνδεδεμένες υπηρεσίες κατεργασίας, απορριμμάτων από σιδηρούχα και μη σιδηρούχα μέταλλα καθώς και ξεσμάτων και αποκομμάτων, απορριμμάτων και χρησιμοποιημένων και 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, 5) παραδόσεις των υλικών που περιλαμβάνονται στο παρόν παράρτημα, μετά από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, συμπίεση ή χύτευση, σε πλινθώματα, 6) παραδόσεις αποκομμάτων και απορριμμάτων που προκύπτουν από την επεξεργασία πρώτων υλών».

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

επίτευξη των σκοπών της επακριβούς εισπράξεως του φόρου και της αποφυγής των καταστρατηγήσεων (C-188/09, σκέψη 26).

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

Επειδή, «κατά πάγια νομολογία τα ουσιώδη χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι τέσσερα, και συγκεκριμένα η γενική εφαρμογή του επί των συναλλαγών που αφορούν αγαθά ή υπηρεσίες, ο καθορισμός του ύψους του αναλόγως του αντιτίμου που εισπράττει ο υποκείμενος στον φόρο για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που παρέχει, η είσπραξη του φόρου σε κάθε στάδιο της διαδικασίας παραγωγής και διανομής, περιλαμβανομένου του σταδίου λιανικής πωλήσεως, ασχέτως του αριθμού των συναλλαγών που έχουν προηγηθεί, καθώς και η έκπτωση από τον φόρο που οφείλει να καταβάλει ο υπόχρεος των ποσών που έχουν καταβληθεί κατά τα προηγούμενα στάδια της διαδικασίας, ώστε σε κάθε συγκεκριμένο στάδιο ο φόρος να εφαρμόζεται επί της αξίας που προστίθεται στο στάδιο αυτό, η δε τελική επιβάρυνση να καταλήγει στον καταναλωτή (προπαρατεθείσες αποφάσεις Banca Popolare di Cremona, σκέψη 28, K?G?Z κ.λπ., σκέψη 37, καθώς και K-1, σκέψη 17). (Υπόθεση C-188/09 σκέψη 47).

Επειδή, «κατά τη νομολογία του Δικαστηρίου, για την ερμηνεία διατάξεως του δικαίου της Ένωσης πρέπει να λαμβάνονται υπόψη όχι μόνον το γράμμα της, αλλά και το πλαίσιο στο οποίο αυτή εντάσσεται και οι σκοποί που επιδιώκονται με τη ρύθμιση της οποίας αποτελεί μέρος (βλ., συναφώς, αποφάσεις της 3ης Δεκεμβρίου 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, σκέψη 24, και της 6ης Ιουλίου 2017, *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, σκέψη 22)». (Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-374/16 , C-375/16 σκέψη 32).

Επειδή, «πρέπει ακόμη να υπομνησθεί ότι η βασική αρχή του κοινού συστήματος ΦΠΑ συνίσταται στην επιβολή επί των αγαθών και των υπηρεσιών ενός γενικού φόρου κατανάλωσης ακριβώς ανάλογου προς την τιμή των εν λόγω αγαθών και υπηρεσιών, οπότε η φορολογική αρχή δεν μπορεί να εισπράξει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου που προκύπτει από έναν τέτοιο υπολογισμό (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, απόφαση *Tulic?* και *Plano?in*, C-249/12 και C-250/12, EU:C:2013:722, σκέψεις 32 και 36 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).⁴¹ Υπό περιστάσεις

όμως όπως αυτές της υποθέσεως της κύριας δίκης, η μη επιστροφή του ΦΠΑ στον παρέχοντα υπηρεσίες σημαίνει ότι ο φόρος αυτός βαρύνει τόσο τον παρέχοντα υπηρεσίες όσο και τον λήπτη των υπηρεσιών αυτών, οπότε η φορολογική αρχή εισπράττει ποσό ΦΠΑ υψηλότερο εκείνου το οποίο θα εισέπραττε κανονικά ο παρέχων υπηρεσίες από τον λήπτη αν είχε τη δυνατότητα να τακτοποιήσει τα τιμολόγια που εξέδωσε, στο μέτρο που η ως άνω αρχή έχει εισπράξει τον ΦΠΑ δύο φορές, από τον λήπτη των υπηρεσιών αφενός και από τον παρέχοντα τις υπηρεσίες αυτές αφετέρου.» (Υπόθεση C-111/2014 σκέψεις 40-41).

Επειδή, « τούτο θα ερχόταν, εξάλλου, σε αντίθεση με τον κανόνα κατά τον οποίον η φορολογική αρχή δεν δύναται να εισπράττει ως ΦΠΑ ποσό υψηλότερο αυτού που έλαβε ο υποκείμενος στον φόρο (βλ., μεταξύ άλλων, προπαρατεθείσα απόφαση *Elida Gibbs*, σκέψη 24, απόφαση της 3ης Ιουλίου 1997, C-330/95, *Goldsmiths*, Συλλογή 1997, σ. I?3801, σκέψη 15, καθώς και προπαρατεθείσα απόφαση *Balkan and Sea Properties* και *Provadinvest*, σκέψη 44). 38. Επιπροσθέτως, πρέπει να υπογραμμισθεί, ότι ένα από τα βασικά χαρακτηριστικά του ΦΠΑ είναι το ότι ο εν λόγω φόρος είναι ακριβώς ανάλογος προς την τιμή των αγαθών και των υπηρεσιών. Τούτο συνεπάγεται ότι άπαντες οι πωλητές συνεισφέρουν στην καταβολή του ΦΠΑ κατά την ίδια αναλογία σε σχέση με το συνολικώς εισπραχθέν ποσό για τα πωληθέντα αγαθά. 41. Καθόσον η Ρουμανική Κυβέρνηση υποστηρίζει ότι κανόνας όπως ο υπό κρίση στην κύρια δίκη έχει ως αποτέλεσμα να αποτρέπει τις παρατυπίες, επιβάλλεται η επισήμανση ότι κάθε κράτος μέλος έχει την αρμοδιότητα να λαμβάνει όλα τα νομοθετικά και διοικητικά μέτρα που είναι πρόσφορα να εξασφαλίσουν την είσπραξη ολοκλήρου του ΦΠΑ που οφείλεται στο έδαφός του καθώς και να καταπολεμήσει τη φοροδιαφυγή, έχει δε την υποχρέωση να λάβει τέτοια μέτρα (βλ., κατά αυτή την έννοια, απόφαση της 26ης Φεβρουαρίου 2013, C-617/10, *kerberg Fransson*, σκέψη 25 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 42. Εντούτοις, τα μέτρα αυτά δεν πρέπει να βαίνουν πέραν του αναγκαίου μέτρου για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού (βλ. απόφαση της 12ης Ιουλίου 2012, C-284/11, *EMS-Bulgaria Transport*, σκέψη 67 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Αυτό ακριβώς θα συνέβαινε με τον υπό κρίση στην κύρια δίκη κανόνα, αν προέκυπτε ότι αυτός δημιουργεί μια κατάσταση όπου ο ΦΠΑ επιβαρύνει τον πωλητή και δεν εισπράττεται, συνεπώς, κατά τρόπο συμβατό με τη βασική αρχή του συστήματος του ΦΠΑ, όπως αυτή υπομνήσθηκε στη σκέψη 34 της παρούσας αποφάσεως. **Συνεκδικασθείσες υποθέσεις C-249/12 και C-250/12** σκέψεις 36, 38, 41-42)

Επειδή η αιτιολογική σκέψη 42 της οδηγίας ΦΠΑ έχει ως εξής: « (42) Τα κράτη μέλη θα πρέπει να είναι σε θέση, σε ειδικές περιπτώσεις, να ορίζουν τον λήπτη των παραδόσεων αγαθών ή των παροχών υπηρεσιών ως υπόχρεο του οφειλόμενου ΦΠΑ. Το μέτρο αυτό θα πρέπει να συμβάλει στις προσπάθειες που καταβάλλουν τα κράτη μέλη για την απλούστευση των κανόνων και την πάταξη της φοροδιαφυγής και της φοροαποφυγής σε συγκεκριμένους τομείς και ως προς ορισμένα είδη συναλλαγών. [...]».

Επειδή «κατ' αρχάς, πρέπει να υπομνησθεί ότι, κατ' εφαρμογή του καθεστώτος αντιστροφής της επιβαρύνσεως, καμία καταβολή του ΦΠΑ δεν πραγματοποιείται μεταξύ του παρόχου και του αποδέκτη υπηρεσιών, δεδομένου ότι ο τελευταίος υποχρεούται να καταβάλει, για τις πραγματοποιηθείσες δραστηριότητες, τον ΦΠΑ επί των εισροών, ενώ παράλληλα έχει, κατ' αρχήν, τη δυνατότητα να εκπέσει τον ίδιο φόρο ούτως ώστε να μην οφείλεται κανένα ποσό στις φορολογικές αρχές». (Υπόθεση C-424/2012 σκέψη 29).

Επειδή η αιτιολογική σκέψη 46 της οδηγίας ΦΠΑ είναι η μόνη που αφορά τα τιμολόγια και έχει ως εξής: «(46) Η χρησιμοποίηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα διενέργειας ελέγχου από τις φορολογικές αρχές. Είναι συνεπώς σκόπιμο, προκειμένου να διασφαλισθεί η ομαλή λειτουργία της εσωτερικής αγοράς, να καταρτισθεί εναρμονισμένος κατάλογος των υποχρεωτικών ενδείξεων των τιμολογίων καθώς και να καθορισθούν ορισμένες κοινές ρυθμίσεις όσον αφορά τη χρησιμοποίηση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης και της ηλεκτρονικής φύλαξης των τιμολογίων καθώς και την αυτοτιμολόγηση και την υπεργολαβική ανάθεση εργασιών τιμολόγησης.».

Επειδή «στο πλαίσιο αυτό, ένα τιμολόγιο επιτελεί βεβαίως σημαντική αποδεικτική λειτουργία, εκ του ότι μπορεί να περιλαμβάνει στοιχεία δυνάμενα να ελεγχθούν. Ωστόσο, **σε περίπτωση αντιστροφής της επιβαρύνσεως, θα πρέπει βάσει στοιχείων δυνάμενων να ελεγχθούν να έχει θεωρηθεί υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ και ιδίως, μέχρι ποίου ποσού, ο υποκείμενος στον φόρο παραλήπτης αγαθών ή αποδέκτης υπηρεσιών. Εφόσον η φορολογική διοίκηση διαθέτει τα αναγκαία στοιχεία για να διαπιστώσει ότι ο υποκείμενος στον φόρο είναι, ως αποδέκτης των οικείων υπηρεσιών, υπόχρεος προς καταβολή του ΦΠΑ, δεν μπορεί να επιβάλλει, όσον αφορά το δικαίωμα του εν λόγω υποκείμενου στον φόρο να προβεί στην έκπτωση του ΦΠΑ, πρόσθετες προϋποθέσεις** δυνάμενες να έχουν ως αποτέλεσμα τον εκμηδενισμό της δυνατότητας ασκήσεως του δικαιώματος αυτού.⁵² **Κατά συνέπεια, όταν ένας υποκείμενος στον φόρο, ως αποδέκτης υπηρεσιών, ορίζεται υπόχρεος για την καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ, η φορολογική διοίκηση δεν μπορεί να απαιτήσει, ως πρόσθετη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση, να έχει ο ενδιαφερόμενος στην κατοχή του τιμολόγιο εκδοθέν σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης οδηγίας. Συγκεκριμένα, τέτοια απαίτηση θα είχε ως συνέπεια ο υποκείμενος στον φόρο να είναι, αφενός, υπόχρεος προς καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ ως αποδέκτης υπηρεσιών αλλά, αφετέρου, να διατρέχει τον κίνδυνο να μην είναι σε θέση να προβεί στην έκπτωση του φόρου.**⁵³ Βάσει των ανωτέρω εκτιμήσεων, στο πρώτο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι, στο πλαίσιο διαδικασίας αντιστροφής της επιβαρύνσεως, ο υποκείμενος στον φόρο ο οποίος, ως αποδέκτης υπηρεσιών, είναι υπόχρεος προς καταβολή του αντίστοιχου ΦΠΑ, σύμφωνα με το άρθρο 21, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, δεν έχει την υποχρέωση να είναι κάτοχος τιμολογίου εκδοθέντος σύμφωνα με το άρθρο 22, παράγραφος 3, της έκτης

οδηγίας για να μπορεί να ασκήσει το δικαίωμά του προς έκπτωση. (Υπόθεση C-90/2002 σκέψεις 51-53).

Επειδή «.. όσον αφορά το πλαίσιο στο οποίο εντάσσεται το άρθρο 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ, πρέπει να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ δεν είναι, καταρχήν, δυνατό να περιορίζεται (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 37). 40 Το Δικαστήριο έχει αποφανθεί, συναφώς, ότι η κατοχή τιμολογίου περιλαμβάνοντας τα στοιχεία που προβλέπει το άρθρο 226 της οδηγίας αυτής συνιστά τυπική προϋπόθεση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ. Ο φόρος επί των εισροών πρέπει να εκπίπτει εάν πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, έστω και αν οι υποκείμενοι στον φόρο παρέλειψαν να τηρήσουν ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, σκέψη 38 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). ..41 Τρίτον, όσον αφορά την τελεολογική ερμηνεία του άρθρου 226 της οδηγίας περί ΦΠΑ, **τα στοιχεία που αναγράφονται υποχρεωτικώς στα τιμολόγια έχουν ως σκοπό να καταστήσουν δυνατό στις φορολογικές υπηρεσίες τον έλεγχο της καταβολής του οφειλόμενου φόρου και, ενδεχομένως, της υπάρξεως δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ** (βλ., συναφώς, απόφαση της 15ης Σεπτεμβρίου 2016, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, σκέψη 27). (Συνεκδικαζόμενες υποθέσεις **C-374/2016** , **C-375/2016** σκέψεις 39-41).

Επειδή, «η έκταση πάντως των διατυπώσεων τις οποίες προβλέπει το οικείο κράτος μέλος και πρέπει να τηρεί το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο για την άσκηση του δικαιώματος αυτού δεν πρέπει να υπερβαίνει αυτό που είναι απολύτως αναγκαίο ενόψει του ελέγχου της ορθής εφαρμογής της διαδικασίας αντιστροφής της επιβάρυνσης (αποφάσεις *Bockemühl*, C-90/02, EU:C:2004:206, σκέψη 50, καθώς και *Fatorie*, EU:C:2014:50, σκέψη 34 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 38.Τρίτον, από τη σκέψη 63 της απόφασης *Ecotrade* (EU:C:2008:267) και τη μεταγενέστερη νομολογία του Δικαστηρίου (βλ., μεταξύ άλλων, αποφάσεις *Uszodaépitő*, C-392/09, EU:C:2010:569, σκέψη 39, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 42, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, σκέψη 62, και *Fatorie*, EU:C:2014:50, σκέψη 35) προκύπτει ότι, στο πλαίσιο του συστήματος της αντιστροφής της επιβάρυνσης, η θεμελιώδης αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ απαιτεί την έκπτωση του ΦΠΑ επί των εισροών, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο έχει παραλείψει να εκπληρώσει ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις.. 42. Αντίθετα, οι τυπικές προϋποθέσεις του εν λόγω δικαιώματος ρυθμίζουν τον τρόπο και τον έλεγχο της άσκησης του δικαιώματος αυτού, καθώς και την εύρυθμη λειτουργία του συστήματος του ΦΠΑ, όπως είναι οι υποχρεώσεις τήρησης λογιστικών βιβλίων, τιμολόγησης και υποβολής δήλωσης. Οι προϋποθέσεις αυτές προβλέπονται στα άρθρα 18 και 22 της έκτης οδηγίας (βλ. επ' αυτού αποφάσεις Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών, EU:C:2001:596, σκέψη 71, *Collée*, EU:C:2007:549,

σκέψεις 25 και 26, *Ecotrade*, EU:C:2008:267, σκέψεις 60 έως 65, *Nidera Handelscompagnie*, EU:C:2010:627, σκέψεις 47 έως 51, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*, EU:C:2012:107, σκέψεις 41 και 48, καθώς και *Tóth*, EU:C:2012:549, σκέψη 33).» (ΔΕΕ C-590/2013, σκέψεις 35, 38, 42).

Επειδή, «επίσης, τα μέτρα που τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να θεσπίζουν, βάσει του άρθρου 273 της οδηγίας 2006/112, για να διασφαλίζεται η ορθή είσπραξη του φόρου και για να αποτρέπεται η απάτη δεν πρέπει να βαίνουν πέραν αυτού που είναι αναγκαίο για την επίτευξη των σκοπών αυτών και δεν πρέπει να έχουν ως αποτέλεσμα να διακυβεύεται η ουδετερότητα του ΦΠΑ (βλ., υπό αυτή την έννοια, αποφάσεις *Gabalfrisa* κ.λπ., C-110/98 έως C-147/98, EU:C:2000:145, σκέψη 52, *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, σκέψη 26, *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, σκέψη 49, καθώς και *Idexx Laboratories Italie*, C-590/13, EU:C:2014:2429, σκέψεις 36 και 37)» (ΔΕΕ - Υπόθεση C-183/2014, σκέψη 62).

Επειδή, « εν πάση περιπτώσει, η καλή πίστη του υποκειμένου στον φόρο είναι λυσιτελής για την απάντηση που πρέπει να δοθεί στο αιτούν δικαστήριο μόνο στο μέτρο που υφίσταται, λόγω της συμπεριφοράς αυτού του υποκειμένου στον φόρο, κίνδυνος απώλειας φορολογικών εσόδων για το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος (βλ., συναφώς, προπαρατεθείσα απόφαση *Collée*, σκέψεις 35 και 36). **Ωστόσο, μια παράβαση λογιστικών υποχρεώσεων, όπως η επίμαχη στις κύριες δίκες, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι ενέχει τον κίνδυνο απώλειας φορολογικών εσόδων, δεδομένου ότι, όπως υπομνήσθηκε στη σκέψη 56 της παρούσας απόφασης, όταν εφαρμόζεται το καθεστώς της αντιστροφής της επιβάρυνσης, κανένα ποσό δεν οφείλεται, καταρχήν, στο Δημόσιο Ταμείο.**» (C-95/2007 και C-96/2007 σκέψη 71).

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

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

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την

υποχρέωση να παρέχει **σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.**»

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

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, **οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου** σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή το άρθρο 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄ της οδηγίας ορίζει ότι, για ορισμένες πράξεις, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέπουν ότι υπόχρεος για την καταβολή του ΦΠΑ είναι ο υποκείμενος στον φόρο αποδέκτης των εν λόγω πράξεων. Το καθεστώς αυτό, το οποίο είναι κοινώς γνωστό ως «αντιστροφή της επιβαρύνσεως», μπορεί, μεταξύ άλλων, να εφαρμόζεται, δυνάμει του εν λόγω άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, στις παραδόσεις χρησιμοποιημένου υλικού, χρησιμοποιημένου υλικού που δεν μπορεί να επαναχρησιμοποιηθεί στην ίδια κατάσταση, αποκομμάτων, βιομηχανικών και μη βιομηχανικών απορριμμάτων, ανακυκλώσιμων αποβλήτων, αποβλήτων που έχουν υποστεί μερική επεξεργασία, παλαιοσιδήρων, χαρτιού, χαρτονιού και ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών, που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα VI της εν λόγω οδηγίας.

Η διάταξη αυτή συνιστά επομένως εξαίρεση από την κατά το άρθρο 193 της ως άνω οδηγίας αρχή, κατά την οποία, ο ΦΠΑ οφείλεται από τον υποκείμενο στον φόρο ο οποίος πραγματοποιεί φορολογητέα παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών. Πρέπει επομένως να γίνεται στενή ερμηνεία της διατάξεως αυτής, **η οποία δεν μπορεί όμως να την καθιστά άνευ αποτελέσματος** (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 13ης Ιουνίου 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, σκέψεις 23 και 31 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή η καταβολή του ΦΠΑ από το λήπτη-αποδέκτη των αγαθών, στα πλαίσια «αντιστροφής της επιβαρύνσεως», και παράλληλα η απαλλαγή από το ΦΠΑ του εκδότη-προμηθευτή, που εφαρμόζεται δυνάμει του άρθρου 199, παράγραφος 1, στοιχείο δ΄, της Οδηγίας [2006/112/EK/28.11.2006](#), εξαρτάται από την πλήρωση των ουσιαστικών προϋποθέσεων που καθορίζονται στο άρθρο αυτό.

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις των παραγράφων 1 έως και 3 του άρθρου 21 του ν. [3522/2006](#), τέθηκε το άρθρο 39^α του Ν. 2859/2000 και η ελληνική νομοθεσία εναρμονίστηκε με την Οδηγία [2006/69/EK](#) του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006, όπως έχει αναμορφωθεί με την Οδηγία [2006/112/EK/28.11.2006](#), κατά το μέρος που αφορά στις παραδόσεις των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων. Ακολούθως, με την ΠΟΛ 1049/2007, παρασχέθηκαν διευκρινήσεις, για την εφαρμογή του ως άνω άρθρου και κατά συνέπεια οι προϋποθέσεις που τίθενται, για την απαλλαγή του προμηθευτή από το ΦΠΑ.

Από τα οριζόμενα στο άρθρο 39^α και στην ΠΟΛ 1049/2007 προκύπτει ότι, 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 ακόλουθες προϋποθέσεις:

- Η παράδοση του αγαθού **να γίνεται από υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο, σε άλλο υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο.**
- Το αγαθό που παραδίδεται **να περιλαμβάνεται στα ανακυκλώσιμα απορρίμματα** όπως αυτά ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 39α και διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1049/15.3.2007 και,
- Η παράδοση του αγαθού **να προορίζεται για ανακύκλωση**, δηλαδή για επαναφορά του αγαθού στην αρχική του μορφή (ως πρώτη ύλη) και την περαιτέρω αξιοποίησή τους στην παραγωγή νέων προϊόντων. Η προϋπόθεση αυτή διασφαλίζεται, κατά την παράδοση του αγαθού από τον πωλητή, από την 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.

Επιπροσθέτως: 1) 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 και 2) 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 ανωτέρω προϋπόθεση 3.

Επειδή οι πράξεις παράδοσης ανακυκλώσιμων απορριμμάτων εξομοιώνονται με πράξεις λήπτη για τον αγοραστή και θα αντιμετωπίζονται σαν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους για τον πωλητή, ο πωλητής δεν θα επιβαρύνει με ΦΠΑ το φορολογικό στοιχείο που θα εκδώσει, θα αναγράψει όμως την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών», ενώ θα συμπεριλάβει τις ανωτέρω πωλήσεις στον **Κωδ. 349** της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ.

Από την πλευρά του δε ο αγοραστής των ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, θα πρέπει να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. **Ο αγοραστής είναι υπόχρεος για την καταβολή του φόρου (αντιστροφή της υποχρέωσης)**. Η απόδοση του φόρου που αναλογεί γίνεται μέσω της περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 38](#) του Κώδικα ΦΠΑ. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών (**Κωδ. 303**) όσο και των εισροών (**Κωδ. 366**) της οικείας φορολογικής περιόδου. **Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών (Κωδ. 333) όσο και το φόρο εισροών (Κωδ. 386) της ίδιας φορολογικής περιόδου.**

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος δεν αναγνώρισε στην προσφεύγουσα το δικαίωμα απαλλαγής από το ΦΠΑ για πωλήσεις (εκροές) απαλλασσόμενες, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο 01/08/2016-30/04/2017 ύψους 355.606,75 € και για πωλήσεις (εκροές) απαλλασσόμενες, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, που πραγματοποιήθηκαν κατά τη φορολογική περίοδο 01/05/2017-31/01/2018 ύψους 589.936,68 €, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 39^α του ΚΦΠΑ, λόγω του ότι η προσφεύγουσα, δεν ανέγραψε επί των εκδοθέντων τιμολογίων τη διάταξη για την αντιστροφή της υποχρέωσης, ήτοι την ένδειξη «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο αγοραστής των αγαθών».

Επειδή, η τήρηση των ουσιαστικών προϋποθέσεων από την προσφεύγουσα, που τίθενται από τις διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 39^α του ΚΦΠΑ, δεν αμφισβητείται από τον διενεργηθέντα έλεγχο. Τα πωληθέντα είδη, ήτοι scrap και υπολείμματα χαρτονιού περιλαμβάνονται στη παρ.2 του άρθρου 39α του κώδικα ΦΠΑ, η παράδοση των ως άνω ειδών έγινε από την προσφεύγουσα (υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο), σε υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα (αγοραστές) και επιπροσθέτως οι ως άνω λήπτες τυγχάνουν έμποροι ανακυκλώσιμων απορριμμάτων, τα δε αγαθά ανήκαν στην κυριότητα της προσφεύγουσας ως κατάλοιπο άσκησης της δραστηριότητάς της.

Δεδομένου δε ότι οι ουσιαστικές προϋποθέσεις που τίθενται εκ του νόμου για την απαλλαγή του πωλητή από το Φ.Π.Α. και την υποχρέωση της απόδοσης του φόρου από τον αγοραστή, στα πλαίσια της αντιστροφής της επιβάρυνσης (που εξομοιώνεται με λήπτη) ορίζονται στο άρθρο 199

παράγραφος 1, στοιχείο δ', της Οδηγίας [2006/112/EK](#) /28.11.2006, το οποίο παρέχει στα κράτη μέλη την ευχέρεια να εισαγάγουν μηχανισμό αντιστροφής της επιβαρύνσεως και για τις παραδόσεις χρησιμοποιημένου υλικού, απορριμμάτων και αποκομμάτων που απαριθμούνται στο παράρτημα VI της εν λόγω οδηγίας. Το γεγονός δε της μη τήρησης της τυπικής προϋπόθεσης, ήτοι της παραλείψεως από την προσφεύγουσα όσον αφορά την αναγραφή υποχρεωτικής ενδείξεως επί του τιμολογίου, δεν αρκεί για να απολέσει το δικαίωμα αυτό.

Επειδή επιπλέον, υπενθυμίζεται ότι, ως κύρωση λόγω μη τήρησης τυπικών απαιτήσεων, τα κράτη μέλη μπορούν να προβλέψουν άλλα τιμωρητικά μέτρα πλην της άρνησης απαλλαγής από τον ΦΠΑ και της εφαρμογής της αντιστροφής της επιβάρυνσης, 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 B?hler, 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).

Επειδή, η φορολογική αρχή προκειμένου να μην επιτρέψει στην προσφεύγουσα την απαλλαγή από το ΦΠΑ των επίδικων τιμολογίων, έπρεπε να αποδείξει ότι δεν τηρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις για τη χορήγηση της απαλλαγής.

Επειδή για τους ως άνω λόγους, η παράβαση αυτή δεν μπορεί να εξομοιωθεί ούτε με απάτη ούτε με κατάχρηση των κοινοτικών κανόνων, εφόσον η σχετική πράξη δεν πραγματοποιήθηκε με σκοπό την απόκτηση αχρεώστητου φορολογικού πλεονεκτήματος (βλ., κατ' αναλογία, απόφαση της 27ης Σεπτεμβρίου 2007, C-146/2005, Collee, Συλλογή 2007, σ. I 7861, σκέψη 39 και Υποθέσεις C-95/2007 και C-96/2007 σκέψη 71).

Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε 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 39^α 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 39^α παρ 1 του ΚΦΠΑ, εφόσον πληρούνται οι ουσιαστικές προϋποθέσεις, ακόμη και αν παραλήφθηκαν από τους υποκειμένους στον φόρο ορισμένες τυπικές προϋποθέσεις και η φορολογική αρχή δεν αμφισβητεί την ύπαρξη τους.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, από τις διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 23/01/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, δεν προκύπτει αμφισβήτηση ως προς την ύπαρξη των ουσιαστικών προϋποθέσεων για τη διενέργεια των επίμαχων πωλήσεων (εκροών) απαλλασσόμενων, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 39^α παρ 1 του Ν. 2859/2000, ώστε η προσφεύγουσα να εκπέσει του νομίμου δικαιώματος της απαλλαγής του φόρου των εκροών που πραγματοποίησε για τις υπό κρίση φορολογικές περιόδους και κατά συνέπεια, οι εν λόγω ισχυρισμοί της γίνονται αποδεκτοί.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της υποχρέωσης του Δημοσίου έντοκης επιστροφής του προκύψαντος πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α.

Επειδή για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01/01/2014 και εντεύθεν, η άσκηση και η υλοποίηση του δικαιώματος επιστροφής φόρων διέπεται από τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Διαδικασιών (Ν.4174/2013).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 42 του ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρο με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογουμένου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του άρθρου του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 16 του άρθρου 72 του Ν. 4174/2013, ορίζεται ότι: «16. Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

Επειδή, με την Α.Υ.Ο. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31.12.2013, (ΦΕΚ Β' 19/10.1.2014) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με θέμα (Καθορισμός των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013), που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 4 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, στα άρθρα 2 και 3 ορίζεται ότι: «Άρθρο 2 Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 (Α'170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΚΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. Άρθρο 3 Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΚΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας».

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01.01.2014 και εντεύθεν, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω η αρμόδια Δ.Ο.Υ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. **Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος** και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, το αίτημα της προσφεύγουσας περί εντόκου επιστροφής του προκύψαντος πιστωτικού υπόλοιπου κρίνεται βάσιμο και γίνεται αποδεκτό **ως ακολούθως:**

- Ως προς το ποσό των 2.862.660,33 €, που αναγνώρισε προς επιστροφή ο φορολογικός έλεγχος από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας προς τη φορολογική αρχή ήτοι από την 02.03.2018 ως και την ημερομηνία που ειδοποιήθηκε η προσφεύγουσα για την επιστροφή του ως άνω ποσού.
- Επί του υπολειπόμενου πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού ύψους 226.930,41 €, που αναγνωρίζεται προς επιστροφή με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, από την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής ΦΠΑ της προσφεύγουσας προς τη

φορολογική αρχή, ήτοι από την 02.03.2018, έως και την ημερομηνία ειδοποίησης της από τη φορολογική αρχή για την επιστροφή του ως άνω ποσού

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτοκόλλου/26-02-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» –

Α.Φ.Μ., καθώς και:

Την ακύρωση των κάτωθι πράξεων:

- 1) Της με αριθμό .../.../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/08/2016-30/04/2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ως προς τις φορολογητέες εκροές, όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση και το προς έκπτωση μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.
- 2) Της με αριθμό/.../2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, φορολογικής περιόδου 01/05/2017-31/01/2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης, ως προς τις φορολογητέες εκροές, όπως προσδιορίστηκαν με την παρούσα απόφαση και το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο, για τους λόγους που αναφέρονται στο σκεπτικό της παρούσας.

Η επιστροφή του πιστωτικού υπόλοιπου ΦΠΑ θα διενεργηθεί εντόκως, από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φ.Π.Α.

| Φορολογική Περίοδος 01/08/2016 – 30/04/2017 | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--|------------------|------------------|-------------------|--------------------------------|
| Σύνολο φορολογητέων εκροών | 36.940.464,29 | 37.296.071,04 | 36.940.464,29 | 0,00 |
| Σύνολο φορολογητέων εισροών | 44.423.410,30 | 44.423.410,30 | 44.423.410,30 | 0,00 |
| Σύνολο Φόρου εκροών | 8.840.567,02 | 8.925.912,64 | 8.840.567,02 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 10.541.252,93 | 10.541.252,93 | 10.541.252,93 | 0,00 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 1.700.685,91 | 1.615.340,29 | 1.700.685,91 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 1.700.685,91 | 1.615.340,29 | 1.700.685,91 | 0,00 |

| | | | | |
|--|-----------------------|------|------|------|
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ για έκπτωση με την παρούσα απόφαση | 1.700.685,91 € | | | |

| Φορολογική Περίοδος 01/05/2017 – 31/01/2018 | ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ | ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ | ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ | ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ |
|--|--------------------------|--------------------------|---------------------------|---|
| Σύνολο φορολογητέων εκροών | 38.075.829,01 | 38.665.765,69 | 38.075.829,01 | 0,00 |
| Σύνολο φορολογητέων εισροών | 44.072.696,17 | 44.072.696,17 | 44.072.696,17 | 0,00 |
| Σύνολο Φόρου εκροών | 9.115.998,87 | 9.257.583,66 | 9.115.998,87 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου εισροών | 10.504.903,70 | 10.504.903,70 | 10.504.903,70 | 0,00 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο | 1.388.904,83 | 1.247.320,04 | 1.388.904,83 | 0,00 |
| Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. Φορολογικής περιόδου | 1.700.685,91 | 1.615.340,29 | 1.700.685,91 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση | 0,00 | 0,00 | 0,00 | 0,00 |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | 3.089.590,74 | 2.862.660,33 | 3.089.590,74 | 0,00 |
| ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση | 3.089.590,74 € | | | |

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.