

Προς
Τα μέλη του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου
Εφετείου Θεσσαλονίκης

*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.*

Σας κοινοποιούμε τη με αριθμ.πρωτ.1025828/1963/258/
Α0014/ ΠΟΛ.1049/ 8.3.2007 εγκύκλιο του Υπουργείου
Οικονομίας και Οικονομικών, σχετική με το άνω θέμα, για
να λάβετε γνώση.

Με συναδελφικούς χαιρετισμούς

Η Πρόεδρος

Η Γεν. Γραμματέας

Ιωάννα Χρυσάλα-Μπιλίσση

Πολυξένη Παρατήρα



**ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ**

Αθήνα 8 Μαρτίου 2007

**Α. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14^η Φ.Π.Α.**

Αρ.Πρωτ.:1025828/1963/258/Α0014

ΤΜΗΜΑ Α΄

ΠΟΛ.: 1049

Β. ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ

1. Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ

ΠΡΟΣ: ΩΣ Π.Δ

ΤΜΗΜΑ Α΄

2. Δ/ΝΣΗ ΜΗΤΡΩΟΥ

ΤΜΗΜΑ Β΄

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κωδ. : 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφ. :
Τηλ. : 210 3647202-5
FAX : 210 3645413

ΘΕΜΑ: 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.

Παρέχονται οδηγίες και διευκρινίσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 20, 21 και 25 του ν.3522/06 «Μεταβολές στη φορολογία εισοδήματος, απλουστεύσεις στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και άλλες διατάξεις» οι οποίες κοινοποιήθηκαν με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1006/07 καθώς και ορισμένες πρόσθετες διευκρινίσεις σε διάφορα επί μέρους θέματα σχετικά με την επιβολή του ΦΠΑ στα ακίνητα.

Άρθρο 20

Επιβολή ΦΠΑ στα νεόδημητα ακίνητα

Αναφορικά με την επιβολή του ΦΠΑ στις παραδόσεις νεόδημητων ακινήτων τροποποιούνται και συμπληρώνονται οι παρακάτω διατάξεις του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (κυρ. ν.2859/2000 ΦΕΚ 248^Α):

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού προστίθεται ως φορολογητέα πράξη η σύσταση ή η παραίτηση από το δικαίωμα πραγματικής δουλείας έτσι ώστε να καλυφθεί και η περίπτωση επιβολής ΦΠΑ και επί αυτού του εμπραγμάτου δικαιώματος, όπως ακριβώς συμβαίνει στην περίπτωση της προσωπικής δουλείας.

Επιπλέον προστίθεται ως φορολογητέα πράξη η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου, που συνιστάται υπέρ ακινήτων των οποίων η παράδοση υπάγεται σε ΦΠΑ, προκειμένου να μην υφίσταται αμφισβήτηση για τον τρόπο φορολόγησης. Στις περιπτώσεις αυτές πρόκειται για κοινόκτητους χώρους, στους οποίους δεν αντιστοιχούν χιλιοστά επί του οικοπέδου. Δεν πρόκειται δηλ. για χωριστές οριζόντιες ιδιοκτησίες. Τέτοιες περιπτώσεις αποτελούν ενδεικτικά η αποκλειστική χρήση ανοιχτής θέσης στάθμευσης στην πυλωτή, η αποκλειστική χρήση πισίνας, ταράτσας, κήπου κ.λ.π.

Επειδή έως την δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν υπήρχε σχετική πρόβλεψη για το θέμα αυτό και έχουν υπάρξει διαφορετικοί χειρισμοί από ΔΟΥ σε ΔΟΥ, στις περιπτώσεις που για το ανωτέρω αναφερόμενο δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης κατεβλήθη ΦΜΑ, γίνεται δεκτό ότι ορθώς υπεβλήθη σε αυτή τη φορολογία, συνεπώς δεν αναζητείται ΦΠΑ ούτε και επιστρέφεται ο ΦΜΑ. **Από την δημοσίευση του νόμου και εφεξής** η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης κοινόκτητου χώρου υπέρ ακινήτου του οποίου η παράδοση υπάγεται σε ΦΠΑ θα αποτελεί και αυτή αντικείμενο του ΦΠΑ.

Παράδειγμα

Εργολάβος κατασκευαστής πωλεί διαμέρισμα που υπάγεται σε ΦΠΑ και υπέρ αυτού έχει παραχωρηθεί δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου. Η παραχώρηση της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης στον ακάλυπτο χώρο του οικοπέδου θα υπαχθεί και αυτή σε ΦΠΑ.

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού, απαλείφεται ο όρος «ιδιόχρηση» από την περίπτωση γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 7 προς αποφυγή συγχύσεων. Η περίπτωση της ιδιόχρησης μπορεί να αντιμετωπίζεται αναλόγως, είτε ως παράδοση σε μη φορολογητέα δραστηριότητα του ιδίου υποκειμένου είτε ως χρησιμοποίηση για οποιονδήποτε σκοπό ξένο προς την επιχείρηση, οπότε συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης. Αντιθέτως στην περίπτωση χρησιμοποίησης του ακινήτου για φορολογητέες πράξεις του ιδίου υποκειμένου δεν συντρέχει λόγος αυτοπαράδοσης.

3. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού, γίνεται νομοτεχνική αναδιατύπωση του άρθρου 16 παράγραφος 3 ως προς το πρώτο του εδάφιο, έτσι ώστε να απεικονίζει τις περιπτώσεις α, β, γ, δ, ε. Διευκρινίζεται ότι ο χρόνος γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης αφορά τις περιπτώσεις των παραγράφων 1 και 2 α' του άρθρου 6 -ήτοι τη μεταβίβαση της κυριότητας ακινήτων καθώς και τη μεταβίβαση της ψιλής κυριότητας, τη σύσταση ή την παραίτηση από το δικαίωμα προσωπικής ή πραγματικής δουλείας, την παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου καθώς και τη μεταβίβαση του δικαιώματος άσκησης της επικαρπίας- και την

περίπτωση της παραγράφου 2 γ' του άρθρου 7 -ήτοι τις περιπτώσεις της αυτοπαράδοσης.

Επιπλέον συμπληρώνεται η περίπτωση β' της παραγράφου 3 του άρθρου 16 (περίπτωση πλειστηριασμού ακινήτου) αναφορικά με το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης και ορίζεται ότι ο φόρος καθίσταται απαιτητός σε κάθε περίπτωση πριν τη σύνταξη της περίληψης της κατακυρωτικής έκθεσης.

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού, απαλείφεται η φράση «ή θεωρείται ότι έλαβε» από την περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19 προς αποφυγή συγκύσεων διότι η περίπτωση αυτή (αυτοπαράδοση) καλύπτεται από το άρθρο 19 παράγραφος 2 περίπτωση α'. Σημειώνεται ότι στην αυτοπαράδοση δεν υπάρχει παράδοση έναντι τιμήματος, αλλά «θεωρείται ότι έλαβε χώρα παράδοση ακινήτου» μόνο για σκοπούς ΦΠΑ, προκειμένου να καταβληθεί ο αναλογών φόρος.

Επιπλέον ορίζεται ότι σε περίπτωση διαχωρισμού της επικαρπίας από την κυριότητα, η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται σε ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία (ν. 2961/22-11-2001).

Παράδειγμα:

Επαγγελματίας κατασκευαστής (ατομική επιχείρηση) αποφασίζει σε ένα από τα διαμερίσματα πολυκατοικίας που κατασκεύασε να παρακρατήσει ο ίδιος την επικαρπία και να χορηγήσει με γονική παροχή την ψιλή κυριότητα στο παιδί του. Η αξία της επικαρπίας θα υπολογισθεί όπως αναφέρεται παραπάνω σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Λαχεία (ν.2961/22-11-2001) ως ποσοστό επί του κόστους κατασκευής του διαμερίσματος ανάλογα με την ηλικία του επικαρπωτή και θα καταβληθεί ΦΠΑ επί της αξίας αυτής λόγω αυτοπαράδοσης. Η γονική παροχή της ψιλής κυριότητας θα υποβληθεί στην αντίστοιχη φορολογία και θα διακανονισθεί ο φόρος εισροών του διαμερίσματος κατά το μέρος της γονικής παροχής της ψιλής κυριότητας.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου αυτού συμπληρώνεται η περίπτωση λα' σημείο β' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και ορίζεται ότι απαλλάσσεται από ΦΠΑ η παραχώρηση του δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης επί κοινόκτητων κύριων, βοηθητικών ή ειδικών χώρων κτισμάτων ή επί κοινόκτητου τμήματος οικοπέδου εφόσον συνίσταται υπέρ ακινήτου που παραδίδεται σε δικαιούχο απαλλαγής πρώτης κατοικίας. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής σε συνδυασμό και με τις αντίστοιχες διατάξεις της παραγράφου 1 γίνεται πλέον σαφές ότι η παραχώρηση δικαιώματος αποκλειστικής χρήσης υπάγεται στην ίδια φορολογία με την κύρια ιδιοκτησία υπέρ της οποίας συνίσταται.

Παράδειγμα

Εργολάβος κατασκευαστής πωλεί διαμέρισμα σε δικαιούχο απαλλαγής Α' κατοικίας και υπέρ του διαμερίσματος αυτού έχει παραχωρηθεί δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης στην πωλωτή της πολυκατοικίας. Η παραχώρηση της αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης στην πωλωτή υπάγεται και αυτή στη Φορολογία Μεταβίβασης Ακινήτων (ΦΜΑ).

6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου αυτού προστίθεται ως προϋπόθεση στο άρθρο 32 παράγραφος 1 περίπτωση ε' η κατοχή της ειδικής δήλωσης της παραγράφου 4 γ' του άρθρου 36 προκειμένου να ασκηθεί το δικαίωμα έκπτωσης για το φόρο που καταβλήθηκε με τη δήλωση αυτή.

7. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου αυτού συμπληρώνονται οι διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 σχετικά με τις υποχρεώσεις του υποκειμένου στο φόρο. Πρόκειται στην ουσία για νομοτεχνική τακτοποίηση της προβλεπόμενης από την Α.Υ.Ο.Ο. ΠΟΛ 1053/06 υποχρέωσης του υποκειμένου να υποβάλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο ΔΟΥ την ειδική δήλωση ΦΠΑ και για τις πράξεις της αυτοπαράδοσης. Η ειδική δήλωση υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης χωρίς όμως την ταυτόχρονη καταβολή του φόρου και ο φόρος καταβάλλεται σε αυτή την περίπτωση με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου όπως και σε όλες τις άλλες περιπτώσεις αυτοπαράδοσης. Η ειδική δήλωση στις περιπτώσεις αυτές απαιτείται για να μπορεί να ταυτοποιείται το ακίνητο που αυτοπαραδίδεται και συνεπώς εξαντλείται γ' αυτό η φορολογική υποχρέωση όσον αφορά το ΦΠΑ.

Προβλέπεται επιπλέον η γνωστοποίηση για τη χρησιμοποίηση ακινήτου, που κατασκευάστηκε ως εμπορεύσιμο στοιχείο επιχείρησης, ως παγίου σε φορολογητέα δραστηριότητα, καθώς και για ακίνητο το οποίο απαλλοτριώθηκε. Η γνωστοποίηση αυτή υποβάλλεται μαζί με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της οικείας φορολογικής περιόδου κατά την οποία άρχισε η χρησιμοποίηση ή πραγματοποιήθηκε η απαλλοτρίωση. Με τη γνωστοποίηση αυτή στη ΔΟΥ διευκολύνεται η υπαγωγή στην ορθή φορολογία, ήτοι σε ΦΜΑ σε περίπτωση μεταβίβασης του εν λόγω ακινήτου. Για τις περιπτώσεις που μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δεν έχουν γίνει οι παραπάνω γνωστοποιήσεις λόγω έλλειψης σχετικής διάταξης παρέχεται η δυνατότητα υποβολής τους μέχρι και 30 Μαΐου 2007, χωρίς κυρώσεις.

8. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού αναδιατυπώνονται και συμπληρώνονται οι διατάξεις της παραγράφου 3 περίπτωση α' του άρθρου 37 αναφορικά με τις υποχρεώσεις των συμβολαιογράφων, οι οποίοι υποχρεούνται να μη συντάσσουν έγγραφα για πράξεις των παραγράφων 1 και 2α του άρθρου 6 (ήτοι μεταβίβαση νεόδμητων ακινήτων ή των επ' αυτών καθορισμένων δικαιωμάτων), εφόσον δεν παραδίδεται σε αυτούς εκτός του θεωρημένου αντιγράφου

της ειδικής δήλωσης του άρθρου 36 παράγραφος 4 γ' και το σχετικό ή τα σχετικά διπλότυπα καταβολής του φόρου. Με την υποχρέωση παράδοσης του διπλοτύπου καταβολής του φόρου στο συμβολαιογράφο εξασφαλίζεται η καταβολή αυτού και εμποδίζεται η φοροδιαφυγή. Συμπληρώνεται επίσης η περίπτωση β' της παραγράφου 3 του ως άνω άρθρου 37 και ορίζεται ότι οι συμβολαιογράφοι υποχρεούνται να αναγράφουν στα παραπάνω έγγραφα τον αύξοντα αριθμό της ειδικής δήλωσης καθώς και του σχετικού ή των σχετικών διπλοτύπων καταβολής του φόρου ή της έκτακτης δήλωσης κατά περίπτωση. Η παραπάνω υποχρέωση δεν υφίσταται στην περίπτωση της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, καθώς στην περίπτωση αυτή εισπράττεται αποζημίωση, η οποία είναι εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ.

9. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου αυτού αναριθμούνται οι παράγραφοι 4 και 5 σε 5 και 6 αντίστοιχα και προστίθεται νέα παράγραφος 4 στο άρθρο 37 που ορίζει τις υποχρεώσεις του υποθηκοφύλακα καθώς και του προϊσταμένου κτηματολογικού γραφείου όπου υπάρχει. Ο υποθηκοφύλακας καθώς και ο προϊστάμενος κτηματολογικού γραφείου υποχρεούνται να αρνηθούν τη μεταγραφή σύμβασης ή δικαστικής απόφασης ή οποιασδήποτε άλλης πράξης που αφορά πράξεις επί ακινήτων που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2α' του άρθρου 6, αν δεν προσκομίζεται σε αυτούς αντίγραφο της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36.

Η υποχρέωση προσκόμισης αντιγράφου της ειδικής δήλωσης δεν υφίσταται στην περίπτωση της αναγκαστικής απαλλοτρίωσης, καθώς στην περίπτωση αυτή εισπράττεται αποζημίωση, η οποία είναι εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ και συνεπώς δεν υποβάλλεται και δήλωση.

10. Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου αυτού αναριθμείται η παράγραφος 10 του άρθρου 38 σε 11 και προστίθεται νέα παράγραφος 10, η οποία ορίζει ότι η ειδική δήλωση ανακαλείται στην περίπτωση ματαίωσης σύνταξης του συμβολαίου προκειμένου να μπορεί να αναζητηθεί ο καταβληθείς φόρος για πράξη που τελικά δεν πραγματοποιήθηκε. Η ανάκληση της ειδικής δήλωσης γίνεται κατόπιν αιτήσεως του υποκειμένου με την οποία ζητά την ακύρωση της πράξης προσδιορισμού του φόρου και ταυτόχρονα την ανάκληση της ειδικής δήλωσης.

11. Με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του άρθρου αυτού προστίθεται νέα παράγραφος 2 στο άρθρο 56 που ορίζει τις περιπτώσεις ακύρωσης της πράξης προσδιορισμού του φόρου επί της ειδικής δήλωσης του άρθρου 36 παράγραφος 4 γ' είτε κατ' αυτής ασκήθηκε προσφυγή είτε επετεύχθη διοικητική επίλυση της διαφοράς είτε περαιώθηκε ως ειλικρινής. Η ακύρωση επιτρέπεται είτε σε περίπτωση ματαίωσης σύνταξης συμβολαίου είτε σε περίπτωση διόρθωσης στοιχείων δηλωθέντων εκ παραδρομής λανθασμένα στην ειδική δήλωση πριν την υπογραφή του συμβολαίου. Την ακύρωση ακολουθεί επιστροφή ή

διαγραφή κατά περίπτωση του φόρου που προέκυψε και καταβλήθηκε ή βεβαιώθηκε με βάση την ακυρωθείσα πράξη. Δεν παρέχεται η δυνατότητα διόρθωσης στην ειδική δήλωση του φόρου των εισροών, καθώς τέτοιου είδους διορθώσεις γίνονται μόνο μέσω της περιοδικής δήλωσης. Επιπλέον ορίζεται ότι για την ακύρωση αποφασίζει ο προϊστάμενος της ΔΟΥ ύστερα από αίτηση του υποκειμένου εφόσον προσκομίζεται το πρωτότυπο της ειδικής δήλωσης επί της οποίας βεβαιώνεται από το συμβολαιογράφο ότι δεν έγινε η μεταβίβαση.

Στην περίπτωση που η ακύρωση της πράξης αιτείται γιατί υπάρχει ανάγκη διόρθωσης στοιχείων που δηλώθηκαν εκ παραδρομής λανθασμένα στην ειδική δήλωση, τότε υποβάλλεται τροποποιητική ειδική δήλωση η οποία περιλαμβάνει όλα τα δεδομένα της αρχικής με τις απαιτούμενες διορθώσεις. Στην περίπτωση αυτή διαγραμμίζεται το τετραγωνίδιο «ΤΡΟΠΟΠΟΙΗΤΙΚΗ» του εντύπου της Ειδικής Δήλωσης και ο αριθμός της αρχικής δήλωσης συμπληρώνεται στην ένδειξη «Αρ. Σχετ. Δήλωσης/ Έτος» του εντύπου. Κατά την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης αφαιρείται ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε με την αρχική ειδική δήλωση με την αναγραφή του ποσού και του σχετικού διπλότυπου καταβολής στο αντίστοιχο πεδίο της στήλης «ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ» (-ΦΠΑ αρχικής δήλωσης). Για την δήλωση αυτή ακολουθείται όλη η διαδικασία των Α.Υ.Ο. ΠΟΛ 1053/06 και 1054/06. Το πρωτότυπο της αρχικής ειδικής δήλωσης φυλάσσεται στην Δ.Ο.Υ. και δεν επιστρέφεται στον υποκείμενο. Το θεωρημένο αντίτυπο της τροποποιητικής δήλωσης που προορίζεται για το συμβολαιογράφο προσκομίζεται σε αυτόν μαζί με όλα τα σχετικά διπλότυπα καταβολής του φόρου (τόσο της αρχικής όσο και της τροποποιητικής δήλωσης).

12. Η ισχύς των διατάξεων του άρθρου αυτού αρχίζει από 1^η Ιανουαρίου 2006.

Λοιπά θέματα ακινήτων

Με αφορμή πολλά προφορικά και γραπτά ερωτήματα τόσο από πλευράς των φορολογουμένων όσο και εκ μέρους των ΔΟΥ παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες σε διάφορα επί μέρους θέματα, με βάση τη θέση της διοίκησης, σχετικά με την επιβολή του ΦΠΑ στα ακίνητα.

1. Ειδικό έντυπο προϋπολογιστικού κόστους

Το ειδικό έντυπο προϋπολογιστικού κόστους υποβάλλεται υποχρεωτικά μετά την ημερομηνία έκδοσης ή αναθεώρησης της οικοδομικής άδειας και σε κάθε περίπτωση πριν από την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας. Στην εγκύκλιο ΠΟΛ 1065/2-5-2006 σημειώνεται ότι τροποποιητικό έντυπο του αρχικού πρέπει να υποβληθεί πριν την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας. Σε κάθε περίπτωση λοιπόν δεν μπορεί να μεταβάλλεται το συνολικό ποσό του προϋπολογιστικού κόστους μετά την πρώτη παράδοση ιδιοκτησίας (δεύτερη σελίδα του εντύπου). Στις περιπτώσεις βέβαια που μετά από την πρώτη ή περισσότερες μεταβιβάσεις ιδιοκτησιών **τροποποιείται η σύσταση ιδιοκτησίας και**

διαφοροποιούνται τα χιλιοστά που αντιστοιχούν στις αδιάθετες ιδιοκτησίες είτε λόγω συνένωσης κάποιων ιδιοκτησιών είτε λόγω άλλης αιτίας, πρέπει να υποβάλλεται τροποποιητικό του ειδικού εντύπου προϋπολογιστικού κόστους ώστε να απεικονίζονται τα σωστά στοιχεία, ωστόσο και σε αυτή την περίπτωση δεν επιτρέπεται τροποποίηση στο συνολικό κόστος της οικοδομής. Αυτονόητο είναι ότι δεν μπορούν να διαφοροποιούνται ούτε τα χιλιοστά ούτε η κατανομή του κόστους στις ήδη μεταβιβασθείσες ιδιοκτησίες.

2. Μεταβιβάσεις ημιτελών ιδιοκτησιών

Με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Κωδ. ΦΠΑ ορίζεται ότι «θεωρείται ως παράδοση ακινήτων η μεταβίβαση αποπερατωμένων ή ημιτελών κτιρίων.....».

Η αποπεράτωση της κατασκευής μιας οικοδομής πρέπει σε κάθε περίπτωση να εξετάζεται ως πραγματικό γεγονός και εξαρτάται από τις εκάστοτε συμφωνίες των ενδιαφερομένων μερών. Στις περιπτώσεις που παραδίδεται ημιτελές κτίριο (και δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αμάχητου τεκμηρίου) του οποίου η κατασκευή θα συνεχισθεί αποδεδειγμένα από ένα συγκεκριμένο στάδιο και μετά από τον αγοραστή, είναι αυτονόητο ότι οι υποχρεώσεις της κατασκευαστικής επιχείρησης καθώς και το απολογιστικό της κόστος, ολοκληρώνονται με την εκτέλεση των εργασιών κατασκευής έως του συγκεκριμένου σταδίου στο οποίο έχει συμφωνηθεί ότι θα γίνει η παράδοση.

Εάν λοιπόν κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης έχουν εκτελεσθεί όλες οι συμφωνηθείσες εργασίες για την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία και προκύπτει από τα βιβλία της επιχείρησης το πραγματικό απολογιστικό κόστος αυτής, ενώ δεν έχουν εκτελεσθεί όλες οι συμφωνηθείσες εργασίες επί της όλης «οικοδομής» (δεδομένου ότι ως «οικοδομή» θεωρείται, σύμφωνα με την ΑΥΟΟ ΠΟΛ 1039/2006, το σύνολο των οικοδομημάτων της ίδιας οικοδομικής αδείας) ώστε να μπορεί να υποβληθεί το έντυπο για το συνολικό απολογιστικό κόστος της οικοδομής, μπορεί να υποβάλλεται το έντυπο του απολογιστικού κόστους της συγκεκριμένης ιδιοκτησίας όπως προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της επιχείρησης ως προσωρινό. Περαιτέρω κατά την ολοκλήρωση των εργασιών όλης της «οικοδομής» (δηλ. όλων των οικοδομημάτων της ίδιας οικοδομικής αδείας) οπότε θα υποβληθεί το συνολικό απολογιστικό κόστος, η συμμετοχή της κάθε ιδιοκτησίας στο κόστος θα προκύπτει με βάση τα χιλιοστά που της αντιστοιχούν επί του κόστους κατασκευής όλης της «οικοδομής» έως του συγκεκριμένου σταδίου (που η κάθε ιδιοκτησία είχε συμφωνηθεί ότι θα παραδοθεί).

Η ακρίβεια των ανωτέρω αποτελεί αντικείμενο του φορολογικού ελέγχου.

Παράδειγμα:

Έστω ότι κατασκευαστική επιχείρηση έχει σκοπό να ανεγείρει σε ιδιόκτητο οικόπεδο, δύο μεζονέτες Α και Β συνολικής επιφάνειας 300m². Έστω ότι για την ανέγερση των δύο αυτών κατοικιών εκδόθηκε μια

οικοδομική άδεια το Σεπτέμβριο του 2006. Με βάση τη γενόμενη σύσταση κάθετης ιδιοκτησίας σε κάθε κατοικία αντιστοιχούν 500 χιλιοστά οικοπέδου.

Η επιχείρηση ξεκινά να ανεγείρει τη μεζονέτα Α και με την ολοκλήρωση του φέροντος οργανισμού αυτής συμφωνεί να την πωλήσει, στο στάδιο που βρίσκεται, σε αγοραστή που θα αναλάβει ο ίδιος την αποπεράτωσή της (και θα έχει βεβαίως γι' αυτό όλα τα απαιτούμενα αποδεικτικά στοιχεία). Για τη μεταβίβαση αυτή δεν έχει εφαρμογή το αμάχητο τεκμήριο του αποπερατωμένου διαμερίσματος. Η μεζονέτα Β δεν έχει ακόμη αρχίσει να ανεγείρεται.

Η κατασκευαστική επιχείρηση, η οποία υπάγεται σε ΦΠΑ για την παραπάνω πώληση, θα υποβάλει το έντυπο απολογιστικού κόστους ως **προσωρινό**, στο οποίο θα απεικονίζεται το κόστος της συγκεκριμένης μεζονέτας Α μέχρι του σταδίου του ολοκλήρωσης του φέροντος οργανισμού κατά το οποίο γίνεται η παράδοσή της, όπως αυτό προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο κοστολογίου οικοδομών της επιχείρησης. Έστω ότι αυτό ανέρχεται στα 70.000 ΕΥΡΩ.

Στη συνέχεια η κατασκευαστική επιχείρηση αποπερατώνει την κατασκευή της μεζονέτας Β, της οποίας το κόστος μέχρι το στάδιο του ολοκλήρωσης του φέροντος οργανισμού ανέρχεται στο ποσό των 70.000 ΕΥΡΩ ενώ το κόστος των υπολοίπων εργασιών μέχρι την αποπεράτωσή της ανέρχεται στο ποσό των 90.000 ΕΥΡΩ.

Κατά συνέπεια το συνολικό κόστος της «οικοδομής» μέχρι το στάδιο του εκ μπετόν αρμέ σκελετού ανέρχεται σε 140.000 ΕΥΡΩ [70.000 ΕΥΡΩ (Α) + 70.000 ΕΥΡΩ (Β)]. Επομένως το (οριστικό) απολογιστικό κόστος της μεζονέτας Α ανέρχεται στο ποσό των 70.000 ΕΥΡΩ [$140.000 \times 500 / 1000$ (Α) = 70.000 ΕΥΡΩ] και η κατασκευαστική επιχείρηση θα υποβάλει το έντυπο απολογιστικού κόστους όλης της «οικοδομής», στο οποίο η μεζονέτα Α θα έχει (οριστικό) απολογιστικό κόστος 70.000 ΕΥΡΩ ενώ η μεζονέτα Β θα έχει απολογιστικό κόστος [$140.000 \times 500 / 1000$ (Α) = 70.000 ΕΥΡΩ + 90.000 ΕΥΡΩ] = 160.000 ΕΥΡΩ.

3. Απολογιστικό κόστος

Στην ΑΥΟΟ ΠΟΛ.1054/27-3-2006 ορίζεται ότι σε περίπτωση μεταβίβασης ιδιοκτησίας πριν την αποπεράτωση της οικοδομής οπότε τα συγκρινόμενα μεγέθη είναι, το δηλούμενο τίμημα, η αντικειμενική αξία και το προϋπολογιστικό κόστος, ο έλεγχος της Ειδικής δήλωσης κατά το χρόνο της παραλαβής της τελεί υπό την επιφύλαξη της εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 49 του Κώδικα ΦΠΑ εκτός του φόρου εισροών και για το πραγματικό κόστος του ακινήτου.

Σε περίπτωση που η κατασκευαστική επιχείρηση διαπιστώνει κατά την σύνταξη και υποβολή του Ειδικού εντύπου απολογιστικού κόστους ότι αυτό είναι μεγαλύτερο από τη φορολογηθείσα αξία με βάση την Ειδική δήλωση, **μπορεί, εφόσον το επιθυμεί, να αποδώσει τη διαφορά του ΦΠΑ με έκτακτη δήλωση** η οποία θα συνυποβάλλεται μαζί με το

ειδικό έντυπο του απολογιστικού κόστους, προκειμένου να αποφευχθεί ο πρόσθετος φόρος ανακρίβειας κατά τον έλεγχο. Στην έκτακτη αυτή δήλωση θα σημειώνεται η αιτία υποβολής της, δεδομένου ότι το ποσό αυτό καταβάλλεται συμπληρωματικά χωρίς να μεταφέρεται προς έκπτωση στην περιοδική δήλωση.

Εκπρόθεσμη υποβολή της, επισύρει πρόσθετο φόρο της εκπροθέσμου υποβολής.

Άρθρο 21

Ειδικό καθεστώς ανακυκλώσιμων απορριμμάτων.

A. Γενικά

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

Με τις ανωτέρω τροποποιήσεις η ελληνική νομοθεσία εναρμονίζεται με την Οδηγία 2006/69/ΕΚ του Συμβουλίου της 24ης Ιουλίου 2006 (τροποποίηση της 6^{ης} 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.

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 39^α 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 39^α.

Από τα ανωτέρω γίνεται σαφές ότι:

- ο Οι παραδόσεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων ύστερα από καθαρισμό, στίλβωση, διαλογή, κοπή, τεμαχισμό, εφόσον αυτά προορίζονται για ανακύκλωση, υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39^α του Κώδικα ΦΠΑ.
- ο Οι παραδόσεις των απορριμμάτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 39^α 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 39^α.
- ο 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 39^α.

Για τις παραδόσεις που δεν υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 39^α, 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 39^α:

- Η παράδοση πλήρως απαξιωμένου φορτηγού Δ.Χ. ως παλιοσίδερα σε πρόσωπο που ασκεί ως δραστηριότητα την εμπορία παλαιών σιδήρων.
- Η παράδοση πριονιδίου σε εργοστάσιο κατασκευής μοριοσανίδων.
- Η παράδοση καταλοίπων παραγωγικής δραστηριότητας αλουμινίου σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει.
- Η παράδοση χρησιμοποιημένων λιπαντικών από συνεργείο επισκευής αυτοκινήτων, το οποίο συλλέγει από πελάτες του τα υλικά αυτά, σε βιομηχανία που τα ανακυκλώνει. Σημειώνεται ότι το συνεργείο στην περίπτωση αυτή πρέπει να έχει δηλώσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. την πραγματοποίηση αυτών των πράξεων, υποχρέωση που υπάρχει για όλους τους υποκείμενους σε κάθε περίπτωση άσκησης παράλληλης δραστηριότητας.
- Η παράδοση παλαιών σιδήρων σε έμπορο με αντίστοιχη δραστηριότητα (πωλήσεις προς ανακύκλωση) ύστερα από διαλογή, κοπή και συμπίεση τους.

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

- 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

απορριμμάτωνα σύμφωνα με τα όσα έχουν ήδη αναφερθεί.

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

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

Γ. Αντικείμενο του φόρου

Με τις τροποποιήσεις στα άρθρα 35 και 39^α 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.

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).

Ωστόσο 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 39^α.

Όπως αναφέρεται στην παράγραφο 3 του άρθρου 21 του ν.3522, οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για πράξεις που διενεργούνται από 1^η Ιανουαρίου 2007. Στο πλαίσιο αυτό για τα στοιχεία που εκδίδονται από 1^η 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.3522/22.12.2006, για τα πρόσωπα που πραγματοποιούν πράξεις ανακυκλώσιμων απορριμμάτων εκπληρώνεται με την υποβολή δήλωσης μεταβολών μετάταξης, στο χρόνο που καθορίζεται από τη σχετική

Υπουργική Απόφαση.

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

Στις παραδόσεις των υλικών αυτών προς υποκείμενους στο φόρο, στο εσωτερικό της χώρας, ο πωλητής από 1/1/2007 δεν θα επιβαρύνει το φορολογικό στοιχείο που εκδίδει με Φ.Π.Α. αλλά θα αναγράφει σε αυτό την ένδειξη «Άρθρο 39^α, 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 προσauξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της οικείας φορολογικής περιόδου. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας αντίστοιχα προσauξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

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

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

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

ΣΤ. Μεταβατικές διατάξεις

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

Ζ. Επιστροφή Φ.Π.Α.

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

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις επιστροφής του Φ.Π.Α. έχουν

οριστεί στην ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/04 και την ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1092/04.

Όσον αφορά την επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. λόγω αδυναμίας συμψηφισμού σημειώνεται ότι, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 6 της ΑΥΟ ΠΟΛ 1073/04 σε περιπτώσεις, που είναι αδύνατος ο συμψηφισμός στην επόμενη ή επόμενες διαχειριστικές περιόδους, μπορεί να ζητηθεί η επιστροφή χωρίς να απαιτείται να εξαντληθεί η δυνατότητα μεταφοράς του πιστωτικού υπολοίπου. Έτσι, εφόσον ο υποκείμενος πραγματοποιεί αποκλειστικά ή κατά κύριο λόγο πράξεις του άρθρου 39^α, 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 ΠΟΛ1022/29.2.2004.

Θ. Λοιπά

Από την έναρξη εφαρμογής των διατάξεων του κοινοποιούμενου νόμου παύουν να ισχύουν οι ΕΔΥΟ ΠΟΛ 1006/2003 και 1138/2004 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.

Άρθρο 25 παρ. 1

Είδη συσκευασίας

Με τις διατάξεις του άρθρου 25 του κοινοποιούμενου νόμου 3522/2006 καταργείται η περίπτωση στ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ και κατά συνέπεια από 1-1-2006 παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης στην αγορά, εισαγωγή, ενδοκοινοτική απόκτηση ειδών συσκευασίας (προκειμένου για συσκευασίες που επιστρέφονται) **ανεξάρτητα** αν η παράδοσή τους καλύπτεται από εγγύηση.

Παράδειγμα:

1) Βιομηχανία Α αναψυκτικών πουλά εμπορεύματα σε χονδρέμπορο αναψυκτικών και τιμολογεί με ΦΠΑ τόσο την αξία του περιεχομένου δηλαδή των αναψυκτικών όσο και την αξία των φιαλών συσκευασίας.

2) Βιομηχανία Β αναψυκτικών πουλά εμπορεύματα σε χονδρέμπορο αναψυκτικών και τιμολογεί με ΦΠΑ μόνο την αξία του περιεχομένου δηλαδή των αναψυκτικών, την αξία των φιαλών την αναγράφει χωρίς να την επιβαρύνει με ΦΠΑ για τις επιστρεφόμενες συσκευασίες και ο χονδρέμπορος καταβάλλει εγγύηση στην βιομηχανία αναψυκτικών.

3) Βιομηχανία Γ αναψυκτικών πουλά εμπορεύματα σε χονδρέμπορο αναψυκτικών και τιμολογεί με ΦΠΑ μόνο την αξία του περιεχομένου δηλαδή των αναψυκτικών, την αξία των φιαλών την αναγράφει χωρίς να την επιβαρύνει με ΦΠΑ για τις επιστρεφόμενες συσκευασίες και ο χονδρέμπορος δεν καταβάλλει εγγύηση στην βιομηχανία αναψυκτικών.

Και στις τρεις παραπάνω περιπτώσεις οι βιομηχανίες αναψυκτικών έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά, εισαγωγή, ενδοκοινοτική απόκτηση των φιαλών των αναψυκτικών.

Περαιτέρω με τις διατάξεις του ίδιου άρθρου του κοινοποιούμενου νόμου τροποποιείται η διάταξη της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του Κώδικα Φ.Π.Α. και με τις νέες διατάξεις θεσμοθετείται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ για τα επιστρεφόμενα είδη συσκευασίας τα οποία έχουν διακινηθεί χωρίς ΦΠΑ και τα οποία τελικά δεν επιστρέφονται.

Ο προσδιορισμός του χρόνου επιστροφής είναι θέμα πραγματικό και συναρτάται με τις συμβάσεις και τις συμφωνίες μεταξύ των αντισυμβαλλομένων αλλά σε κάθε περίπτωση δεν μπορεί να υπερβεί την πενταετία που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ για το διακανονισμό του παγίου.

Η αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας κρίνεται σκόπιμο να αναγράφεται (παρατηρήσεις τιμολογίου) για πληροφοριακούς και ελεγκτικούς σκοπούς προκειμένου να προσδιορισθεί η φορολογητέα βάση σε μεταγενέστερο χρόνο όπου τυχόν οφειλόμενος ΦΠΑ θα καταβάλλεται ή με την έκδοση παραστατικού για τη σχετική χρέωση ή με τη διενέργεια διακανονισμού.

Παράδειγμα:

Επιχείρηση εμπορίας υγραερίου πωλεί εμπορεύματα σε χονδρέμπορο και τιμολογεί με ΦΠΑ μόνο την αξία του περιεχομένου δηλαδή του υγραερίου, χωρίς να επιβαρύνει με ΦΠΑ την αξία της επιστρεφόμενης συσκευασίας. Έτσι οι συσκευασίες διακινούνται μεταξύ των δύο αυτών επιχειρήσεων χωρίς ΦΠΑ με την προϋπόθεση ότι θα επιστραφούν δεδομένου ότι σε κάθε περίπτωση οι συσκευασίες αυτές ανήκουν και αποτελούν περιουσιακό στοιχείο της επιχείρησης εμπορίας υγραερίου και όχι του χονδρέμπορου. Στην περίπτωση που οι συσκευασίες αυτές δεν επιστραφούν η επιχείρηση εμπορίας υγραερίου οφείλει ΦΠΑ στην αξία τους.

**Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ
ΘΕΜΑΤΩΝ
ΝΙΚ. ΑΝΔΡΙΑΝΟΠΟΥΛΟΣ**