



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 16/05/2019

Αριθμός απόφασης: **1134**

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

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 **17-01-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανή προσφυγή του «. . του .» – **Α.Φ.Μ.** ., με κύρια δραστηριότητα την εκτροφή κοτόπουλων κρεατοπαραγωγής, ο οποίος προέβη σε διακοπή δραστηριότητας κατά την 31/12/2012 και διεύθυνση κατοικίας στο . του Ν. .. - Τ.Κ. 455 00, κατά της με αριθμό .../.../28-12-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, 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 17-01-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, 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. .../28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων φορολογικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 43.717,76 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013 ύψους 41.007,26 € ήτοι συνολικό ποσό ύψους 84.725,02 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού φορολογικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012 από την Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με βάση τα άρθρα 7 και 33 του ν. 2859/2000, το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ. .../09-05-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων προέβη σε διακοπή εργασιών κατά την 31/12/2012.
- Πιστωτικό υπόλοιπο ποσού ύψους 10.099,66 €, του έτους 2011 το οποίο μετέφερε ο προσφεύγων προς έκπτωση και συμψηφισμό στο υπό κρίση έτος, έχει υποπέσει σε παραγραφή, δεδομένου ότι δεν υποβλήθηκε αίτημα προς επιστροφή πριν το χρόνο παραγραφής της ως άνω αξίωσης (τρία έτη).
- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο σχετικά με το αν διενεργήθηκε διακανονισμός εμπορεύσιμων ή παγίων στοιχείων εφόσον υπήρχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 (άρθρο 26 του ν. 1642/1986), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δε διενήργησε διακανονισμό παγίων στοιχείων, ως όφειλε, για πάγια τα οποία αγόρασε το 2008 και έπαψε να τα χρησιμοποιεί το 2012 σε φορολογητέες πράξεις, λόγω διακοπής εργασιών, όπως απεικονίζεται στον ακόλουθο πίνακα:

ΠΑΓΙΑ ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ ΑΓΟΡΑΣ	Φ.Π.Α ΑΓΟΡΑΣ ΠΑΓΙΩΝ ΠΟΥ ΕΚΠΕΣΤΗΚ Ε ΣΤΟ ΕΤΟΣ ΑΓΟΡΑΣ	ΠΑΡΑΔΟΘΗΚΑΝ ΜΕΣΑ ΣΤΗ ΧΡΗΣΗ ΚΑΙ ΔΙΑΤΕΘΗΚΑΝ ΣΕ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ				Φ.Π.Α. ΠΟΥ ΑΝΑΛΟΓ ΕΙ ΣΤΑ ΕΤΗ ΜΗ ΧΡΗΣ/ΣΗ Σ	Φ.Π.Α. ΠΟΥ- ΕΙΣΠΡΑ - ΧΘΗΚΕ ΑΠΟ ΠΑΡΑΔ ΟΣΗ ΠΑΓΙΩΝ	Φ.Π.Α. ΓΙΑ ΚΑΤΑΒΟ ΛΗ ΧΡΗΣΗ 2012
		2008	2009	2010	2012			

82.047,33;	15.589,99	3.117,80	3.117,80	3.117,80	3.117,80	3.117,80	0,00	3,117,80
------------	-----------	----------	----------	----------	----------	----------	------	----------

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο ως προς την παράδοση των πάγιων περιουσιακών στοιχείων λόγω διακοπής εργασιών στα τηρούμενα βιβλία του προσφεύγοντος και το μητρώο παγίων, προέκυψε ότι κατά την διακοπή των εργασιών κατά την 31/12/2012, διέθετε δύο ακίνητα, (πτηνοτροφείο-κονικλοτροφείο) με μηχανολογικό εξοπλισμό, των οποίων η αναπόσβεστη αξία ανέρχονταν στο ποσό των 178.064,96 €.

Σημειώνεται δε, ότι δε διενεργούνται αποσβέσεις για την υπό κρίση χρήση δεδομένου ότι η ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντος βρισκόταν σε αδράνεια και δεν είχε πραγματοποιήσει οποιαδήποτε δραστηριότητα ή συναλλαγή (αγορά - πώληση). Βάσει των οριζόμενων στο άρθρο 31§1στ' του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ. 1029/2006, αποσβέσεις παγίων που βρίσκονται σε αδράνεια και δεν χρησιμοποιούνται στην παραγωγική διαδικασία δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα.

- Ο προσφεύγων εξέδωσε το υπ' αριθ. ../31-12-2012 στοιχείο αυτοπαράδοσης με περιγραφή «αυτοπαράδοση κτιρίων (αγροτικών) μετά του ενσωματωμένου μηχ/κου εξοπλισμού» αξίας 45.455,22 € πλέον Φ.Π.Α. 10.454,70 €.

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψη: α) Την αναπόσβεστη αξία των παγίων σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος και το μητρώο παγίων, η οποία ανέρχονταν στην υπό κρίση χρήση στο ποσό των 178,064,96 € και, β) την αντικειμενική αξία των κτιρίων (παγίων) η οποία σύμφωνα με το Φ.Α.Π. του έτους 2012 ανέρχονταν στο ποσό των 227.448,00 € για το πτηνοτροφείο και σε 217.339,20 € για το κονικλοτροφείο, διαπίστωσε ότι η αξία του Φ.Π.Α. που έπρεπε να αποδοθεί για τα ως άνω πάγια στοιχεία ανέρχεται τουλάχιστον σε 40.954,94 €, ήτοι, (178.064,96 € X 23%), καταλόγισε την προκύπτουσα διαφορά ΦΠΑ ύψους 30.500,24 € (40.954,94 -10.454,70 €) και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη, ως ακολούθως:

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών	45.455,22	178.064,96	132.609,74
Αξία φορολογητέων εισροών	0,00	0,00	0,00
Φόρος εκροών	10.454,70	40.954,94	30.500,24
Υπόλοιπο φόρου εισροών	10.454,70	-2.762,82	13.217,52
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	43.717,76	43.717,76
Πρόστιμο του άρθρου 58 ^α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013	0,00	41.007,26	41.007,26
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	84.725,02	84.725,02

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου .../17-01-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Παραγραφή της χρήσης 2012. Στην υπό κρίση περίπτωση, η Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του επιδόθηκε εντός του Ιανουαρίου του έτους 2019, όταν είχε ήδη παραγραφεί το δικαίωμα του Δημοσίου για καταλογισμό.
- 2) Με την έκθεση ελέγχου προσδιορίζεται η αξία του στοιχείου αυτοπαράδοσης, του οποίου η έκδοση προβλέπεται από το άρθρο 7 του Ν.2859/2000, ίση με την αξία που είχαν τα πάγια κατά τη στιγμή της παράδοσης και ως αξία παράδοσης θεωρήθηκε η αναπόσβεστη αξία των παγίων, ήτοι 178.064,96 ευρώ, όπως προκύπτει από το τηρούμενο μητρώο παγίων.
Όσον αφορά το μητρώο παγίων, σε αυτό καταγράφονται όλα τα πάγια μιας επιχείρησης απομειώνοντας την αξία τους κάθε χρόνο εφαρμόζοντας τους συντελεστές απόσβεσης που προβλέπονται από τη φορολογία εισοδήματος, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι το υπόλοιπο της αξίας (αναπόσβεστη αξία) ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα ώστε να αποτελεί και αξία πώλησης. Στο άρθρο 19 παρ. 2 περ. α' του Ν. 2859/2000 αναφέρεται ότι για τις πράξεις του άρθρου 7 του Ν. 2859/2000 ως αξία λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών. Συνεπώς για την φορολογητέα αξία λαμβάνεται υπόψη η κατάσταση των στοιχείων (παλαιότητα, χρήση, νέα μοντέλα με αυξημένες δυνατότητες κλπ). Η αναπόσβεστη αξία είναι ένα μέγεθος που όμως δεν είναι το μέγεθος που ορίζεται στο άρθρο 19 του ΚΦΠΑ. Οι τρέχουσες τιμές αγοράς και οι πραγματικές εμπορικές αξίες σε καμία περίπτωση δεν συμβαδίζουν με την αναπόσβεστη αξία των παγίων. Επίσης αν όλος ο πάγιος εξοπλισμός ήταν στο 5^ο έτος λειτουργίας του τότε θα έπρεπε να κάνει διακανονισμό του ΦΠΑ βάσει του άρθρου 33 του Ν.2859/2000 και όχι αυτοπαράδοση. Αυτό σημαίνει ότι σε κόστος αγοράς αξίας 370.958,50 ευρώ, όπως αναφέρεται στο σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου, αναλογεί ΦΠΑ 19% ποσό 70.482,12 ευρώ και θα έπρεπε να αποδώσει το 1/5 αυτού δηλαδή 14.096,42 ευρώ, κάτι που απέχει πολύ από τις 40.954,94 ευρώ που προκύπτει από τον έλεγχο. Επίσης για τις αγορές παγίων κατά το έτος 2008, ο έλεγχος συμπεριέλαβε και το τιμολόγιο Νο .../7-11-2008 αξίας 57.268,00 ευρώ από τον προμηθευτή για το οποίο δεν συμψηφίσθηκε ΦΠΑ λόγω απαλλαγής όπως προκύπτει και από την εγγραφή στο βιβλίο εξόδων, το οποίο και προσκομίσθηκε. Για το λόγο αυτό το ποσό των 2.176,18 ευρώ δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στο διακανονισμό.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί παραγραφής του έτους 2012

Επειδή στο άρθρο 72§11 Ν. 4174/2013 (πρώην άρθρο 66) ορίζεται ότι: «11. Διατάξεις περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου και πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, προστίμων, προϋσχύουσες του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, εξακολουθούν να έχουν εφαρμογή για τις χρήσεις, τις περιόδους, τις υποθέσεις και τις φορολογικές υποχρεώσεις τις οποίες αφορούν. Κατ' εξαίρεση, οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 εφαρμόζονται και για περιπτώσεις φοροδιαφυγής, η οποία διαπράχθηκε πριν την εφαρμογή του Κώδικα, εάν, κατά τη θέση αυτού σε ισχύ, το δικαίωμα του Δημοσίου δεν έχει παραγραφεί. Όπου σε κείμενες διατάξεις ουσιαστικού φορολογικού δικαίου, που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβλέπεται προθεσμία παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιεί φύλλα ελέγχου, πράξεις προσδιορισμού φόρου, τελών, εισφορών, πράξεις επιβολής προστίμων και κάθε άλλη συναφή πράξη, η παραγραφή διακόπτεται με την έκδοσή τους. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται και σε εκκρεμείς δικαστικές υποθέσεις, οι οποίες δεν έχουν συζητηθεί κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου σε πρώτο βαθμό.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 49 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της εκκαθαριστικής δήλωσης ή η προθεσμία για την υποβολή των απαιτούμενων δικαιολογητικών για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 41. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την επιβολή του φόρου».

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, πριν εκπνεύσει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για διενέργεια ελέγχου στην εν λόγω χρήση, εκδόθηκε η υπ' αριθ. .../.../28-12-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ, διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012 και ως εκ τούτου, η παραγραφή διακόπηκε με την έκδοση της.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της αξίας των παγίων που λαμβάνεται υπόψη στην αυτοπαράδοση, σύμφωνα με το άρθρο 19 του Ν. 2859/2000 και περί του ότι η αναπόσβεστη αξία είναι ένα μέγεθος το οποίο δεν ορίζεται στο άρθρο 19 του ΚΦΠΑ.

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 με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, 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 7 - Πράξεις θεωρούμενες ως παράδοση αγαθών ότι: « 1. Θεωρείται ως παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η διάθεση από υποκείμενο στο φόρο αγαθών της επιχείρησής του για τις ανάγκες της, εφόσον πρόκειται για αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τα οποία δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση απόκτησης τους από άλλον υποκείμενο στο φόρο. 2. Επίσης, ως παράδοση αγαθών θεωρούνται οι ακόλουθες πράξεις, εφόσον η απόκτηση των αγαθών ή κατά περίπτωση των υλικών ή των υπηρεσιών από τα οποία έχουν παραχθεί αυτά παρέχει στον υποκείμενο δικαίωμα έκπτωσης του φόρου:... ε) η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο ή στους κληρονόμους του αγαθών της επιχείρησής του, κατά την παύση των εργασιών της ή κατά το θάνατο του υποκειμένου.

Προκειμένου για πάγια περιουσιακά στοιχεία του υποκειμένου, όπως ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 33, οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου δεν εφαρμόζονται, εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού του φόρου αυτών.....4. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού»,

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...».

στο δε άρθρο 19 παρ 2^α ότι: 2. Κατ' εξαίρεση, στις πιο κάτω περιπτώσεις, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται: α) Για τις πράξεις παράδοσης αγαθών, που αναφέρονται στο άρθρο 7, καθώς και για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, που αναφέρονται στην περίπτωση α' του άρθρου 12, η τρέχουσα τιμή αγοράς των αγαθών ή παρόμοιων αγαθών ή, αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αγαθών, κατά το χρόνο πραγματοποίησης των πράξεων αυτών».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 33 - Διακανονισμός εκπτώσεων του Ν. 2859/2000(ΚΦΠΑ), ως ίσχυε την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις περιοδικές δηλώσεις, οι οποίες υποβάλλονται σύμφωνα με την περίπτωση α της παραγράφου 1 του άρθρου 38, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό κατά την υποβολή της προβλεπόμενης από το ίδιο άρθρο εκκαθαριστικής δήλωσης, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,

β) μετά την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, όπως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης.

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.[...].

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου. ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο και ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομένοντα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση κατά την έννοια των διατάξεων της περίπτωσης γ' της [παραγράφου 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/86](#)

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν.2773/1999 (ΦΕΚ 286 Α') όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας.

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους. οι εταιρείες του [άρθρου 2 του Ν.1665/1986](#) (ΦΕ5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτει, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ Κ 194 Α'). ...[...].».

Επειδή, με την εγκύκλιο 10/10-071987, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Ερμηνεία Ν. 1642/1986.- Κοινοποίηση των διατάξεων του Ν. 1642/86 «Για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας και άλλες διατάξεις»), στο άρθρο 31, διευκρινίζεται ότι: «31. Άλλες πράξεις θεωρούμενες σαν αυτοπαραδόσεις αγαθών. Οι διατάξεις της παραγρ. 2 ορίζουν ότι αποτελούν επίσης παραδόσεις αγαθών δηλ φορολογητέες πράξεις και οι πράξεις που αναφέρονται πιο κάτω, εφόσον αφορούν αγαθά για τα οποία έχει εκπεσθεί ο φόρος κατά την απόκτηση, την παραγωγή ή την κατασκευή τους (φόρος που επιβάρυνε τις πρώτες ύλες, βοηθητικές ύλες, υπηρεσίες που απαιτήθηκαν για την παραγωγή ή κατασκευή), εφόσον δηλαδή τα αγαθά βρίσκονται στην

επιχείρηση ελεύθερα φόρου. Διευκρινίζεται, ότι για τις περιπτώσεις α', β', δ' και ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 7, τις οποίες ο νόμος θεωρεί φορολογητέες παραδόσεις, ο υποκείμενος στο φόρο πρέπει να εκδίδει ειδικό στοιχείο, ο τύπος και το περιεχόμενο του οποίου ορίζεται με την απόφαση του Υπουργού Οικονομικών Π. 7475/791/7-11-1986. Οι πράξεις αυτές είναι οι ακόλουθες:... .ε. **Η περιέλευση στον υποκείμενο στο φόρο αγαθών της ατομικής του επιχείρησης κατά την παύση των εργασιών της. Και η περίπτωση αυτή θεωρείται αυτοπαράδοση αγαθών, για την κάλυψη προσωπικών αναγκών και για το λόγο αυτό υπόκειται σε φόρο.** Για την απόδοση του φόρου, η αξία των αναλαμβανόμενων αγαθών, θα καταχωρείται στην προσωρινή δήλωση που υποβάλλεται, για την φορολογική περίοδο στην οποία εκδηλώνεται η παύση των εργασιών της ατομικής επιχείρησης του υποκειμένου και ανάλογα με τα τηρούμενα βιβλία (από τον υποκείμενο), θα συνοδεύεται ή όχι με απογραφή των αναλαμβανόμενων αγαθών. Επισημαίνεται ότι στην πιο πάνω περίπτωση πρέπει να εκδίδεται το ειδικό στοιχείο της Π. 7475/791/7.11.1986 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών με κατάλληλη συμπλήρωση των ενδείξεών του. Σημειώνεται, ότι η περίπτωση δεν αφορά τα αγαθά που αναλαμβάνονται από υποκειμένους στο φόρο, οι οποίοι κατά την διακοπή των εργασιών της επιχείρησής τους, τηρούσαν βιβλία αγορών (καθεστώς μικρών επιχειρήσεων) ή δεν τηρούσαν βιβλία (καθεστώς απαλλασσομένων επιχειρήσεων) Κ.Φ.Σ., γιατί στις περιπτώσεις αυτές, για τα αναλαμβανόμενα αγαθά, ο Φ.Π.Α. καταβλήθηκε στην φορολογική περίοδο της αγοράς τους».

Επειδή, με την Απόφαση Π. 7475/1986/0711/1986 του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Τύπος και περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που εκδίδεται από τον υποκείμενο στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., για τις πράξεις που συνιστούν αυτοπαράδοση αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών), ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος στο κανονικό καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας εκδίδει ειδικό στοιχείο αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, για τη χρησιμοποίηση αγαθών ή υπηρεσιών της επιχείρησής του εφόσον:

- πρόκειται για αγαθά ή υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της [παραγράφου 4 του άρθρου 23 του Ν. 1642/1986,](#)

- διαθέτει αγαθά από υπαγόμενη σε φόρο δραστηριότητα, σε άλλη μη υπαγόμενη,

- διαθέτει αγαθά για τις ανάγκες του ή του προσωπικού του ή τρίτων ή γενικά για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση.

Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού στοιχείου, υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω περιπτώσεις ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά αγαθών αυτών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.

2. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό στοιχείο λαμβάνεται:

- για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο της παράδοσης και

- για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

3. Ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου της παραγράφου 1 ορίζεται με το υπόδειγμα, που προσαρτάται στην παρούσα απόφαση.
4. Στο ειδικό αυτό στοιχείο θα αναγράφεται χωριστά ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί, η ένδειξη «φόρος μη εκπιπτόμενος» καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.
5. Για τον τρόπο και χρόνο έκδοσης, καταχώρισης και φύλαξης του ειδικού στοιχείου εφαρμόζονται κατ' αναλογία οι σχετικές με το λογικά στοιχεία διατάξεις του Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων».

Επειδή περαιτέρω, με την εγκύκλιο 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992, του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Κοινοποίηση διατάξεων Ν.2093/1992, σχετικά με τον ΦΠΑ 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992), στο άρθρο 26 διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις της παρ. 22 του άρθρου 2 του κοινοποιούμενου νόμου, που ισχύουν από 1.1.1993, αντικαταστάθηκε η παρ. 3 του άρθρου 26 του Ν.1642/1986. 1. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής ορίζεται ότι, στην περίπτωση που ένα αγαθό επένδυσης πωλείται ή παύει να χρησιμοποιείται για φορολογητέες πράξεις μέσα στη διάρκεια της πενταετούς περιόδου κατά την οποία υπάρχει η υποχρέωση για διακανονισμό, γίνεται εφάπαξ διακανονισμός, για όλον τον εναπομείναντα χρόνο μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας του διακανονισμού. ...Για τη διενέργεια του διακανονισμού αυτού το εν λόγω αγαθό θεωρείται, σύμφωνα με το νόμο, ότι χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά και μόνο σε:

α) Φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον:

αα) Η παράδοση του αγαθού υπάγεται σε ΦΠΑ και με την προϋπόθεση ότι ο φόρος που αναλογεί στην παράδοση αυτή είναι τουλάχιστον ίσος με το φόρο που αναλογεί στα εναπομείναντα έτη της πενταετούς περιόδου του διακανονισμού. ββ) Καταστράφηκε, απωλέσθηκε ή κλάπηκε και τα γεγονότα αυτά αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά και κατά το μέρος που δεν υπάρχει από οπουδήποτε αναπλήρωση των ζημιών αυτών (αποζημίωση). β) Αφορολόγητες δραστηριότητες, σε όλες τις λοιπές περιπτώσεις που η παράδοση του απαλλάσσεται ή εξαιρείται από το φόρο ή χρησιμοποιείται σε μη φορολογητέες δραστηριότητες. Αυτό ισχύει, ανεξάρτητα από το αν η δραστηριότητα της επιχείρησης κατά το χρόνο πώλησης ή παύσης της χρησιμοποίησης του αγαθού σε φορολογητέες πράξεις είναι ολική ή μερικά υποκείμενη στο φόρο. Κρίσιμα επομένως στοιχεία, για τη διενέργεια του διακανονισμού κατά την πώληση αγαθού επένδυσης ή την παύση χρησιμοποίησης του σε φορολογητέες πράξεις μέσα στην πενταετία είναι: το έτος πώλησης ή παύσης χρησιμοποίησης του σε φορολογητέες πράξεις μέσα στην πενταετία, η αναλογία έκπτωσης του φόρου κατά την απόκτηση του αγαθού και η υπαγωγή ή μη του αγαθού σε φόρο, κατά την πώληση του.... 2. Με τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου αυτής, που ισχύει επίσης από 1.1.1993, δηλαδή για διακανονισμούς που θα γίνουν με εκκαθαριστικές δηλώσεις της διαχειριστικής περιόδου 1992 και εφεξής ορίζεται ότι, εάν μια επιχείρηση αγοράζει ή κατασκευάζει επενδυτικά αγαθά για τις ανάγκες της, το φόρο των οποίων και συμψήφισε ή έλαβε επιστροφή κατά

περίπτωση, εφόσον μέσα σε μια πενταετία από τότε που πραγματοποιήσε, ολικά ή μερικά, τη σχετική δαπάνη δεν άρχισε η χρησιμοποίηση αυτών των επενδυτικών αγαθών, τότε θεωρείται ότι το αγαθό αυτό χρησιμοποιήθηκε αποκλειστικά σε αφορολόγητη, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, δραστηριότητα. Στην περίπτωση αυτή υποχρεούνται με την εκκαθαριστική δήλωση της πέμπτης διαχειριστικής περιόδου να ενεργήσει εφάπαξ διακανονισμό του φόρου που συμψήφισε ή της επιστράφηκε, κατά περίπτωση. .. Σημειώνεται ότι, για τον υπολογισμό της πενταετίας λαμβάνεται υπόψη και ο χρόνος της πραγματοποίησης της σχετικής δαπάνης. Επίσης, στην περίπτωση αυτή θα εφαρμοστούν οι διατάξεις του άρθρου 47. Εάν δε μετά από έλεγχο διαπιστωθεί ότι δεν έγινε διακανονισμός θα εφαρμοστούν και οι διατάξεις του άρθρου 48 του Ν.1642/1986.... Τα παραπάνω ισχύουν και στην περίπτωση μη καταβολής του αναλογούντος φόρου κατ' εφαρμογή της Π.2869/1977 ΑΥΟ».

Επειδή, με την ΑΥΟ 1118148/ΠΟΛ.3/24.11.1992 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα [Εφαρμογή των διατάξεων του νέου Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 ΦΕΚ Α' 84/26.5.1992)], ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, στο άρθρο 14 διευκρινίστηκε ότι: «**14.2. Στοιχείο αυτοπαράδοσης.** Ο υπαγόμενος στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου προστιθέμενης αξίας για τις πράξεις αυτοπαράδοσης αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίησης υπηρεσιών, όπως αυτές προβλέπονται από το ν.1642/1986 (άρθρα 7 και 9) και τις Α.Υ.Ο. Π.7015/690/1986, και Π.7475/791/1986, που εξακολουθούν να ισχύουν, εκδίδει στοιχείο αυτοπαράδοσης. Η υποχρέωση έκδοσης του ειδικού αυτού στοιχείου υπάρχει μόνο αν, για τις πιο πάνω πράξεις, ο υποκείμενος στο φόρο κατά την αγορά των αγαθών απέκτησε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Το στοιχείο αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα είναι αθεώρητο και παρέχεται η δυνατότητα από τις διατάξεις του άρθρου αυτού, αντί απόδειξης αυτοπαράδοσης να εκδίδεται τιμολόγιο ή απόδειξη δαπάνης, εφόσον κατά την έκδοσή τους αναγράφεται η ένδειξη "απόδειξη αυτοπαράδοσης". [...]. Με τις νέες διατάξεις και για διευκόλυνση των συναλλαγών από 1.7.1994 μπορεί να εκδίδεται οποιοδήποτε στοιχείο αξίας, πέραν αυτών που περιοριστικά αναφέρονταν στο άρθρο 14 του Κώδικα, λόγου χάρη απόδειξη παροχής υπηρεσιών, απόδειξη λιανικής πώλησης, φορτωτική κ.λπ. αρκεί να αναγράφεται ότι εκδίδεται ως στοιχείο αυτοπαράδοσης. [...].

14.4. Ως φορολογητέα αξία που αναγράφεται στο ειδικό αυτό στοιχείο λαμβάνεται:

- α)** για τις παραδόσεις αγαθών, η τιμή αγοράς αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή αν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος τους κατά το χρόνο παράδοσης.
- β)** για τις παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών.

Στο στοιχείο αυτοπαράδοσης αναγράφεται χωριστά ο Φ.Π.Α. που αναλογεί, η ένδειξη "φόρος μη εκπιπτόμενος", καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που ο εκδότης του στοιχείου θεωρεί αναγκαία.

14.6. Πράξεις για τις οποίες εκδίδεται απόδειξη αυτοπαράδοσης. Παρατίθενται ενδεικτικά μερικές πράξεις για τις οποίες απαιτείται η έκδοση απόδειξης αυτοπαράδοσης. [...].

6. Ανάλυση αγαθών ατομικής επιχείρησης από τον υποκείμενο κατά την παύση εργασιών. [...].».

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 προστιθέμενης αξίας εφαρμόζεται μέχρι και του σταδίου του λιανικού εμπορίου.*».

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

Κατά το άρθρο 16, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι: «*Εξομοιώνεται με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας η ανάληψη από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθού της επιχείρησής του, προκειμένου να το χρησιμοποιήσει για ίδιες ανάγκες ή για ανάγκες του προσωπικού του ή να το μεταβιβάσει δωρεάν ή, γενικότερα, να το χρησιμοποιήσει για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση, όταν το αγαθό αυτό ή τα συστατικά του στοιχεία δημιούργησαν δικαίωμα ολικής ή μερικής έκπτωσης από τον ΦΠΑ...*»

Κατά το άρθρο 18, της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι: «**Τα κράτη μέλη μπορούν να εξομοιώνουν με παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας τις ακόλουθες πράξεις:** α) τη διάθεση για χρήση από την επιχείρηση από υποκείμενο στον φόρο, για τις ανάγκες της επιχείρησής του, αγαθού παραχθέντος, κατασκευασθέντος, εξορυχθέντος, μεταποιηθέντος, αγορασθέντος ή εισαχθέντος στο πλαίσιο της επιχείρησής του, στην περίπτωση που η απόκτηση ενός τέτοιου αγαθού από άλλον υποκείμενο στον φόρο δεν θα του δημιουργούσε δικαίωμα προς ολική έκπτωση του ΦΠΑ, β) τη χρησιμοποίηση αγαθού από υποκείμενο στον φόρο, σε μη φορολογούμενο τομέα δραστηριότητας, όταν το αγαθό αυτό έχει δημιουργήσει δικαίωμα προς ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ κατά την απόκτηση ή τη διάθεσή του για χρήση από την επιχείρηση σύμφωνα με το στοιχείο α), γ) με εξαίρεση τις περιπτώσεις του άρθρου 19, **την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του σε περίπτωση παύσης της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής του δραστηριότητας, εφόσον, κατά το χρόνο απόκτησης ή χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών**

σύμφωνα με το στοιχείο α), είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ».

Το δε άρθρο 74, ορίζει: ««Για τις πράξεις ανάληψης ή χρησιμοποίησης από τον υποκείμενο στον φόρο αγαθών της επιχείρησής του ή κατά την περιέλευση αγαθών στον υποκείμενο στον φόρο ή στους διαδόχους του, σε περίπτωση παύσης της φορολογητέας οικονομικής του δραστηριότητας, που αναφέρονται στα άρθρα 16 και 18, η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών αυτών ή παρόμοιων αγαθών ή, εάν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, στο κόστος των αγαθών, όπως προσδιορίζονται κατά τον χρόνο πραγματοποίησης των εν λόγω πράξεων».

Το άρθρο 177 ορίζει: «Μετά από διαβούλευση με την επιτροπή ΦΠΑ, κάθε κράτος μέλος μπορεί, για λόγους οικονομικής συγκυρίας, να αποκλείει εν όλω ή εν μέρει από το δικαίωμα έκπτωσης τα αγαθά επένδυσης ή ορισμένα από αυτά ή άλλα αγαθά. Προς τον σκοπό της διατήρησης ταυτοσήμων όρων ανταγωνισμού, τα κράτη μέλη μπορούν, αντί να αρνούνται την έκπτωση, να φορολογούν τα αγαθά, τα οποία κατασκευάστηκαν από τον ίδιο τον υποκείμενο στον φόρο ή τα οποία αυτός αγόρασε στο εσωτερικό της Κοινότητας ή εισήγαγε, κατά τρόπο ώστε η φορολόγηση αυτή να μην υπερβαίνει το ποσό του ΦΠΑ, με το οποίο θα επιβαρυνόταν η απόκτηση παρόμοιων αγαθών.».

Το άρθρο 184 ορίζει: «Η αρχικά πραγματοποιηθείσα έκπτωση διακανονίζεται όταν είναι ανώτερη ή κατώτερη από την έκπτωση, την οποία δικαιούταν να πραγματοποιήσει ο υποκείμενος στον φόρο».

Το άρθρο 185 ορίζει: «1. Ο διακανονισμός διενεργείται, ιδίως, όταν, μετά την υποβολή της δήλωσης ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της έκπτωσης του φόρου, μεταξύ άλλων σε περίπτωση ακύρωσης πωλήσεων ή επίτευξης εκπτώσεων στο τίμημα. 2. Κατά παρέκκλιση από την παράγραφο 1, δεν διενεργείται διακανονισμός στην περίπτωση πράξεων, για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή, σε περίπτωση καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται δεόντως και στην περίπτωση αναλήψεων για τη χορήγηση δώρων μικρής αξίας και δειγμάτων του άρθρου 16. Ωστόσο, σε περίπτωση πράξεων για τις οποίες δεν έγινε ολική ή μερική πληρωμή ή σε περίπτωση κλοπής, τα κράτη μέλη μπορούν να απαιτούν διακανονισμό».

Το άρθρο 186 ορίζει: «Τα κράτη μέλη καθορίζουν τον τρόπο εφαρμογής των άρθρων 184 και 185».

Το άρθρο 187 ορίζει: «1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάστηκε το αγαθό. Ωστόσο, τα κράτη μέλη μπορούν να χρησιμοποιούν ως βάση για το διακανονισμό μια περίοδο πέντε ακέραιων ετών από την έναρξη της χρησιμοποίησης του αγαθού. Όσον αφορά τα ακίνητα αγαθά επένδυσης, η διάρκεια της περιόδου που λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού των διακανονισμών μπορεί να επεκτείνεται έως 20 έτη. 2. Κάθε έτος ο διακανονισμός αφορά μόνο το ένα πέμπτο ή, σε περίπτωση παράτασης της περιόδου διακανονισμού, το αντίστοιχο τμήμα του ΦΠΑ, ο οποίος επιβάρυνε τα αγαθά επένδυσης. Ο διακανονισμός που αναφέρεται στο πρώτο εδάφιο πραγματοποιείται ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος

έκπτωσης, οι οποίες επέρχονται κατά τη διάρκεια των επόμενων ετών σε σχέση με το δικαίωμα έκπτωσης, που ισχύει κατά το έτος απόκτησης, κατασκευής ή, ενδεχομένως, πρώτης χρήσης του αγαθού».

Το άρθρο 189, ορίζει: «Για την εφαρμογή των άρθρων 187 και 188, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα ακόλουθα μέτρα: α) να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης, β) να προσδιορίζουν το ποσό του ΦΠΑ, το οποίο πρέπει να λαμβάνεται υπόψη για το διακανονισμό, γ) να λαμβάνουν κάθε αναγκαίο μέτρο, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο να προκύπτουν αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα από τους διακανονισμούς, δ) να επιτρέπουν απλουστεύσεις διοικητικής φύσεως».

Το άρθρο 190, ορίζει: «Για τους σκοπούς των άρθρων 187, 188, 189 και 191, τα κράτη μέλη μπορούν να θεωρούν αγαθά επένδυσης υπηρεσίες που έχουν χαρακτηριστικά παρεμφερή με αυτά που αποδίδονται συνήθως στα αγαθά επένδυσης».

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, «το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι ως “τιμή αγοράς, η οποία καθορίζεται κατά τον χρόνο της αναλήψεως”, κατά την έννοια του άρθρου 74 της οδηγίας ΦΠΑ, νοείται η υπολειπόμενη αξία του αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως (βλ. απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, C-322/99 και C-323/99, Fischer και Brandenstein, Συλλογή 2001, σ. Ι?4049, σκέψη 80). Σχετικά με περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης αγαθού κατά την έννοια του άρθρου αυτού, το Δικαστήριο έχει επίσης

διευκρινίσει ότι η βάση επιβολής του φόρου είναι η αξία του συγκεκριμένου αγαθού κατά τον χρόνο της αναλήψεως προς ιδιοχρησιμοποίηση, αξία η οποία αντιστοιχεί στην τιμή αγοράς παρόμοιου αγαθού, συνυπολογιζομένων των δαπανών μετατροπής του εν λόγω αγαθού (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Νοεμβρίου 2012, C-299/11, *Gemeente Vlaardingen*, που δεν έχει δημοσιευθεί ακόμη στη Συλλογή, σκέψη 30). Επομένως, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας η βάση επιβολής του φόρου επί της πράξεως είναι η προσδιοριζόμενη κατά τον χρόνο της παύσεως αξία των αγαθών, οπότε πρέπει να λαμβάνεται υπόψη η εξέλιξη της αξίας τους από την απόκτησή τους έως την παύση της οικονομικής δραστηριότητας.». (ΔΕΕ υπόθεση C-142/2012 σκέψεις 32-33)

Επειδή, σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης C-142/2012 (όγδοο τμήμα) «προσक्रούει στο άρθρο 74 της οδηγίας 2006/112 διάταξη της εθνικής νομοθεσίας κατά την οποία, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, η βάση επιβολής του φόρου είναι η κανονική αξία των υφιστάμενων κατά τον χρόνο της παύσεως αγαθών, **εκτός εάν η αξία αυτή αντιστοιχεί στην υπολειπόμενη αξία των αγαθών κατά τον χρόνο της παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας** και λαμβάνεται, έτσι, υπόψη η εξέλιξη της αξίας των αγαθών αυτών από τον χρόνο αποκτήσεώς τους έως την παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας. 3) Το άρθρο 74 της οδηγίας 2006/112 έχει άμεσο αποτέλεσμα».

Επειδή «25 στο πλαίσιο αυτό, κατά το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, τα κράτη μέλη δύνανται να εξομοιώνουν προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας την κατοχή αγαθών από υποκείμενο στον φόρο ή διάδοχό του σε περίπτωση παύσεως της υποκείμενης στον φόρο οικονομικής δραστηριότητάς του, εφόσον, κατά τον χρόνο αποκτήσεως ή χρησιμοποίησεως των αγαθών αυτών σύμφωνα με το στοιχείο α' του άρθρου αυτού, είχε δημιουργηθεί δικαίωμα για ολική ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ. Το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ επιτρέπει συνεπώς στα κράτη μέλη τη θέσπιση ειδικής διατάξεως για τις περιπτώσεις που ένας υποκείμενος στον φόρο παύει την επαγγελματική δραστηριότητά του (βλ. απόφαση της 17ης Μαΐου 2001, *Fischer και Brandenstein*, C-322/99 και C-323/99, EU:C:2001:280, σκέψη 86). 27 Συναφώς, επισημαίνεται ότι κύριος σκοπός του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ είναι να μην περιέλθουν τα αγαθά επί των οποίων ασκήθηκε δικαίωμα εκπτώσεως αφορολόγητα στον τελικό καταναλωτή μετά την παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως των λόγων ή των περιστάσεων της παύσεως αυτής (απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, *Marinon*, C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 27). 28 Ο μηχανισμός του διακανονισμού τον οποίο προβλέπει η οδηγία περί ΦΠΑ σκοπεί στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι οι πράξεις οι οποίες έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση μόνον καθόσον εξυπηρετούν την παροχή των υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν. Επομένως, σκοπός του

μηχανισμού αυτού είναι η καθιέρωση στενού και άμεσου δεσμού μεταξύ του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών και της χρήσεως των οικείων αγαθών ή υπηρεσιών για πράξεις στις οποίες επιβάλλεται φόρος εκροών (απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2012, *TETS Haskono*, C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψεις 30 και 31). 29. Όσον αφορά τη γένεση ενδεχόμενης υποχρεώσεως διακανονισμού της εκπτώσεως του ΦΠΑ επί των εισροών, το άρθρο 185, παράγραφος 1, της οδηγίας περί ΦΠΑ καθιερώνει την αρχή ότι πρέπει να διενεργείται τέτοιος διακανονισμός ιδίως όταν μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού της εν λόγω εκπτώσεως (αποφάσεις της 18ης Οκτωβρίου 2012, *TETS Haskono*, C-234/11, EU:C:2012:644, σκέψη 32, και της 13ης Μαρτίου 2014, *FIRIN*, C-107/13, EU:C:2014:151, σκέψη 51). 30. Η περίοδος διακανονισμού των εκπτώσεων την οποία προβλέπει το άρθρο 187 της οδηγίας 2006/112 παρέχει τη δυνατότητα να αποτρέπονται οι ανακρίβειες κατά τον υπολογισμό των εκπτώσεων και τα αδικαιολόγητα πλεονεκτήματα ή μειονεκτήματα για τον υποκείμενο στον φόρο, ιδίως όταν επέρχονται μεταβολές των στοιχείων που ελήφθησαν αρχικώς υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων μετά την υποβολή της σχετικής δηλώσεως. Η πιθανότητα επελεύσεως τέτοιων μεταβολών είναι ιδιαιτέρως μεγάλη σε περίπτωση επενδυτικών αγαθών τα οποία συχνά χρησιμοποιούνται για περίοδο πολλών ετών, κατά τη διάρκεια της οποίας μπορεί να μεταβάλλεται ο σκοπός της χρήσεώς τους (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση της 30ής Μαρτίου 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, σκέψη 25, και διάταξη της 5ης Ιουνίου 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, σκέψη 20). 31. Συνεπώς, βεβαίως, ο σκοπός του μηχανισμού φορολογήσεως της κατοχής αγαθών ως προς τα οποία ασκήθηκε το δικαίωμα εκπτώσεως, δυνάμει του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, είναι παρόμοιος προς τον σκοπό του μηχανισμού διακανονισμού, καθόσον πρόκειται, αφενός, για την αποτροπή της παροχής στον υποκείμενο στον φόρο αδικαιολογήτου οικονομικού πλεονεκτήματος σε σχέση με τον τελικό καταναλωτή, ο οποίος αγοράζει το αγαθό καταβάλλοντας τον ΦΠΑ και, αφετέρου, για τη διασφάλιση αντιστοιχίας μεταξύ της εκπτώσεως του φόρου εισροών και της εισπράξεως του φόρου εκροών (βλ., υπό την έννοια αυτή, κατ' αναλογίαν, απόφαση της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, *Wollny*, C-72/05, EU:C:2006:573, σκέψεις 35 και 36, καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 33. Κατ' αρχάς, από το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ προκύπτει ότι η κατοχή αγαθών από υποκείμενο στον φόρο σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητάς **μπορεί να εξομοιωθεί προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, αν τα αγαθά αυτά έχουν παράσχει δικαίωμα σε μερική ή πλήρη έκπτωση του ΦΠΑ κατά την απόκτησή τους**.³⁶ Τέλος, ο διακανονισμός των εκπτώσεων, ο οποίος διενεργείται ιδίως όταν, μετά την υποβολή της δηλώσεως ΦΠΑ, επέρχονται μεταβολές των στοιχείων τα οποία ελήφθησαν υπόψη για τον καθορισμό του ποσού του ΦΠΑ και ο οποίος σκοπεί στη διασφάλιση του ότι οι εκπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν αντανakλούν πιστά τη χρησιμοποίηση των αγαθών για τις ανάγκες της επιχειρήσεως, αποτελεί αναδρομικό διορθωτικό μηχανισμό, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας

στο σημείο 28 των προτάσεών της. 37 Αντιθέτως, η φορολόγηση που προβλέπεται στο άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ δεν στηρίζεται στην προκείμενη ότι η πλήρης ή μερική έκπτωση του ΦΠΑ η οποία διενεργήθηκε κατά την απόκτηση αγαθών τα οποία βρίσκονται στην κατοχή του υποκειμένου στον φόρο σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας **ήταν υψηλότερη ή χαμηλότερη από την έκπτωση την οποία είχε δικαίωμα να διενεργήσει ο υποκείμενος στον φόρο, αλλά στηρίζεται στη διενέργεια μιας νέας φορολογητέας πράξεως κατά την ημερομηνία παύσεως της οικονομικής δραστηριότητας.** 38 Η φορολόγηση που προβλέπεται στο άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ λαμβάνει υπόψη τις μεταβολές της αξίας των στοιχείων του ενεργητικού της επιχειρήσεως καθ' όλη της διάρκεια της χρησιμοποιήσεώς τους για τις δραστηριότητες της επιχειρήσεως, δεδομένου ότι, σύμφωνα με το άρθρο 74 της οδηγίας περί ΦΠΑ, για πράξεις όπως αυτές τις οποίες αφορά το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας ΦΠΑ, **η βάση επιβολής του φόρου συνίσταται στην τιμή αγοράς των αγαθών ή παρεμφερών αγαθών ή, ελλείψει τιμής αγοράς, στο κόστος, προσδιοριζόμενο κατά την ημερομηνία διενεργείας των πράξεων αυτών.** Επομένως, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, η βάση επιβολής του φόρου επί της πράξεως είναι η προσδιοριζόμενη κατά τον χρόνο της παύσεως αυτής αξία των αγαθών, στην οποία λαμβάνεται υπόψη η εξέλιξη της αξίας τους από την απόκτησή τους έως την εν λόγω παύση (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση της 8ης Μαΐου 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, σκέψη 33). 39 **Προς επίτευξη του σκοπού του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ, ο οποίος συνίσταται στην αποτροπή του ενδεχομένου να αποτελέσουν αντικείμενο μη φορολογηθείσας τελικής καταναλώσεως, κατόπιν της παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, αγαθά τα οποία παρέσχαν δικαίωμα εκπτώσεως, καθώς και στην πραγματική εξάλειψη κάθε ανισότητας στον τομέα του ΦΠΑ μεταξύ των καταναλωτών που αποκτούν τα αγαθά τους από άλλον υποκείμενο στον φόρο και αυτών που τα αποκτούν στο πλαίσιο της επιχειρήσεώς τους, ο φόρος ο οποίος οφείλεται δυνάμει του άρθρου 18, στοιχείο γ', της οδηγίας περί ΦΠΑ πρέπει να επιβληθεί, όπως επισήμανε η γενική εισαγγελέας στο σημείο 34 των προτάσεών της,** εφόσον ένα αγαθό το οποίο έχει παράσχει δικαίωμα εκπτώσεως του ΦΠΑ **διατηρεί υπολειμματική αξία κατά την ημερομηνία παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας, ανεξαρτήτως του διαστήματος που παρήλθε μεταξύ της ημερομηνίας αποκτήσεως του εν λόγω αγαθού και της ημερομηνίας παύσεως της δραστηριότητας αυτής».** (ΔΕΕ C-229/2015, σκέψεις 25, 27-31, 33, 36-39).

Επειδή, σύμφωνα με το διατακτικό της υπόθεσης ΔΕΕ C-229/2015 (δέκατο τμήμα), «το άρθρο 18, στοιχείο γ', της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162/ΕΕ του Συμβουλίου, της 22ας Δεκεμβρίου 2009, έχει την έννοια ότι, σε περίπτωση παύσεως της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας ενός υποκειμένου στον φόρο, η εκ

μέρους του κατοχή αγαθών, όταν τα αγαθά αυτά έχουν παράσχει δικαίωμα εκπτώσεως του φόρου προστιθεμένης αξίας κατά την απόκτησή τους, μπορεί να εξομοιωθεί προς παράδοση αγαθών εξ επαχθούς αιτίας, υποκείμενη στον φόρο προστιθεμένης αξίας, αν η περίοδος διακανονισμού την οποία προβλέπει το άρθρο 187 της οδηγίας 2006/112, όπως τροποποιήθηκε με την οδηγία 2009/162, έχει λήξει».

Επειδή, «στο Φ.Π.Α. υπάγονται και ορισμένες πράξεις, οι οποίες δεν είναι στην πραγματικότητα παραδόσεις αλλά για σκοπούς Φ.Π.Α., "πλάσμα δικαίου", θεωρούνται ως παραδόσεις και επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. Δεν είναι πραγματικές παραδόσεις, αφού δεν υπάρχει επαχθής αιτία (αντάλλαγμα) ή δεν γίνεται μεταβίβαση κυριότητας. Πρόκειται για τις αποκαλούμενες πράξεις "αυτοπαράδοσης" αγαθού και προβλέπεται η υπαγωγή τους σε Φ.Π.Α., σύμφωνα με το άρθρο 7 του Κώδικα Φ.Π.Α., προκειμένου να διασφαλίζονται αφενός ίσοι όροι ανταγωνισμού και αφετέρου η επιβολή του φόρου κατά τη διάθεση αγαθών στον τελικό καταναλωτή. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 θα πρέπει να γίνεται αυτοπαράδοση και κατ' επέκταση να επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. οι ακόλουθες πράξεις:[...]». (ΔΗΜΗΤΡΗΣ Θ. ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ ΦΠΑ ΤΑ ΔΥΣΚΟΛΑ ΣΤΗΝ ΠΡΑΞΗ σελ 51, Αθήνα 2007).

Επειδή, «από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 7 του Κώδικα ΦΠΑ και με βάση τα αναφερόμενα στην Π.7475/791/1986 ΑΥΟ, προκύπτει ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος διακόπτει τις εργασίες του, οφείλει να αποδώσει στο δημόσιο το φόρο που αναλογεί στα αγαθά της επιχείρησης για τα οποία ο υποκείμενος έτυχε έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου που επιβάρυνε την αγορά ή κατασκευή των εν λόγω αγαθών, κατά το χρόνο λειτουργίας της επιχείρησης.

Η απόδοση του οφειλόμενου φόρου στο δημόσιο γίνεται με την έκδοση στοιχείου αυτοπαράδοσης, σύμφωνα με την παραπάνω ΑΥΟ ή άλλο στοιχείο του Κ.Β.Σ, ενώ ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η τρέχουσα τιμή αγοράς και όταν δεν υπάρχει τιμή αγοράς, το κόστος των αυτοπααραδιδόμενων αγαθών.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται στην περίπτωση αυτοπαράδοσης των παγίων στοιχείων της επιχείρησης, (κινητών και ακινήτων), για τα οποία δεν μπορούν να εφαρμοστούν οι διατάξεις περί διακανονισμού του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, λόγω παρέλευσης της πενταετούς περιόδου προς διακανονισμό κατά το χρόνο διακοπής των εργασιών της επιχείρησης.

Σε περίπτωση που κατά το χρόνο διακοπής των εργασιών δεν έχει παρέλθει η πενταετία του διακανονισμού, ο διακανονισμός του φόρου θα γίνει στην εκκαθαριστική δήλωση του έτους διακοπής για όλα τα εναπομείναντα έτη του διακανονισμού και θα έχει εφαρμογή η σχετική διάταξη περί οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης των αγαθών, σύμφωνα με την οποία θεωρείται ότι τα αγαθά διατίθενται σε αφορολόγητες 100% δραστηριότητες».(ΔΗΜΗΤΡΗΣ Θ. ΓΚΛΕΖΑΚΟΣ ΦΠΑ - ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ & ΠΡΑΚΤΙΚΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗ σελ 106, ΕΚΔΟΣΗ 2008).

Επειδή, οι διατάξεις της παρ 1 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, «κατά το μέτρο που έχει γενική εφαρμογή (εκπτώσεις, ακυρώσεις αγορών κ.λπ.), ισχύουν τόσο για τα αποκτώμενα από την επιχείρηση εμπορεύσιμα αγαθά, όσο και για τα αποκτώμενα αγαθά επένδυσης (πάγια περιουσιακά στοιχεία). Ειδικά όμως για τα αγαθά επένδυσης, οι διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζουν επί πλέον ότι η έκπτωση του φόρου που έγινε κατά την απόκτησή τους, υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό. Δηλαδή με την εν λόγω διάταξη θεωρείται ότι το αγαθό επένδυσης εξυπηρετεί την επιχείρηση για μία πενταετία. Αφετηρία της πενταετίας αποτελεί το έτος της έναρξης της χρησιμοποίησης του αγαθού επένδυσης στην επιχείρηση. Διευκρινίζεται σχετικά, ότι ημερομηνία για την έναρξη χρησιμοποίησης των αγαθών επένδυσης λαμβάνεται πάντοτε η 1η Ιανουαρίου κάθε έτους, ανεξάρτητα με τον πραγματικό χρόνο που χρησιμοποιήθηκε το αγαθό μέσα στο έτος αυτό (ΕΔΥΟ [Π.4336/3162/10.7.1987](#)).[...].

Ο εν λόγω διακανονισμός ενεργείται μόνο σε περίπτωση μεταβολής (σε σχέση με το έτος έναρξης της πενταετίας) του δικαιώματος έκπτωσης και αφορά στο 1/5 του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, για καθένα έτος της πενταετίας. Έτσι, σύμφωνα με τ' ανωτέρω, σε κάθε περίπτωση αγοράς αγαθού επένδυσης από υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση, αυτή αφενός δικαιούται να εκπέσει ολόκληρο το ποσό του ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά, κατά το χρόνο διενέργειας της αγοράς, αφετέρου υποχρεούται να παρακολουθεί για μια πενταετία το αγαθό επένδυσης.

Αν μέσα στα πέντε χρόνια, από την πρώτη χρησιμοποίηση του αγαθού επένδυσης, επέλθει μεταβολή στις εργασίες της επιχείρησης συνεπαγόμενη μεταβολή στο δικαίωμα έκπτωσης, τότε η επιχείρηση υποχρεούται να κάνει διακανονισμό για το 1/5 του φόρου, που επιβάρυνε το αγαθό επένδυσης και για κάθε χρόνο που υπάρχει μεταβολή (διαφοροποίηση στην έκπτωση).. [...].

Επισημαίνεται διακανονισμός ενεργείται και στις περιπτώσεις αγοράς ή εισαγωγής επενδυτικών αγαθών χωρίς φόρο, με τη διαδικασία της ΑΥΟ Π.2869/1987-[ΠΟΛ.137/4.5.1987](#), καθώς και στις περιπτώσεις ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών. Επίσης διακανονισμός του ΦΠΑ των επενδυτικών αγαθών διενεργείται και στις περιπτώσεις που ο ΦΠΑ επιστράφηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 34](#) και τις εκάστοτε ΑΥΟ που καθορίζουν τη διαδικασία επιστροφής». ([απόσπασμα από το άρθρο του](#) ΦΩΤΗ ΤΣΙΑΤΟΥΡΑ, Φοροτεχνικού, συγγραφέα τ. επόπτη Π.Ε.Κ. Αθηνών με θέμα Διακανονισμοί εκπτώσεων ΦΠΑ, σχετικές δηλώσεις, (Μέρος πρώτο), που δημοσιεύτηκε στην ιστοσελίδα <https://www.taxheaven.gr>).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, από την από 28.12.2018 έκθεση μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το κεφάλαιο 5.5.1 «ΔΙΕΝΕΡΓΗΘΕΙΣΕΣ ΕΛΕΓΚΤΙΚΕΣ ΕΠΑΛΗΘΕΥΣΕΙΣ» της οικείας έκθεσης ελέγχου, από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων δε διενήργησε διακανονισμό επενδυτικών αγαθών, ως όφειλε, για πάγια συνολικής αξίας 82.047,33 €, πλέον ΦΠΑ 15.588,89 €,

τα οποία αγόρασε το 2008 και έπαψε να τα χρησιμοποιεί το 2012 σε φορολογητέες πράξεις, λόγω διακοπής εργασιών, ήτοι εντός της πενταετίας. Βάσει των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 33 παρ 2 και 3 του Ν. 2859/2000, της εγκυκλίου 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/23.12.1992 και τα οριζόμενα στα άρθρα 187 και 189 της οδηγίας 2006/112/EK ο προσφεύγων όφειλε κατά το έτος 2012, να προβεί σε διακανονισμό του αναλογούντος φόρου που επιβάρυνε τα ως άνω επενδυτικά αγαθά κατά ποσοστό 1/5 ήτοι κατά το ποσό των 3.117,80 € με την εκκαθαριστική δήλωση ΦΠΑ (πίνακας Η). Ο ως άνω μηχανισμός του διακανονισμού τον οποίο προβλέπουν η οδηγία περί ΦΠΑ και κατ' επέκταση και ο ΚΦΠΑ, σκοπεί στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων, ώστε να διασφαλιστεί η ουδετερότητα του ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι οι πράξεις οι οποίες έχουν διενεργηθεί σε προγενέστερο στάδιο εξακολουθούν να παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση μόνον καθόσον εξυπηρετούν την παροχή των υπηρεσιών που υπόκεινται στον φόρο αυτόν.

Περαιτέρω, από τον έλεγχο της παράδοσης των λοιπών περιουσιακών στοιχείων, λόγω διακοπής εργασιών διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέδωσε το με αρ. .../31-12-2012 στοιχείο αυτοπαράδοσης με περιγραφή «αυτοπαράδοση κτιρίων (αγροτικών) μετά του ενσωματωμένου μηχ/κου εξοπλισμού» αξίας 45.455,22 € πλέον Φ.Π.Α. 10.454,70 €, αντί να εκδώσει στοιχείο αυτοπαράδοσης με αξία 178.064,96 € πλέον Φ.Π.Α. 40.954,94€, που αντιστοιχεί στην αναπόσβεστη αξία των λοιπών παγίων στοιχείων που αποκτήθηκαν πέραν της πενταετίας, ήτοι πριν το 2008, σύμφωνα με τα τηρούμενα βιβλία και το μητρώο παγίων της ατομικής του επιχείρησης καθώς και την αντικειμενική αξία των κτιρίων (παγίων), η οποία, σύμφωνα με το Φ.Α.Π. του έτους 2012 ανέρχονταν σε 227.448,00 € για το πτηνοτροφείο και σε 217.339,20 € για το κονικλοτροφείο.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η αναπόσβεστη αξία των λοιπών παγίων στοιχείων που λήφθηκε από τον έλεγχο δεν ανταποκρίνεται στην πραγματικότητα, ώστε να αποτελεί και αξία πώλησης προβάλλεται αναπόδεικτα, δεδομένου ότι δεν προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στον έλεγχο, ούτε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία θα μπορούσαν να διαφοροποιήσουν την κρίση του ελέγχου ως προς την αξία των παγίων στοιχείων. Περαιτέρω, όπως έχει κριθεί νομολογιακά με την απόφαση C-142/2012, ως προς την “τιμή αγοράς, η οποία καθορίζεται κατά τον χρόνο της αναλήψεως”, κατά την έννοια του άρθρου 74 της οδηγίας ΦΠΑ, ο έλεγχος ορθά έλαβε υπόψη του την αναπόσβεστη αξία, η οποία αντιστοιχεί στην υπολειπόμενη αξία των αγαθών και κατ' επέκταση στην ωφέλιμη ζωή τους κατά τον χρόνο της παύσεως της οικονομικής δραστηριότητας του προσφεύγοντος και έλαβε, έτσι, υπόψη την εξέλιξη της αξίας των αγαθών αυτών από τον χρόνο αποκτήσεώς τους έως την παύση της φορολογητέας οικονομικής δραστηριότητας. Σημειώνεται δε, ότι ο ως άνω προσδιορισμός της αξίας των παγίων στοιχείων του προσφεύγοντος, που εφαρμόσθηκε στην προκειμένη περίπτωση

από τον έλεγχο, με βάση την υπολειμματική (αναπόσβεστη) αξία τους, είναι σύμφωνος με τους κανόνες της οικονομικής και της λογιστικής επιστήμης.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των 2.176,18 ευρώ δεν θα έπρεπε να συμπεριληφθεί στο διακανονισμό, αφού για το τιμολόγιο Νο .../7-11-2008 αξίας 57.268,00 ευρώ, δεν συμψηφίστηκε ΦΠΑ λόγω απαλλαγής, όπως προκύπτει και από την εγγραφή στο βιβλίο εξόδων προβάλλεται αβάσιμα, δεδομένου ότι διακανονισμός ενεργείται και στις περιπτώσεις αγοράς ή εισαγωγής επενδυτικών αγαθών χωρίς φόρο, με τη διαδικασία της ΑΥΟ Π.2869/1987-[ΠΟΛ.137/4.5.1987](#) (σχετ. ΠΟΛ.1282/23.12.1992).

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 28/12/2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ επί των οποίων εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **17/01/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου .. ενδικοφανούς προσφυγής του «. . του .» – **Α.Φ.Μ.** ...

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

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012	
Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας με την παρούσα απόφαση	43.717,76
Πρόστιμο άρθρου 58Α και τόκοι άρθ. 53 ν. 4174/2013	41.007,26
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	84.725,02 €

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.