



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 11.12.2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**  
**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ**  
**ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**  
**ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2499

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

## 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 1069/4-3-2014 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 από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., κατά της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου .../2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου .../2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ..... και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. ...., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου .../2018 – 31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ απορρίφθηκε η επιστροφή Φ.Π.Α. ποσού 6.768,00 € και μεταφέρθηκε το ανωτέρω ποσό προς έκπτωση σε επόμενες φορολογικές περιόδους.

Όπως διαπιστώθηκε από την αρμόδια φορολογική αρχή, η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε δύο καινούρια γεωργικά μηχανήματα, συνολικής καθαρής αξίας 28.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 6.768,00 € από την εταιρεία ....., ΑΦΜ ..... με το υπ' αριθ. ....12.2018 Θ/ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗ ΜΗΧ., τα οποία εκτός του ότι δεν έχουν εξοφληθεί, δεν ανήκουν κατά κυριότητα στην προσφεύγουσα επιχείρηση. Ως εκ τούτου το ποσό μεταφέρθηκε προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο με τον περιορισμό της οριστικής κρίσης επί του δικαιώματος αυτού κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του παγίου.

Η εν λόγω πράξη εδράζεται επί της από ....06.2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- 1) Η εξόφληση του τιμήματος του τιμολογίου ήτοι του ποσού των 34.968,00 € που έχουν συμφωνήσει η πωλήτρια με την αγοράστρια εταιρεία δεν αποτελεί προϋπόθεση για την ικανοποίηση του αιτήματος περί επιστροφής Φ.Π.Α..
- 2) Εσφαλμένο συμπέρασμα της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ σχετικά με το δικαίωμα κυριότητας επί των μηχανημάτων.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 5 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: « **1.** Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και

παρόμοια αγαθά. ... **3.** Ως παράδοση λογίζεται επίσης: **α)** η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 30 παρ. 1 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «**1.** Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33.»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 32 του Ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «**1.** Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: ... **β)** νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 33 του ανωτέρω νόμου, ορίζεται ότι: «**2.** Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. **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 σ' 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. ...»

**Επειδή,** σύμφωνα με το άρθρο 34 του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «**1.** Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον: ... **iii)** αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. ...»

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1275/21.12.1990 ορίζεται ότι: «... 4. Από το συνδυασμό των παραπάνω διατάξεων προκύπτει ότι προκειμένου ο υποκείμενος να έχει δικαίωμα επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε κάποιο αγαθό που προορίζεται να εξυπηρετήσει πάγιες ανάγκες της επιχείρησής του, (αγαθό επένδυσης), θα πρέπει, εάν μεν πρόκειται για κινητό αγαθό (αυτοκίνητο, μηχανήμα, κτλ) να έχει όχι μόνο τη χρήση, αλλά και την πλήρη κυριότητα αυτού, εάν δε πρόκειται περί ακινήτου να έχει τη χρήση, με οποιαδήποτε έννομη σχέση, τουλάχιστον για εννέα χρόνια (σχετική και η 1065421/24988/Ε.002/ΠΟΛ. 1189/14-9-90 εγκύκλιος ΥΠ.ΟΙΚ.). Σημειώνεται ότι στην έννοια του ακινήτου περιλαμβάνονται και οι επεκτάσεις και βελτιώσεις αυτού, όχι όμως και οι δαπάνες συντήρησης και επισκευής, για τις οποίες έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου, με τις προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86, όχι όμως και επιστροφής του φόρου αυτών των δαπανών, βάσει της Α.Υ.Ο. αριθμ. 3082/87 και Π. 5514/87.

5. Με βάση τα παραπάνω, στην περίπτωση που ο υποκείμενος ζητά επιστροφή Φ.Π.Α. για απόκτηση επενδυτικών αγαθών, θα ερευνάται, εφόσον πρόκειται για κινητά αγαθά αν αυτά έχουν αποκτηθεί κατά πλήρη κυριότητα, οπότε δικαιούται επιστροφής του φόρου ή αν αποκτήθηκαν με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας, μέχρι αποπληρωμής του τιμήματος, οπότε δικαιούνται έκπτωσης, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παραγρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86, και όχι επιστροφής του φόρου, του ποσού το οποίο καταβάλλεται υπό μορφή προκαταβολής ή δόσεων θεωρουμένου ως αντάλλαγμα για την παραχώρηση της χρήσης και της οικονομικής απαξίωσης που τυχόν θα υποστεί το αγαθό κατά τη χρήση του. Αντίθετα, προκειμένου για ακίνητα επενδυτικά αγαθά (μαζί με τις επεκτάσεις και τις βελτιώσεις αυτών), με εξαίρεση το Φ.Π.Α. των δαπανών συντήρησης και επισκευής αυτών - που δεν κάθε περίπτωση εκπίπτει με τις προϋποθέσεις της παραγρ. 1 του άρθρου 23 του Ν. 1642/86 - θα ερευνάται αν συντρέχουν αθροιστικά οι προϋποθέσεις των άρθρων 23, παραγρ. 1 και 26, παραγρ. 4 του Ν. 1642/86, όπως ισχύει. Τέλος, σημειώνεται ότι η διαπίστωση των πιο πάνω προϋποθέσεων είναι θέμα πραγματικό και θα ερευνάται, σε κάθε περίπτωση, από τη σχετική σύμβαση αγοραπωλησίας ή μίσθωσης κατά περίπτωση.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα άρθρα 1209, 1210, 1211, 1213 και 1214 του Αστικού Κώδικα ορίζεται ότι: «**1209.** Σε ξένο κινητό πράγμα μπορεί να συσταθεί εμπράγματο δικαίωμα ενεχύρου για την εξασφάλιση απαίτησης με την προνομιακή ικανοποίηση του δανειστή από το πράγμα.

**1210.** Το ενέχυρο αποτελεί παρεπόμενο δικαίωμα συνιστάται και υπέρ απαίτησης μελλοντικής ή υπό αίρεση.

**1211.** Για τη Σύσταση ενεχύρου απαιτείται παράδοση του πράγματος από τον κύριο στο δανειστή και συμφωνία των δύο ότι ο δανειστής αποκτά ενέχυρο στο πράγμα. Η συμφωνία απαιτείται να γίνει με έγγραφο συμβολαιογραφικό ή ιδιωτικό με βέβαιη χρονολογία και να προσδιορίζει την απαίτηση, καθώς επίσης να περιγράφει το ενεχυραζόμενο πράγμα. Αντί για περιγραφή στο σώμα του εγγράφου αρκεί να προσαρτάται σ' αυτό ιδιαίτερος κατάλογος.

**1213.** Συμφωνία μεταξύ δανειστή και ενεχυραστή να παραμείνει αυτός στην κατοχή του πράγματος βάσει ορισμένης έννομης σχέσης δεν ισχύει ως παράδοση.

**1214.** Με μόνη τη συμφωνία συνιστάται ενέχυρο χωρίς παράδοση, αν η συμφωνία αυτή καταχωριστεί σε δημόσιο βιβλίο που καθορίζεται για το σκοπό αυτό από το νόμο.»

**Επειδή**, οι ανάγκες των συναλλαγών επέβαλαν τη διάταξη του άρθρου 1214, κατά την οποία με μόνη τη συμφωνία συνιστάται ενέχυρο χωρίς παράδοση, αν η συμφωνία αυτή καταχωριστεί σε δημόσιο βιβλίο που καθορίζεται για το σκοπό αυτό από το νόμο (βλ. αναλυτ. Γεωργιάδη Χρ/Δικ 2001.7). Τέτοιες είναι οι περιπτώσεις του ενεχύρου τον ν.δ/τος της 17.7/13.8.1923 (ειδικές διατάξεις περί ΑΕ), της ενεχύρασης των γεωργικών και κτηνοτροφικών προϊόντων υπέρ της πρώην ΑΤΕ (ν. 2184/1920) κ.λπ..

Το ζήτημα όμως αντιμετωπίστηκε ριζικά με τον ν. 2844/2000, για το πλασματικό ενέχυρο. Κατά το άρθρ. 1 του εν λόγω νόμου, «**1.** Ενέχυρο σε κινητό πράγμα συνιστάται και χωρίς παράδοση της κατοχής του με έγγραφη συμφωνία κυρίου (ενεχυραστή) και δανειστή και με δημοσίευση σύμφωνα με το άρθρο 3, αν δανειστής και οφειλέτης είναι επιχειρήσεις ή επαγγελματίες και η ασφάλεια παρέχεται για τις ανάγκες της επιχείρησης ή του επαγγέλματος του οφειλέτη. **2.** Στη συμφωνία πρέπει να προσδιορίζεται η ασφαλιζόμενη απαίτηση και το ποσό έως το οποίο αυτή ασφαρίζεται, να περιγράφεται το ενεχυραζόμενο πράγμα και να αναφέρεται ο τόπος όπου αυτό θα βρίσκεται, καθώς και η διεύθυνση της κατοικίας ή της έδρας του ενεχυραστή. Αν πρόκειται για μετακινούμενο κατά τον προορισμό του πράγμα, αντί του τόπου αναφέρεται το είδος της χρήσης του. Η ενεχύραση ιδανικού μέρους του πράγματος, που δεν αποτελεί την πλειοψηφία των μερίδων, είναι άκυρη χωρίς έγγραφη και δημοσιευόμενη σύμφωνα με το άρθρο 3 συναίνεση της πλειοψηφίας των συγκυρίων για τον τόπο όπου θα βρίσκεται το πράγμα ή, στην περίπτωση του προηγούμενου εδαφίου, για το είδος της χρήσης.»

Κατά το άρθρο 2 παρ. 1 του ίδιου νόμου, «**1.** Σε ενεχύραση χωρίς παράδοση υπόκεινται κινητά πράγματα εκτός από χρήματα, αξιόγραφα, αντικείμενα οικοσκευής και κινητά δεκτικά αυτοτελώς υποθήκης. Στην ενεχύραση αυτή υπόκεινται και μελλοντικά πράγματα, εφόσον προσδιορίζονται ή είναι προσδιορίσιμα, ιδίως μελλοντικοί καρποί πράγματος, οπότε η ενεχύραση αποκτά ενέργεια με τη γέννηση του πράγματος.» Το άρθρο 3 προβλέπει για τη δημοσιότητα σε ειδικό βιβλίο του «ενεχυροφύλακα». Σύμφωνα με τις παρ. 3, 4 άρθρο 6 του ίδιου νόμου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του ΑΚ για την καλόπιστη κτήση ενεχύρου από μη κύριο, ενέχυρο που είχε συσταθεί ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα που είχε αποκτηθεί πριν από την κατά τις διατάξεις του παρόντος δημοσίευση ενεχύρασης προηγείται. Σε περίπτωση διάθεσης του ενεχυρασμένου πράγματος προς τρίτο, μεταγενέστερης της δημοσίευσης ενεχύρασης σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος, το ενέχυρο διατηρείται, εκτός αν ο τρίτος αγνοούσε ανυπαίτια κατά την παράδοση της νομής την ύπαρξη του ενεχύρου. Αν τα ενεχυρασμένα πράγματα είναι εμπορεύματα προορισμένα για μεταβίβαση στο πλαίσιο των συνηθισμένων συναλλαγών του ενεχυραστή, ο τρίτος τα αποκτά ελεύθερα από το ενέχυρο (βλέπε Μιχαήλ Μαργαρίτης – Άννα Μαργαρίτη, Επίτομη Ερμηνεία Αστικού Κώδικα και ΕισΝΑΚ, Εκδόσεις Σάκκουλα 2016, σελ. 1032, παρ. 11 - 13)».

**Επειδή**, σύμφωνα με την αιτιολογική του έκθεση, ο Ν.2844/2000 στοχεύει αφενός στη διεύρυνση της πιστοληπτικής ικανότητας των οφειλετών (επιχειρήσεων ή επαγγελματιών) και αφετέρου στην πληρέστερη εξασφάλιση των δανειστών. Το πρώτο επιτυγχάνεται κυρίως με τη δυνατότητα ενεχυρίασης κινητών χωρίς παράδοση της κατοχής τους. Η πρακτική χρησιμότητα που παρουσιάζει ο θεσμός αυτός για τον οφειλέτη ενεχυραστή, είναι ότι αυτός δεν αποξενούται από τα

πράγματα που ενεχυριάζει, αλλά μπορεί να εξακολουθεί να τα χρησιμοποιεί για τη συνέχιση της επιχειρηματικής - επαγγελματικής του δραστηριότητας, ενώ διατηρεί και εξουσία διάθεσης των αντικειμένων της ασφάλειας με ταυτόχρονη αντικατάστασή τους με άλλα ανάλογης αξίας.

**Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε δύο καινούρια γεωργικά μηχανήματα, ήτοι μια ..... καθαρής αξίας 12.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 2.880,00 € και ένα ..... καθαρής αξίας 16.200,00 € πλέον Φ.Π.Α. 3.888,00 € από την εταιρεία ....., ΑΦΜ ..... με το υπ' αριθ. ....12.2018 Θ/ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗΧ..

Για τα εν λόγω γεωργικά μηχανήματα συντάχθηκε στις ....12.2018 το ιδιωτικό συμφωνητικό πωλήσεως γεωργικού μηχανήματος βάσει του οποίου η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ..... πούλησε στην προσφεύγουσα μια ..... με αριθμό πλαισίου ..... και ένα σύστημα αυτόματης καθοδήγησης ..... με αριθμό πλαισίου ....., ελεύθερα από κάθε εν γένει βάρος, χρέος, ενέχυρο και κατάσχεση καθώς και διεκδίκηση τρίτου και απαλλαγμένα από κάθε μέχρι σήμερα φορολογική υποχρέωση, κατά πλήρες δικαίωμα ιδιοκτησίας προς την προσφεύγουσα. Στο ίδιο συμφωνητικό επισημαίνεται ότι ο όρος «Η κυριότητα των εμπορευμάτων παραμένει στην εταιρία μέχρι την ολοσχερή εξόφληση τους» που αναγράφεται στο με αριθ. ....12.2018 Θ/ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗΧ. δεν ισχύει. Η αξία των μηχανημάτων η οποία ορίστηκε στο ποσό των 34.968,00 € συμφωνήθηκε να εξοφληθεί σε έξι δόσεις με ημερομηνίες λήξης από .../2019 έως .../2019.

Περαιτέρω συντάχθηκε στις ....12.2018 και η σύμβαση παροχής πλασματικού ενεχύρου επί κινητού βάσει της οποίας η επιχείρηση «.....», ΑΦΜ ..... πούλησε στην προσφεύγουσα μια ..... με αριθμό πλαισίου ..... και ένα σύστημα αυτόματης καθοδήγησης ..... με αριθμό πλαισίου ..... Με την εν λόγω σύμβαση, ο αγοραστής συνέστησε υπέρ της πωλήτριας επιχείρησης δικαίωμα πλασματικού ενεχύρου επί των μηχανημάτων, σύμφωνα με την οποία ασφαλίστηκε η απαίτηση της εταιρείας μέχρι του ποσού των 34.968,00 €. Επιπροσθέτως ως τρίτος και τέταρτος όρος της ως άνω σύμβασης αναφέρονται επακριβώς ότι: *«3. Ρητά συμφωνείται ότι μέχρι την πλήρη εξόφληση της άνω πιστώσεως δεν επιτρέπεται η οποιαδήποτε μεταβίβαση, πώληση, απαλλοτρίωση κλπ., για οποιονδήποτε λόγο και αιτία, με ή χωρίς αντάλλαγμα του ενεχυρασθέντος μηχανήματος. Σε κάθε περίπτωση πάντως ο αγοραστής υποχρεούται να ανέχεται έλεγχο της εταιρίας για την ύπαρξη και την κατάσταση του μηχανήματος τακτικά και όποτε ζητηθεί. Επίσης απαγορεύεται η για οποιαδήποτε αιτία παράδοση της κατοχής και χρήσης του σε τρίτο. Στην αντίθετη περίπτωση, κάθε πράξη μεταβίβασης ή παράδοσης της χρήσης του μηχανήματος θα είναι άκυρη και θα δικαιούται η εταιρία να κατάσχει το ενεχυριασμένο κινητό στα χέρια οποιουδήποτε τρίτου, αφού το ενέχυρο διατηρείται επί του μηχανήματος και μετά την οποιαδήποτε πράξη μεταβίβασης και να ασκήσει κάθε άλλο δικαίωμά της.*

4. Ο αγοραστής δηλώνει ότι το παραπάνω μηχανήμα ανήκει στην πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή του και είναι ελεύθερο παντός άλλου βάρους, χρέους, κατάσχεσης ή δικαιώματος τρίτου και δεν δικαιούται ούτε να το διαθέσει ή να το επιβαρύνει με άλλο ενέχυρο υπέρ άλλου προσώπου ή να το δεσμεύσει με οποιονδήποτε τρόπο προς οποιονδήποτε και για οποιονδήποτε λόγο και αιτία μέχρι την πλήρη εξόφληση της ανωτέρω πιστώσεως και σε κάθε περίπτωση χωρίς την έγγραφη συναίνεση της εταιρείας.»

**Επειδή**, από τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η πλήρης κυριότητα των μηχανημάτων έχει περιέλθει στην αγοράστρια εταιρεία, ήτοι στην προσφεύγουσα χωρίς να ισχύει ο αρχικώς αναγραφείς επί του τιμολογίου πώλησης όρος της παρακράτησης της κυριότητας και αυτό αποδεικνύεται από τα παρακάτω:

α) η σημείωση στο Θ/ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗΧ ..... ότι «η κυριότητα των εμπορευμάτων παραμένει στην εταιρία μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή τους» έχει σβηστεί με διαγράμμιση,

β) στο από ....12.2018 ιδιωτικό συμφωνητικό πωλήσεως γεωργικού μηχανήματος μεταξύ της «.....», ΑΦΜ ..... και της προσφεύγουσας επισημαίνεται ρητώς ότι ο όρος «Η κυριότητα των εμπορευμάτων παραμένει στην εταιρία μέχρι την ολοσχερή εξόφληση τους» που αναγράφεται στο με αριθ. ....12.2018 Θ/ΔΑ-ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ ΠΩΛΗΣΗΣ ΜΗΧ. δεν ισχύει και

γ) στην από ....12.2018 σύμβαση παροχής πλασματικού ενεχύρου επί κινητού μεταξύ της «.....», ΑΦΜ ..... και της προσφεύγουσας συμφωνείται ρητώς ότι τα μηχανήματα ανήκουν στην πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή του αγοραστή.

**Επειδή**, η σύσταση πλασματικού ενεχύρου σε βάρος των μεταβιβασθέντων γεωργικών μηχανημάτων (δη χωρίς τη παράδοσή τους στον ενεχυρούχο δανειστή – προμηθευτή) αποσκοπεί στην εξασφάλιση της ασφαλιζόμενης απαίτησής του έναντι του ενεχυραστή – αγοραστή, δη της αποπληρωμής του τιμήματος. Σε κάθε περίπτωση, ο τελευταίος διατηρεί την πλήρη κυριότητα επί των γεωργικών μηχανημάτων.

Κατόπιν των ανωτέρω και συμφώνως προς τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2859/2000 και της ΠΟΛ. 1275/1990, η προσφεύγουσα εταιρεία δικαιούται της επιστροφής του Φ.Π.Α. που αφορά τα αγορασθέντα επενδυτικά αγαθά, δη τα υπό κρίση γεωργικά μηχανήματα, και οι σχετικοί ισχυρισμοί της γίνονται αποδεκτοί.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την αποδοχή της υπ' αριθ. πρωτ. ..../..... ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. .... και ειδικότερα την τροποποίηση της υπ' αριθ. .... οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου .../2018–31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΜΟΤΗΝΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. .... οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου .../2018-31/12/2018

|                              | Βάσει δήλωσης | Βάσει ελέγχου | Βάσει απόφασης<br>Δ.Ε.Δ. |
|------------------------------|---------------|---------------|--------------------------|
| Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση   | 3,84 €        | 6.771,84 €    | 3,84 €                   |
| Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή | 6.768,00 €    |               | 6.768,00 €               |

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.