



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 02-12-2019

Αριθμ. Αποφ.: 2413

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ.Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.
- 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 09-08-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» – Α.Φ.Μ.και με διακριτικό τίτλο

«.....», με κύρια δραστηριότητα το χονδρικό εμπόριο ζωοτροφών και διεύθυνση έδρας στο του Ν. Ροδόπης - Τ.Κ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της με αριθμό/12-07-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7'- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **09-08-2019** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας, 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./12-07-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής φορολογικής περιόδου 01/12/2018-31/12/2018 αναγνωρίστηκε προς έκπτωση ποσό ΦΠΑ ύψους 39.611,58 €, από αιτούμενο ποσό ΦΠΑ προς επιστροφή ύψους 39.600,00 € και υπόλοιπο προς έκπτωση 11,58 €, βάσει δήλωσης.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη φορολογική περίοδο 01/12/2018-31/12/2018 από την Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30, 32, 33 και 34 του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), με βάση το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013, τη ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013 και τη ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./25-02-2019 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./17-01-2019 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλε η προσφεύγουσα στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για τη φορολογική περίοδο 01/12/2018-31/12/2018, με την οποία αιτούνταν ποσό επιστροφής ύψους 39. 600,00 €.

Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής και με βάση τα προβλεπόμενα με τις διατάξεις της ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013, για την υπό κρίση φορολογική περίοδο, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ. καταχ./17-01-2019, περιοδική δήλωση ΦΠΑ 12^{ου} μήνα του έτους 2018, με την οποία αιτούνταν προς επιστροφή ποσό φόρου προστιθέμενης αξίας ύψους 39. 600,00 € (ΚΩΔ 503 της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ).
- Από τον έλεγχο των λογαριασμών (Γενικά και Αναλυτικά καθολικά) διαπιστώθηκε ότι για την ελεγχόμενη φορολογική περίοδο έχουν μεταφερθεί σωστά στις αντίστοιχες περιοδικές, κατά αξία και κωδικό συντελεστή ΦΠΑ, τόσο οι εισροές όσο και οι εκροές που πραγματοποίησε η προσφεύγουσα.

- Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι δεν προκύπτει θέμα παραγραφής του αιτούμενου προς επιστροφή πιστωτικού υπολοίπου.
- Από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης, στα τηρούμενα βιβλία, στο μητρώο παγίων και στο σύνολο των φορολογικών στοιχείων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:
 - Τα επενδυτικά αγαθά έχουν εγκατασταθεί στις παραγωγικές εγκαταστάσεις της προσφεύγουσας επιχείρησης.
 - Δεν έχουν χρησιμοποιηθεί ακόμα σε φορολογητέες πράξεις.
 - Έχουν συμπεριληφθεί στις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων.
 - Ο χρόνος έναρξης των ενσώματων αγαθών ταυτίζεται με την έναρξη της καλλιεργητικής περιόδου.
 - Δε συντρέχουν λόγοι προσωρινής ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις.
- Κατά την υπό κρίση περίοδο η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε έναν καινούριο Γεωργικό Ελκυστήρα μάρκας JOHN DEERE και ένα gps από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 165.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 39.600,00 €, με το υπ' αριθ. ΤΔΑ/15-12-2018. Το αντίτιμο της αγοράς του εν λόγω μηχανήματος δεν καταβλήθηκε μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης επιστροφής, αλλά αντ' αυτού, υπογράφηκαν συναλλαγματικές με υπόσχεση μελλοντικής εξόφλησης.
- Η έκδοση της άδειας κυκλοφορίας του ως άνω μηχανήματος πραγματοποιήθηκε κατά την 11/04/2019, γεγονός που αποδεικνύει ότι το μηχανήμα δεν μπήκε στην παραγωγική διαδικασία και δε χρησιμοποιήθηκε ακόμη σε φορολογητέες πράξεις.

Περαιτέρω προσκομίστηκε στον έλεγχο το συμφωνητικό πώλησης του ως άνω μηχανήματος και η σύμβαση πλασματικού ενεχύρου, η οποία υπογράφηκε μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων μερών, (προμηθευτή και αγοράστριας επιχείρησης), για την εξασφάλιση της απαίτησης του πωλητή. Από την ανωτέρω σύμβαση συμπεράνει ο έλεγχος, ότι η προσφεύγουσα δεν έχει την πλήρη κυριότητα του ως άνω μηχανήματος, καθώς στερείται του δικαιώματος να το διαθέσει σε τρίτο.

Ακολούθως, ο έλεγχος συμπέρανε, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ.1 περ. iii, σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ 4 του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000, ότι δε δύναται να δοθεί το αιτούμενο ποσό προς επιστροφή στην προσφεύγουσα, δεδομένου ότι δεν έχει πλήρη κυριότητα επί του επίμαχου ενσώματου αγαθού -παγίου της και της αναγνώρισε το δικαίωμα προς έκπτωση και μεταφορά του πιστωτικού υπολοίπου στην επόμενη φορολογική περίοδο.

Με βάση τις παραπάνω διαπιστώσεις εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, επικαλούμενη τον παρακάτω λόγο:

- Πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων 5, 30, 33 και 34 του ν. 2859/2000 σχετικά με την αιτούμενη επιστροφή του ποσού των 39.600€ που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ της αγοράς των ανωτέρω γεωργικών μηχανημάτων. Η μη χρήση των μηχανημάτων οφείλεται στο γεγονός ότι οι απαιτούμενες για την επιστροφή Φ.Π.Α. φορολογητέες πράξεις θα πραγματοποιηθούν στο όνομα των μελών της εταιρείας – Ομάδας Παραγωγών, (βλέπε ΥΑ 397/18235/2017 (ΦΕΚ Β 601/2017, όπως ισχύει και ΠΟΛ 1055/2015 σχετ 9-12) και ως εκ τούτου απόλυτα νόμιμα και ορθά ουδεμία φορολογητέα πράξη με τα υπό κρίση μηχανήματα είχε πραγματοποιηθεί στο όνομα της εταιρείας. Περαιτέρω η προσφεύγουσα διατηρεί, ως αποκλειστικά κυρία, κάτοχος και νομέας το δικαίωμα διάθεσης των ενεχυρασμένων πραγμάτων και ότι εν τέλει πληρούνται οι προϋποθέσεις των άρθρων του Ν. 2859/2000 σχετικά με την αιτούμενη επιστροφή του ποσού 39.600€ που αντιστοιχεί στο Φ.Π.Α. της αγοράς των ανωτέρω γεωργικών μηχανημάτων καθώς: Στο από 15/12/2018 ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης (σχετ 14), το οποίο καταρτίστηκε μεταξύ της προσφεύγουσας και της προμηθεύτριας εταιρείας, προκύπτει ρητή μεταβίβαση κυριότητας των μηχανημάτων στην προσφεύγουσα, καθώς αναφέρεται ότι *«το ως άνω περιγραφόμενο μηχάνημα, ελεύθερο από κάθε εν γένει βάρος, χρέος, ενέχυρο και κατάσχεση καθώς και διεκδίκηση τρίτου και απαλλαγμένο από κάθε μέχρι σήμερα φορολογική υποχρέωση, η πωλήτρια **πωλεί σήμερα, παραχωρεί και μεταβιβάζει δια του παρόντος κατά πλήρες δικαίωμα ιδιοκτησίας προς τον αγοραστή** κατά τους κατωτέρω αναγραφόμενους ειδικότερους όρους και συμφωνίες. Επίσης η πωλήτρια δηλώνει ότι ο όρος **«Η κυριότητα των εμπορευμάτων παραμένει στην εταιρία μέχρι την ολοσχερή εξόφλησή τους»** που αναφέρεται στο με αριθμό/15-12-2018 τιμολόγιο – δελτίο αποστολής **δεν ισχύει**»*. Προς τον σκοπό εξασφάλισης των απαιτήσεων της πωλήτριας εταιρείας «..... ΑΕ» κατά της προσφεύγουσας από το ανωτέρω πιστωμένο τίμημα, υπογράφηκε μεταξύ τους η από 15/12/2018 σύμβαση παροχής πλασματικού ενεχύρου (σχετ 15), δυνάμει της οποίας η προσφεύγουσα συνέστησε υπέρ της πωλήτριας εταιρείας δικαίωμα ενεχύρου επί των ανωτέρω μηχανημάτων, χωρίς παράδοσή τους, με τους ειδικότερους όρους και συμφωνίες, όπως αποτυπώνονται στην ανωτέρω σύμβαση, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2844/2000. Συμφωνία των όρων της από 15/12/2018 σύμβασης παροχής πλασματικού ενεχύρου με τις διατάξεις του ν. 2844/2000. (βλέπε 1 έως 5 όρους της ως άνω σύμβασης). Η δυνατότητα διάθεσης του ενεχυρασμένου μηχανήματος προβλέπεται από τον ν. 2844/2000. Συνεπώς, η προϋπόθεση του άρθρου 33 παράγραφος 4 του ν. 2859/2000 σχετικά με την κυριότητα των ενσώματων αγαθών για τα οποία έχει ζητηθεί η επιστροφή ΦΠΑ πληρούται, καθώς όπως αποδεικνύεται από τις διατάξεις του ν.2844/2000, κατ' εφαρμογή των οποίων έχει συνταχθεί η από 15/12/2018 σύμβαση παροχής πλασματικού ενεχύρου, η προσφεύγουσα έχει το νόμιμο δικαίωμα διάθεσης των ενεχυρασμένων κινητών πραγμάτων και έχει την πλήρη κυριότητα αυτών.

Ενοχική και όχι εμπράγματη ενέργεια της συμφωνίας περί υποχρέωσης μη μεταβίβασης της κυριότητας. (Βλέπε τα άρθρα 177 και 1000 του Α.Κ. και τα άρθρα 6 παρ 4 και 7 παράγραφος 2 του ν. 2844/2000). Από την γραμματική ερμηνεία, ανάγνωση και συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα έχει την πλήρη κυριότητα των ενεχυρασμένων μηχανημάτων. Αοριστία ισχυρισμού της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής σχετικά με την κυριότητα των μηχανημάτων. Αν ο ανωτέρω ισχυρισμός ίσχυε θα έπρεπε η Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής να αναφέρει ποιος έχει την πλήρη κυριότητα των μηχανημάτων από τη στιγμή, που όπως ισχυρίζεται, δεν την έχει η προσφεύγουσα εταιρεία. Εσφαλμένο συμπέρασμα της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής σχετικά με τη δυνατότητα διεκδίκησης των μηχανημάτων από την προμηθεύτρια εταιρεία «..... ΑΕ». Το ανωτέρω συμπέρασμα της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής είναι εσφαλμένο και αναληθές, καθώς στο άρθρο 8 παράγραφος 4 του ν. 2844/2000 προβλέπεται η διαδικασία πλειστηριασμού των μηχανημάτων για την ικανοποίηση της απαίτησης του ενεχυρούχου δανειστή. (σχετ. 16). Εσφαλμένο το συμπέρασμα της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής σχετικά με το αν έχει συναφθεί μεταξύ της προσφεύγουσας και της πωλήτριας εταιρείας «..... ΑΕ» καταπιστευτική μεταβίβαση κυριότητας.

Ως προς τον ανωτέρω ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί της μη αναγνώρισης από τον έλεγχο του συνολικού πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ προς επιστροφή

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 5 παρ 1 ότι : « 1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. [...] 3. **Ως παράδοση λογίζεται επίσης: α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, [...]**»,

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...».

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ 1 και 3 του ως άνω νόμου, μεταξύ άλλων 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..... 3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 32 παρ 1 του Κώδικα ΦΠΑ ορίζεται ότι: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, 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 οποίον επιβαρύνθηκαν, ...**».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 2859/2000(ΚΦΠΑ), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, 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 ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως 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.

Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

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.....

3.Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησής αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, 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,

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

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησής αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε

αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

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, ...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 34 παρ 1 και 3 του Ν. 2859/2000(ΚΦΠΑ), ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή
- β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
 - i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή,
 - ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
 - iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να ορίζεται ότι, προκειμένου για αγαθά επένδυσης ορισμένων βιομηχανικών και βιοτεχνικών επιχειρήσεων, αντί έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου παρέχεται δικαίωμα αναστολής της πληρωμής του ή ρυθμίζεται με άλλο τρόπο. Με τις ίδιες αποφάσεις ρυθμίζεται κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

3. Η επιστροφή του φόρου πραγματοποιείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 και κατά το μέρος που ο υποκείμενος στον φόρο ενεργεί πράξεις με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών του στο κράτος -μέλος εγκατάστασής του.». Η υποπερίπτωση i της περίπτωσης β' της παραγράφου 1, τέθηκε όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 6 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι την 08/08/2014, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 253 του ίδιου νόμου.

Επειδή με την **ΠΟΛ.1100/24.6.2010** του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α) «αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις) στο άρθρο 62 παρ 5 - Τροποποίηση διαφόρων διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι: **«Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 62 αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 34 καθόσον είχαν παρατηρηθεί παρερμηνείες με αποτέλεσμα να μην εφαρμόζεται ομοιόμορφα η διάταξη. Δεδομένου δε ότι ο ΦΠΑ οφείλει να είναι ουδέτερος για την επιχείρηση, εκτός των περιπτώσεων που αυτή λειτουργεί ως τελικός καταναλωτής, το πιστωτικό υπόλοιπο αυτού**

είναι επιστρεπτέο σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στις εκάστοτε ισχύουσες υπουργικές αποφάσεις. Επίσης καθίσταται σαφές ότι η επιστροφή ΦΠΑ αφορά σε κάθε περίπτωση ποσό φόρου που καταβλήθηκε στο δημόσιο αχρεώστητα, ανεξαρτήτως αν η καταβολή ήταν εξ αρχής αχρεώστητη ή ήταν νόμιμη κατά τον χρόνο που αυτή έγινε, η δε υποχρέωση προς απόδοση των καταβληθέντων προκύπτει από επιγενόμενους λόγους. Θεωρείται ότι υπάρχει εξ' αρχής αχρεώστητη καταβολή όταν από νομικό ή πραγματικό σφάλμα έχει περιληφθεί στη δήλωση φορολογητέα αξία μη υποκείμενη σε φόρο ή αξία υπερβαίνουσα την πραγματική ή καταβλήθηκε φόρος για συναλλαγή η οποία δεν ολοκληρώθηκε και γενικά όταν κατά το χρονικό σημείο της καταβολής δεν υφίστατο όντως υποχρέωση καταβολής για πραγματικό ή νομικό λόγο».

Επειδή στο υπ' αριθμ. πρωτ. **Δ14Α 1179496 ΕΞ 27.12.2012** έγγραφο της ΓΓΔΕ, με θέμα (Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών) διευκρινίζεται ότι: « **6. Εν όψει των ανωτέρω, α) εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (2.1.2007 - 31.12.2008) με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθών ισογείου βιοτεχνίας», ο καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.** Ως εκ τούτου, εν προκειμένω, δεν τίθεται θέμα εφάπαξ διακανονισμού του εκπεσθέντος φόρου εισροών των παγίων κτισμάτων της επιχείρησης, εφόσον δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000). β) εάν τα αγαθά επένδυσης χρησιμοποιήθηκαν σε φορολογητέες πράξεις (έναρξη πενταετούς διακανονισμού) από την ελεγχόμενη επιχείρηση, αλλά για την ελεγχόμενη/ες χρήση/εις ο έλεγχος αποδείξει ότι αυτά δεν χρησιμοποιήθηκαν π.χ. τα έτη 2006, 2010 κλπ. μπορεί να αναζητήσει (καταλογίσει) το φόρο που αντιστοιχεί στο έτος που δεν χρησιμοποιήθηκαν. Στην περίπτωση αυτή, το βάρος της απόδειξης φέρει ο έλεγχος, διότι η μη πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών δεν σημαίνει και μη χρησιμοποίηση των παγίων [...]».

Επειδή περαιτέρω με την **Αριθ. 397/18235** απόφαση του Υπουργού ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΚΑΙ ΤΡΟΦΙΜΩΝ, με θέμα (**Αρμόδια Αρχή, διαδικασία και δικαιολογητικά αναγνώρισης των Οργανώσεων Παραγωγών (Ο.Π.) και των Ενώσεων τους (Ε.Ο.Π.), καθώς και των Ομάδων Παραγωγών (Ομ.Π.),** όπως τροποποιήθηκε με την Υ.Α [2430/110502/2017](#), μεταξύ άλλων, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2

Έννοια των ΟμΠ, Ο.Π και των Ε.Ο.Π- Συγχώνευση Ομ.Π., Ο.Π. και Ε.Ο.Π.
1 α) Ως Ομ.Π. αναγνωρίζονται αυτοτελείς νομικές οντότητες του συνεταιριστικού ή εμπορικού δικαίου

ή σαφώς οριζόμενα μέρη αυτών ή νομικά πρόσωπα του αστικού δικαίου, με πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα.

β) Οι Ο.Π.

γ) Ως Ε.Ο.Π.

2. α) Οι Ομ.Π. συγκροτούνται με πρωτοβουλία παραγωγών, φυσικών ή/και νομικών προσώπων, που ασκούν αγροτική δραστηριότητα στους τομείς της παρ. 2 του άρθρου 1 του Κανονισμού 1308/2013, καθώς και στον τομέα του βαμβακιού.

β) Οι Ο.Π. συγκροτούνται με πρωτοβουλία παραγωγών, φυσικών ή/και νομικών προσώπων, που ασκούν αγροτική δραστηριότητα στους τομείς της παρ. 2 του άρθρου 1 του Κανονισμού 1308/2013, στους τομείς του άρθρου 2 του Κανονισμού 1379/2013, καθώς και στον τομέα του βαμβακιού.

γ)».

Επειδή περαιτέρω με την ΠΟΛ.1055/27.2.2015 της ΓΓΔΕ, με θέμα (Δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ παγίων Αγροτικών Συνεταιρισμών που προορίζονται για χρήση από τα μέλη τους), μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι:

«[...] 5. Περαιτέρω, το θεσμικό πλαίσιο για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς, τις συλλογικές αγροτικές οργανώσεις και την επιχειρηματικότητα του αγροτικού κόσμου - οργάνωση της εποπτείας του κράτους ορίζεται με τις διατάξεις του νόμου 4015/2011. Από τις διατάξεις του νόμου αυτού, καθώς και του ν. 2810/2000, προβλέπονται μεταξύ των άλλων γενικά τα εξής: [...]

γ) Ως Οργάνωση Παραγωγών (ΟΠ), αναγνωρίζεται κάθε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) ή σαφώς οριζόμενο μέρος ενός νομικού προσώπου με εμπορική ιδιότητα, το οποίο έχει συσταθεί νόμιμα με πρωτοβουλία των γεωργών, οι οποίοι καλλιεργούν ένα ή περισσότερα από τα προϊόντα που προορίζονται αποκλειστικά για μεταποίηση [ΚΥΑ 3568/2012/ΦΕΚ 2496/Β', Κανονισμός ΕΚ 1234/2007].[...]

ζ) Οι επενδύσεις αυτές ενδεικτικά αφορούν: [...]

> την χορήγηση μηχανημάτων αυξημένης απόδοσης, μειωμένης κατανάλωσης καυσίμων στα πλαίσια μείωσης των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα και άλλων ρύπων, [...]

η) Όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες ενδεικτικά επενδύσεις που υλοποιούνται από τον Συνεταιρισμό στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών του, πραγματοποιούνται από την συνιδιόκτητη επιχείρηση για την εξυπηρέτηση των εμπορικών της αναγκών.

Ύστερα από τα παραπάνω γίνεται δεκτό ότι, **υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά των Αγροτικών Συνεταιρισμών και γενικότερα των Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων (συμπεριλαμβανομένων των Οργανώσεων και Ομάδων Παραγωγών) αν και δεν τα θέτουν οι ίδιοι σε εκμετάλλευση αλλά τα διαθέτουν στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών τους, στα πλαίσια της οικονομικής τους δραστηριότητας και του σκοπού τους γενικότερα, δεδομένου ότι τα μέλη υποχρεούνται να παραδώσουν σε αυτούς**

σχεδόν το σύνολο της παραγωγής τους (80-90%), με σκοπό την προαγωγή του κοινού σκοπού, μέσω της αύξησης της παραγωγής και των πωλήσεων, τόσο των Αγροτικών Συνεταιρισμών, όσο και των μελών τους.[...].».

Επειδή σύμφωνα με τα άρθρα 1 και 3 του **N.2844/2000** - Συμβάσεις επί κινητών ή απαιτήσεων υποκείμενες σε δημοσιότητα και άλλες συμβάσεις παροχής ασφάλειας-, ορίζεται ότι: **«Άρθρο 1- Σύσταση 1.** Ενεχύρο 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 ασφαλίζεται, 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. **Άρθρο 3 - Δημοσίευση 1.** Η δημοσίευση γίνεται, ύστερα από αίτηση οποιουδήποτε έχει έννομο συμφέρον, με κατάθεση εντύπου που περιέχει περιληπτικά τα στοιχεία του άρθρου 1 και υπογράφεται από τα μέρη και, στην περίπτωση του τρίτου εδαφίου της δεύτερης παραγράφου του άρθρου 1, από τους συγκυρίους. Το γνήσιο της υπογραφής θεωρείται από τον ενεχυροφύλακα, εκτός αν είναι ήδη θεωρημένο από αστυνομική ή άλλη δημόσια αρχή ή από συμβολαιογράφο. Η κατάθεση γίνεται στο ενεχυροφυλακείο του τόπου της κατοικίας ή της έδρας του ενεχυραστή ή, αν ο ενεχυραστής δεν έχει κατοικία ή έδρα στην ελληνική επικράτεια, στο Ενεχυροφυλακείο Αθηνών. Η μορφή του εντύπου καθορίζεται με απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης».

Επειδή, το άρθρο 1 παρ 2 της οδηγίας **2006/112/EK** 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 προστιθεμένης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν».

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

το άρθρο 14 ορίζει: «1. Ως "παράδοση αγαθών" θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος, ενσώματο αγαθό. 2. Εκτός από την πράξη της παραγράφου 1, ως παράδοση αγαθών νοούνται οι κατωτέρω πράξεις: α) ..., β) η υλική παράδοση αγαθού με βάση σύμβαση, η οποία προβλέπει την εκμίσθωση αγαθού για ορισμένη περίοδο ή την πώληση αγαθού με δόσεις, με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας το αργότερο μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος, γ) ...»,

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

το δε άρθρο 167, ορίζει: «Το δικαίωμα προς έκπτωση γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίον ο εκπεστέος φόρος γίνεται απαιτητός.»,

στο άρθρο 168 ορίζεται ότι: «Στο βαθμό που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, ο υποκείμενος στον φόρο έχει το δικαίωμα, στο κράτος μέλος στο οποίο πραγματοποιεί τις πράξεις του, να εκπίπτει από τον οφειλόμενο φόρο τα ακόλουθα ποσά: α) τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα στο εν λόγω κράτος μέλος ΦΠΑ για τα αγαθά που του παραδόθηκαν ή πρόκειται να του παραδοθούν και για τις υπηρεσίες που του παρασχέθηκαν ή πρόκειται να του παρασχεθούν από άλλον υποκείμενο στον φόρο, ...»,

το άρθρο 179, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Η έκπτωση ενεργείται από τον υποκείμενο στον φόρο με την αφαίρεση, από το συνολικό ποσό του φόρου που οφείλεται για μια φορολογική περίοδο, του συνολικού ποσού του ΦΠΑ, για τον οποίο γεννήθηκε και ασκείται, σύμφωνα με το άρθρο 178, το δικαίωμα έκπτωσης, κατά τη διάρκεια της ίδιας περιόδου.»

το άρθρο 184, της ως άνω οδηγίας 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 187, της ως άνω οδηγίας ορίζει: ««1. Σχετικά με τα αγαθά επένδυσης, ο διακανονισμός διενεργείται εντός περιόδου πέντε ετών, περιλαμβανομένου του έτους, κατά τη διάρκεια του οποίου αποκτήθηκε ή κατασκευάσθηκε 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.... 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 δε 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».

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 183 της ως άνω οδηγίας ορίζεται ότι: «Όταν το ποσό των εκπτώσεων υπερβαίνει τον οφειλόμενο ΦΠΑ για μία φορολογική περίοδο, τα κράτη μέλη μπορούν είτε να μεταφέρουν την επιπλέον διαφορά στην επόμενη φορολογική περίοδο **είτε να προβαίνουν στην επιστροφή της με βάση τη διαδικασία που καθορίζουν**. Εντούτοις, τα κράτη μέλη μπορούν να αρνούνται την μεταφορά ή την επιστροφή, όταν η επιπλέον διαφορά είναι αμελητέα».

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., συναφώς, αποφάσεις της 18ης Δεκεμβρίου 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 και C-47/96, Molenheide κ.λπ., Συλλογή 1997, σ. I-7281, σκέψεις 45 έως 48· της 11ης Μαΐου 2006, C-384/04, Federation of Technological Industries κ.λπ., Συλλογή 2006, σ. I-4191, σκέψη 29, καθώς και της 14ης Σεπτεμβρίου 2006, C-181/04 έως C-183/04, ΕΛΜΕΚΑ, Συλλογή 2006, σ. I-8167, σκέψη 31, 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 «... πρέπει προκαταρκτικώς να υπομνησθεί ότι το δικαίωμα εκπτώσεως που προβλέπει το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας ΦΠΑ αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται. Το δικαίωμα αυτό ασκείται πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, σκέψη 55 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 17. Συγκεκριμένα, το σύστημα των εκπτώσεων έχει σκοπό να απαλλάξει πλήρως τον επιχειρηματία από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλει ή που κατέβαλε στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του

δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του ΦΠΑ εξασφαλίζει κατά τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον ΦΠΑ (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, σκέψη 43 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 18. Από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος απέκτησε αγαθό με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υπόχρεου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το αγαθό αυτό (βλ., μεταξύ άλλων, απόφαση Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 19. Πρώτον, όσον αφορά το ζήτημα αν η Sveda ενεργεί ως υποκείμενος στον φόρο κατά την κατασκευή της διαδρομής αναψυχής, ήτοι, για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας υπό την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της οδηγίας ΦΠΑ, υπενθυμίζεται ότι είναι δυνατή η κτήση αγαθών και η λήψη υπηρεσιών από υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες οικονομικής δραστηριότητας κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, ακόμη και αν τα αγαθά δεν χρησιμοποιούνται αμέσως για την εν λόγω οικονομική δραστηριότητα (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψη 14). 20. **Κατά πάγια νομολογία, πρόσωπο που προβαίνει σε δαπάνες επενδύσεως με πρόθεση, η οποία επιβεβαιώνεται από αντικειμενικά στοιχεία, να ασκήσει οικονομική δραστηριότητα υπό την έννοια του εν λόγω άρθρου 9, παράγραφος 1, της οδηγίας ΦΠΑ πρέπει να θεωρείται ως υποκείμενος στον φόρο. Επομένως, έχει, υπό αυτή του την ιδιότητα, συμφώνως προς τα άρθρα 167 επ. της εν λόγω οδηγίας, το δικαίωμα να εκπίπτει αμέσως τον οφειλόμενο ή καταβληθέντα ΦΠΑ επί των δαπανών επενδύσεως που πραγματοποιήθηκαν για τις ανάγκες των πράξεων στις οποίες σκοπεύει να προβεί και οι οποίες παρέχουν δικαίωμα προς έκπτωση** (βλ., υπό την έννοια αυτή, απόφαση Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, σκέψη 27 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). **Το εν λόγω δικαίωμα εκπτώσεως γεννάται, συμφώνως προς τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας ΦΠΑ, κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, ήτοι κατά την παράδοση των αγαθών** (απόφαση Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, σκέψη 36 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). (Υπόθεση C-126/2014 σκέψεις 16-20).

Επειδή, « από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, το οποίο απέκτησε ένα αγαθό με την ιδιότητα ακριβώς του φορολογικού υπόχρεου, δικαιούται, εφόσον χρησιμοποιεί το αγαθό για τις ανάγκες των φορολογούμενων πράξεών του, έκπτωση του ΦΠΑ που οφείλει ή κατέβαλε για το αγαθό αυτό (βλ. επ' αυτού αποφάσεις της 11ης Ιουλίου 1991, C-97/90, Lennartz, Συλλογή 1991, σ. I-3795, σκέψη 8, και της 21ης Απριλίου 2005, C-25/03, HE, Συλλογή 2005, σ. I-3123, σκέψη 43). Σύμφωνα με τα άρθρα 63 και 167 της οδηγίας ΦΠΑ, αυτό το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά τον χρόνο κατά τον οποίο ο προς έκπτωση φόρος γίνεται απαιτητός, δηλαδή κατά την παράδοση των αγαθών (βλ. επ' αυτού απόφαση της

2ας Ιουνίου 2005, C-378/02, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, Συλλογή 2005, σ. I-4685, σκέψη 31). 37. Αντίστροφα, όταν το αγαθό δεν χρησιμοποιείται για τις ανάγκες των οικονομικών δραστηριοτήτων του υποκείμενου στον φόρο προσώπου, κατά την έννοια του άρθρου 9, παράγραφος 1, δεύτερο εδάφιο, της ίδιας οδηγίας, αλλά το εν λόγω πρόσωπο χρησιμοποιεί το αγαθό αυτό για ιδιωτική κατανάλωση, δεν γεννάται κανένα δικαίωμα προς έκπτωση (βλ. συναφώς προαναφερθείσες αποφάσεις Lennartz, σκέψη 9, και HE, σκέψη 43).» (Υπόθεση C-153/2011 σκέψεις 36-37).

Επειδή, «το ζήτημα αν το υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο ενεργεί υπό την ιδιότητά του αυτή συνιστά πραγματικό ζήτημα, που πρέπει να εκτιμάται με βάση το σύνολο των δεδομένων της συγκεκριμένης υπόθεσης, μεταξύ των οποίων καταλέγονται η φύση του οικείου αγαθού και το χρονικό διάστημα που παρήλθε μεταξύ της κτήσης του και της χρήσης του για την εξυπηρέτηση των οικονομικών δραστηριοτήτων του προσώπου αυτού (βλ. επ' αυτού προαναφερθείσες αποφάσεις Bakcsi, σκέψη 29, και Eon Aset Menidjmont, σκέψη 58). Μπορεί επίσης να ληφθεί υπόψη το ζήτημα αν έχουν πραγματοποιηθεί συγκεκριμένες ενέργειες για τις απαραίτητες διαρρυθμίσεις και για την έκδοση των αδειών που είναι αναγκαίες για την επαγγελματική χρήση του αγαθού, όπως είναι οι άδειες ... 42 Κατά το Δικαστήριο, ο υποκείμενος στον φόρο, αν δεν είχε τη δυνατότητα να εκπίπτει τον ΦΠΑ εισροών για τις μεταγενέστερες φορολογούμενες επαγγελματικές χρήσεις, παρά την αρχική βούλησή του να εντάξει το επενδυτικό αγαθό εξ ολοκλήρου στην επιχείρησή του, ενόψει μελλοντικών πράξεων, δεν θα απαλλασσόταν από το σύνολο του φόρου που πλήττει το αγαθό, το οποίο χρησιμοποιεί για την οικονομική δραστηριότητά του και η φορολόγηση των επαγγελματικών δραστηριοτήτων του θα είχε ως συνέπεια τη διπλή φορολόγηση, η οποία είναι αντίθετη προς την αρχή της ουδετερότητας του φόρου, η οποία διαπνέει το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (βλ. επ' αυτού προαναφερθείσα απόφαση Puffer, σκέψεις 45 και 46). 43 **Η αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ, όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης απαιτεί να θεωρούνται οι δαπάνες για επενδύσεις που πραγματοποιούνται για τις ανάγκες και τους σκοπούς μιας επιχείρησης ως οικονομικές δραστηριότητες που συνεπάγονται το δικαίωμα άμεσης έκπτωσης του οφειλόμενου ΦΠΑ εισροών** (βλ. επ' αυτού τις προαναφερθείσες αποφάσεις Rompelman, σκέψη 22, και Puffer, σκέψη 47). ». (Υπόθεση C-153/2011 σκέψεις 41-43).

Επειδή, «εξάλλου, οι περίοδοι διακανονισμού των εκππτώσεων δεν ασκούν αυτές καθαυτές καμία επίδραση στη γέννηση του δικαιώματος σε έκπτωση του ΦΠΑ (βλ., υπό αυτή την έννοια, απόφαση Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, σκέψεις 8 και 20), η οποία, κατά τη νομολογία που υπομνήσθηκε στη σκέψη 20 της παρούσας αποφάσεως, εξαρτάται αποκλειστικώς από την ιδιότητα υπό την οποία ενεργεί ο ενδιαφερόμενος κατά τον χρόνο κτήσεως του επίμαχου αγαθού. Εντούτοις, τούτο ισχύει υπό την επιφύλαξη της καταβολής εκ νέου του φόρου που έχει καταβληθεί επί των

εισροών στην οποία πρέπει να προβεί ο υποκείμενος στον φόρο αν αποδειχθεί, εν συνεχεία, ότι το αγαθό που αποκτήθηκε ή παρήχθη επί των εισροών δεν χρησιμοποιήθηκε για τις ανάγκες της οικονομικής του δραστηριότητας». (Υπόθεση C-126/2014 σκέψη 36).

Επειδή σύμφωνα με το διατακτικό της Υπόθεσης C-153/2011 «το άρθρο 168, στοιχείο α', της οδηγίας [2006/112/EK](#) του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, έχει την έννοια ότι **ο υποκείμενος στον φόρο, ο οποίος έχει αποκτήσει επενδυτικό αγαθό ενεργώντας ως πρόσωπο υποκείμενο στον φόρο και το έχει εντάξει στην περιουσία της επιχείρησης, έχει το δικαίωμα να εκπέσει τον επιβληθέντα κατά την απόκτηση του αγαθού αυτού φόρο προστιθέμενης αξίας κατά τη φορολογική περίοδο κατά την οποία κατέστη απαιτητός ο φόρος, ανεξάρτητα από το γεγονός ότι το εν λόγω αγαθό δεν άρχισε να χρησιμοποιείται αμέσως για επαγγελματικούς σκοπούς. Στο εθνικό δικαστήριο εναπόκειται να εξακριβώσει αν ο υποκείμενος στον φόρο απέκτησε το επενδυτικό αγαθό για τις ανάγκες της οικονομικής δραστηριότητάς του και να εκτιμήσει ενδεχομένως αν υφίσταται καταχρηστική πρακτική».**

Επειδή «πράγματι, από τη νομολογία του Δικαστηρίου προκύπτει ότι ορισμένοι ειδικοί κανόνες τους οποίους πρέπει να τηρούν τα κράτη μέλη όταν ασκείται το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ απορρέουν από το άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ (βλ. απόφαση της 24ης Οκτωβρίου 2013, *Rafinăria Steaua Română*, C-431/12, EU:C:2013:686, σκέψη 21 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). 20. Έτσι, το Δικαστήριο έχει κρίνει ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ την οποία προβλέπουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υποκείμενο στον φόρο να επωμισθεί, εν όλω ή εν μέρει, τον φόρο αυτόν. Ειδικότερα, η διαδικασία επιστροφής πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα στον υποκείμενο στον φόρο να εισπράξει, υπό τις κατάλληλες συνθήκες, ολόκληρη την απαίτηση που προκύπτει από το πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ, πράγμα που σημαίνει ότι η επιστροφή πρέπει να γίνεται εντός εύλογης προθεσμίας και ότι, εν πάση περιπτώσει, η θεσπιζόμενη διαδικασία επιστροφής δεν πρέπει να συνεπάγεται κανένα χρηματοοικονομικό κίνδυνο για τον υποκείμενο στον φόρο (αποφάσεις της 12ης Μαΐου 2011, *Enel Maritsa Iztok 3*, C-107/10, EU:C:2011:298, σκέψη 33, και της 28ης Ιουλίου 2011, *Επιτροπή κατά Ουγγαρίας*, C-274/10, EU:C:2011:530, σκέψη 45, καθώς και διάταξη της 17ης Ιουλίου 2014, *Delphi Hungary Autóalkatrész Gyártó*, C-654/13, μη δημοσιευθείσα, EU:C:2014:2127, σκέψη 31)». (Υπόθεση C-254/16 σκέψεις 19-20).

Επειδή τα διοικητικά δικαστήρια, ως δικαστήρια ουσίας, δεν δύνανται να ακυρώσουν την πράξη, με την οποία η αρμόδια υπηρεσία αρνείται την επιστροφή φόρου προστιθέμενης αξίας, για

λόγους αναγόμενους στη νομιμότητα ή στην επάρκεια της αιτιολογίας της, αλλά οφείλουν να ερευνήσουν τα ίδια αν συντρέχουν οι απαιτούμενες από τον νόμο προϋποθέσεις επιστροφής του φόρου και να δεχθούν ή να απορρίψουν εν όλω ή εν μέρει, τελικά, κατά την δική τους ουσιαστική κρίση, την προσφυγή εκείνου, που ζητεί την επιστροφή του φόρου προστιθέμενης αξίας, την οποία είχε αρνηθεί η Διοίκηση. (σχετ. ΣτΕ 190/2005, ΣτΕ 2653/2018).

Επειδή οι ομάδες παραγωγών του άρθρου 27 του Κανονισμού (ΕΕ) αριθ. 1305/2013 αποτελούν σαφώς οριζόμενα μέρη νομικών οντοτήτων του συνεταιριστικού ή εμπορικού δικαίου με πλήρη δικαιοπρακτική ικανότητα που συμφωνούν στην από κοινού προώθηση τουλάχιστον του 80% της παραγωγής τους και συνεργάζονται, προκειμένου να δημιουργήσουν υποδομή για τη συγκέντρωση ή/και την προώθηση της παραγωγής τους.

Επειδή κατ' απόκλιση της διάταξης για τη σύσταση νόμιμου ενεχύρου επί κινητών πραγμάτων του Αστικού Κώδικα, ο **N.2844/2000** εισάγει μια άλλη, εναλλακτική μορφή ενεχύρου, το **"πλασματικό ενέχυρο"**, το οποίο διαφέρει από το κοινό ενέχυρο ως προς την παράδοση των ενεχυραζόμενων πραγμάτων, δεδομένου ότι αυτά δεν παραδίδονται στον δανειστή, αλλά παραμένουν στα χέρια του ενεχυραστή-οφειλέτη, για να τα χρησιμοποιεί για την συνέχιση της επιχειρηματικής - επαγγελματικής του δραστηριότητας, **ενώ παράλληλα μπορεί να τα διαθέτει, αρκεί ταυτόχρονα να τα αντικαθιστά με άλλα ανάλογης αξίας.**

Επειδή σύμφωνα με την εισηγητική του έκθεση, ο N.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 (κατ' απόκλιση από τη ρύθμιση των άρθρων του κοινού ενέχυρου 1211 - 1213 του Αστικού Κώδικα). 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 και ταυτόχρονης αντικατάστασής τους με άλλα ανάλογης αξίας.

Στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου, από την από 12/07/2019 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ και από τα προσκομιζόμενα στοιχεία από την προσφεύγουσα προκύπτουν τα ακόλουθα:

- Η προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθμ./15-05-2018 απόφασης της πρωτοβάθμιας επιτροπής αναγνώρισης Ομάδων Παραγωγών, Οργανώσεων Παραγωγών και Ενώσεων Οργανώσεων Παραγωγών του Νομού Ροδόπης **αναγνωρίστηκε ως Ομάδα Παραγωγών Βαμβακιού κατ' εφαρμογή των διατάξεων της ΥΑ 397/18235/2017** (ΦΕΚ Β 601/2017).

- Κατά την 15-12-2018, αγόρασε έναν καινούριο Γεωργικό Ελκυστήρα και ένα Gps από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ, καθαρής αξίας 165.000,00 €, πλέον ΦΠΑ 39.600,00 €. Την ίδια ως άνω ημερομηνία συντάχθηκε ιδιωτικό συμφωνητικό πώλησης του ως άνω μηχανήματος, μεταξύ της προσφεύγουσας αγοράστριας εταιρίας και της προμηθεύτριας πωλήτριας, βάσει του οποίου συμφωνήθηκε η εξόφληση σε δόσεις, με την αποδοχή επτά συναλλαγματικών από την προσφεύγουσα, εκδόσεως της πωλήτριας εταιρίας και από το οποίο προκύπτει μεταβίβαση της κυριότητας των μηχανημάτων στην προσφεύγουσα. Προς εξασφάλιση δε της πωλήτριας, συντάχθηκε και σύμβαση παροχής πλασματικού ενέχυρου επί κινητού, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του Ν. 2844/2000, στο άρθρο 4 της οποίας αναφέρεται ότι «ο αγοραστής δηλώνει ότι το παραπάνω μηχανήμα ανήκει στην πλήρη κυριότητα νομή και κατοχή του».
- Με το από 02/01/2019 συμφωνητικό παραχώρησης χρήσης-μίσθωσης αγροτικού μηχανήματος, η προσφεύγουσα συμβλήθηκε με τα μέλη της και συμφωνήθηκε, βάσει του ως άνω συμφωνητικού η παραχώρηση της χρήσης των ως άνω επίμαχων μηχανημάτων – επενδυτικών αγαθών, με σκοπό την αποτελεσματικότερη και καλύτερη καλλιέργεια των εκτάσεων που κατέχουν τα εν λόγω μέλη της Ομάδας Παραγωγών, για την βελτίωση και αύξηση της παραγωγής τους, δυνάμει του άρθρου 4 παράγραφος 1Α περίπτωση ε΄ υποπερίπτωση εε της ΥΑ 397/18235/2017 (ΦΕΚ Β 601/2017), όπως ισχύει.
- Περαιτέρω, υπέβαλε την υπ' αριθμ. πρωτ./17-01-2019 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ, στη Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής για τον 12^ο μήνα του 2018, με την οποία αιτούνταν ποσό επιστροφής ύψους 39.600,00 €.
- Η άδεια κυκλοφορίας από για τον εν λόγω γεωργικό ελκυστήρα εκδόθηκε κατά την 11/04/2019, από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

Επειδή, βάσει των οριζόμενων στην ΠΟΛ 1055/2015, υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά των Αγροτικών Συνεταιρισμών και γενικότερα των Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων συμπεριλαμβανομένων και των Ομάδων Παραγωγών, παρότι δεν τα θέτουν οι ίδιοι σε εκμετάλλευση, αλλά τα διαθέτουν στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών τους, στα πλαίσια της οικονομικής τους δραστηριότητας και του σκοπού τους γενικότερα, δεδομένου ότι τα μέλη υποχρεούνται να παραδώσουν σε αυτούς σχεδόν το σύνολο της παραγωγής τους (80-90%), με σκοπό την προαγωγή του κοινού σκοπού.

Επειδή, «συναφώς πρέπει να υπομνησθεί ότι η διακριτική ευχέρεια την οποία διαθέτουν τα κράτη μέλη, όπως προκύπτει από το ίδιο το άρθρο 183 της οδηγίας 2006/112, κατά τον καθορισμό της διαδικασίας επιστροφής της επιπλέον διαφοράς ΦΠΑ δεν σημαίνει ότι η διαδικασία αυτή δεν υπόκειται σε κανένα έλεγχο από την άποψη του δικαίου της Ένωσης (βλ., επ' αυτού, απόφαση της

28ης Ιουλίου 2011, C-274/10, Επιτροπή κατά Ουγγαρίας, Συλλογή 2011, σ. I-7289, σκέψεις 39 και 40 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία)». (Υπόθεση C-525/2011 σκέψη 23).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 30 του κώδικα ΦΠΑ, το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για αγαθά επένδυσης, κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 4 του άρθρου 33 του ίδιου κώδικα, κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Ως εκ τούτου, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, η έκπτωση του φόρου που διενεργεί ή η επιστροφή του φόρου που λαμβάνει για τα επενδυτικά αυτά αγαθά μέχρι την έναρξη χρησιμοποίησης αυτών, τελεί υπό την αίρεση ότι τα αγαθά αυτά θα χρησιμοποιηθούν εντός πενταετίας από τη δαπάνη για την απόκτηση ή κατασκευή τους για την διενέργεια πράξεων φορολογητέων ή αφορολόγητων με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Επομένως, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπίπτει ή επιστρέφεται, αν όμως χρησιμοποιηθούν σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο ΦΠΑ που επιβάρυνε την απόκτησή τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα. Οι κανόνες που διέπουν τον διακανονισμό σκοπούν, κατά τη νομολογία, στον ακριβέστερο υπολογισμό των εκπτώσεων υπό την εξακρίβωση, μετά τον χρόνο αποκτήσεως του αγαθού, κατά πόσον ο υποκείμενος στον φόρο το χρησιμοποίησε όντως για σκοπούς που δημιουργούν δικαίωμα εκπτώσεως.

Συνεπώς εφόσον τα επενδυτικά αγαθά αγοράζονται με σκοπό να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέες πράξεις, υπάρχει δικαίωμα επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνθηκε η αγορά τους, ακόμα κα αν δεν έχει ξεκινήσει η δραστηριότητα. (σχετ. έγγ. Δ14Α 1107283 ΕΞ 2010 και Δ14Α 1110687 ΕΞ 5.7.2013 και σχετικές αποφάσεις ΔΕΕ C-110/94, C-37/95, C-147/98 και [C-280/10](#)).

Επειδή το δικαίωμα επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ ερείδεται στο άρθρο 183 της οδηγίας περί ΦΠΑ, ερμηνευόμενο υπό το πρίσμα του πλαισίου στο οποίο εντάσσεται και των γενικών αρχών που διέπουν τον τομέα του ΦΠΑ, το δε Δικαστήριο της Ε.Ε. έκρινε ότι η διαδικασία επιστροφής του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, την οποία προβλέπουν τα κράτη μέλη δεν πρέπει να θίγει την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, υποχρεώνοντας τον υπόχρεο στον φόρο να επωμιστεί το βάρος αυτό.

Επειδή σε κάθε περίπτωση ο ΦΠΑ οφείλει να είναι ουδέτερος φόρος, σύμφωνα με την αρχή της ουδετερότητας, για τον υπόχρεο στο φόρο επιτηδευματία που ενεργεί φορολογητέες πράξεις, εκτός των περιπτώσεων που αυτός λειτουργεί ως τελικός καταναλωτής, το πιστωτικό υπόλοιπο αυτού δε, είναι επιστρεπτέο, σε κάθε περίπτωση, κατά τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 34

του Ν. 2859/2000, με την επιφύλαξη των διατάξεων περί παραγραφής, δεδομένου ότι, σε κάθε περίπτωση, αφορά ποσό φόρου που καταβλήθηκε αχρεώστητα, ανεξάρτητα αν η καταβολή ήταν εξ αρχής αχρεώστητη, ή προκύπτει από επιγενόμενους λόγους.

Επειδή από τον έλεγχο δεν αμφισβητείται η νομιμότητα της επίμαχης συναλλαγής, ούτε περαιτέρω αμφισβητείται η άσκηση του δικαιώματος της προσφεύγουσας αγοράστριας επιχείρησης προς έκπτωση και μεταφορά της διαφοράς του φόρου εισροών, ως μεταφερόμενο πιστωτικό υπόλοιπο σε επόμενη φορολογική περίοδο. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα της προσφεύγουσας επιχείρησης να τύχει επιστροφής του αιτούμενου ποσού ΦΠΑ.

Επισημαίνεται δε ότι, εφόσον η Δ.Ο.Υ. διαπιστώσει ότι τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησής τους, χρησιμοποιήθηκαν σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ και εφόσον δε διακανονιστεί ο ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά τους από την προσφεύγουσα, δύναται να διενεργήσει έλεγχο της ίδιας φορολογικής περιόδου και να προβεί σε καταλογισμό του αναλογούντος ΦΠΑ στα επενδυτικά αγαθά, ο οποίος επιστράφηκε στην προσφεύγουσα.

Επειδή, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές.

Συνεπώς βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **09-08-2019** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**και με διακριτικό τίτλο «.....», καθώς και την **τροποποίηση** της με αριθμό/12-07-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/12/2018-31/12/2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Φ.Π.Α.

Φορολογική Περίοδος 01/12/2018 – 31/12/2018	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	165.016,13	165.016,13	165.016,13	0,00
Σύνολο Φόρου εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	39.611,58	39.611,58	39.611,58	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	39.611,58	39.611,58	39.611,58	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	11,58	39.611,58	11,58	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	39.600,00	0,00	39.600,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ για επιστροφή με την παρούσα απόφαση	39.600,00 €			

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

**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.