



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 28/02/2018

Αριθμός απόφασης: 520

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 **...-...-2017** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, αγρότη κανονικού καθεστώτος με κύρια δραστηριότητα παραγωγή ακατέργαστου πρόβειου γάλακτος και διεύθυνση κατοικίας στα-Τ.Κ. κατά της με αριθμό **...../...-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 (φορολογικού έτους 2016) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις από ...-2017 απόψεις της Δ.Ο.Υ., 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 ...-2017 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. .../..-09-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, αναγνωρίστηκε ποσό ΦΠΑ για επιστροφή ύψους 9.949,03 € από αιτούμενο ποσό επιστροφής ύψους 17.686,98 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στο έτος 2016 από την Δ.Ο.Υ., για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 34 και 41 παρ 7, 8 και 9 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./21-06-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. που εκδόθηκε σε αντικατάσταση της υπ' αριθ. .../2017 εντολής.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμ. πρωτ./01-03-2017 αίτηση επιστροφής ΦΠΑ που υπέβαλλε ο προσφεύγων στην Δ.Ο.Υ. για τη φορολογική περίοδο 01/10/2016-31/12/2016, λόγω του ότι πραγματοποίησε εκροές που υπάγονται σε χαμηλότερο συντελεστή ΦΠΑ, με την οποία αιτείται ποσό επιστροφής ύψους 17.686,98 €. Συγκεκριμένα, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν από τον έλεγχο, βάσει της παραπάνω εντολής για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, διαπιστώθηκαν, τα ακόλουθα:

- Ο προσφεύγων, πρώην αγρότης ειδικού καθεστώτος, εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ κατά την 01/01/2016.
- Ο προσφεύγων υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για την υπό κρίση περίοδο.
- Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε, για την εξακρίβωση της ορθής μεταφοράς των δεδομένων των βιβλίων στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ δεν διαπιστώθηκαν παρατυπίες ή παραλείψεις.
- Διενεργήθηκε έλεγχος εάν για δαπάνες της παραγράφου 4 του άρθρου 30 του ν.2859/200 ποσού άνω των 50.000 δρχ. ή των 147 €, εκπέσθηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α. χωρίς να υπάρχει τέτοιο δικαίωμα και διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων εξέπεσε ποσό ΦΠΑ εισροών ύψους 395,79 €, που αντιστοιχεί σε δαπάνες για καύσιμα του ΕΙΧ αυτοκινήτου (αγορά βενζίνης και αερίου για αυτοκίνητα), χωρίς από την ως άνω διάταξη του Κώδικα ΦΠΑ να του παρέχεται το δικαίωμα.

- Από τον διενεργηθέντα έλεγχο στη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης και της κατάστασης απογραφής που συνέταξε ο προσφεύγων, κατά τη μετάταξη του από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:
- Ο προσφεύγων αγρότης υπέβαλε την υπ' αριθμ. καταχώρησης .../26-02-2016 δήλωση αποθεμάτων μετάταξης, ως ακολούθως:

A/A	ΠΙΝΑΚΑΣ		Αξία	Συντελεστής	Φόρος
Δ'	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		7.509,60	6%	450,58
Ε'	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ ΤΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		18.900,00	13%	2.457,00
ΣΤ'	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	Έτος πρώτης χρησιμοποίησης αγαθού	Αξία κατά την απογραφή		ΦΠΑ που καταβλήθηκε
		0 διαχειρ. Περιοδους πριν τη μετάταξη**	41.400,00	13%	5.382,00
		1 διαχειρ. Περιοδους πριν τη μετάταξη	7.014,48	23%	1.613,33
			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΚΠΤΩΣΗ		9.902,91

Ο έλεγχος έκρινε την ως άνω υποβληθείσα δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ως ανακριβή για τους ακόλουθους λόγους:

- Η αξία των αποθεμάτων αγροτικών προϊόντων δεν συμφωνεί με την κατάσταση απογραφής. Ως αξία αποθεμάτων στην κατάσταση απογραφής δηλώθηκε το ποσό των 6.230,40 €, ενώ στον πίνακα Δ' της υποβληθείσας δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης δηλώθηκε ως αξία για υπαγωγή στο ΦΠΑ το ποσό των 7.509,60 €. Επιπρόσθετα είναι πρώτες ύλες (ζωοτροφές) που αγοράστηκαν από προμηθευτές και δεν έχουν παραχθεί από τον ίδιο τον προσφεύγοντα αγρότη.
- Ως αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών, στην ως άνω δήλωση αποθεμάτων, δηλώθηκαν 72 τεμάχια αρνιά και 9 τεμάχια κριάρια συνολικής αξίας 18.900,00 €. Ο έλεγχος δεν αναγνώρισε το δικαίωμα συμψηφισμού του ΦΠΑ για τα ως άνω αποθέματα λόγω του ότι ο προσφεύγων δεν κατείχε τα σχετικά τιμολόγια αγοράς των αγαθών.
- Ως αποθέματα αγαθών επένδυσης δηλώθηκαν πάγια συνολικής αξίας 41.400,00 €, με δηλωθέν έτος πρώτης χρησιμοποίησης τους (0) έτος πριν τη μετάταξη και πάγια συνολικής αξίας 7.014,48 €, με δηλωθέν έτος πρώτης χρησιμοποίησης τους ένα (1) έτος πριν τη μετάταξη του αγρότη.

Ο έλεγχος διενήργησε διακανονισμό των εν λόγω παγίων με βάση το έτος χρησιμοποίησης τους πριν τη μετάταξη και αναγνώρισε ποσό φόρου προς συμψηφισμό από την ως άνω υποβληθείσα δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ύψους 2.556,75 € (κωδ.402 της υποβληθείσας περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ 1^{ου} τριμήνου 2016), πλέον πιστωτικό υπόλοιπο έτους

2016 ύψους 7.392,28 €, ήτοι σύνολο προς επιστροφή ποσό 9.949,03 € και δεν αναγνώρισε κανένα από τα υπόλοιπα αναγραφόμενα στη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ποσά.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/...-**2017** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τον παρακάτω ισχυρισμό:

- α) Τα 74 αρνιά της μονάδας του, 72 θηλυκά και 2 αρσενικά, αποτελούν ιδιοπαραγόμενο πάγιο βιολογικό στοιχείο της μονάδας. Εκ παραδρομής καταχωρήθηκαν στον πίνακα Ε' της δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης, αντί του ορθού Πίνακα ΣΤ', τα οποία δεν υπολογίστηκαν από τον έλεγχο. Σύμφωνα με το ν. 4308/2014 (άρθρο 18 παρ 2) αποτελούν ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία. Με βάση τα παραπάνω και μέχρι την 31-12-2015 ένα αρνί χρειάζεται: α) 30 κιλά γάλα $\times 0,98 = 29,40$ ευρώ. Υπολογίζεται πως κατά μέσο όρο ένα αρνί πίνει 1 κιλό γάλα την ημέρα. Η τιμή του γάλακτος αποτυπώνεται στα τιμολόγια πώλησης γάλακτος από τη μονάδα το έτος 2015. β) 170 κιλά καλαμπόκι $\times 0,17 = 28,90$ ευρώ (βλέπετε τιμολόγια σε εικόνες από το έτος 2014 με αριθμό ... , και από το έτος 2015 - ... , ..), γ) 33 κιλά σόγια $\times 0,498 = 16,43$ ευρώ (βλέπετε τιμολόγια σε εικόνες από έτος 2015 Νο .. , ... ,), δ) 180 κιλά τριφύλλι $\times 0,165 = 29,70$ ευρώ (τιμολόγια σε εικόνες 2014 με αριθμό .. ,), ε) 4,5 κιλά ισορροπιστή $\times 0,88 = 3,96$ ευρώ (τιμολόγια σε εικόνες 2015 με αριθμό .. , ... , .. , .. , .. , ... ,). Όσον αφορά τις ποσότητες τροφών, δεν υπάρχει κάποιος κανόνας επιστημονικός ή άλλος, που να ορίζει την κατάρτιση ή την ποσότητα των τροφών. Κάθε μονάδα ακολουθεί το δικό της πρόγραμμα διατροφής. Το κόστος διατροφής ενός αρνιού, μέχρι την 31-12-2015 και λίγο πριν φτάσει στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται, (είναι έγκυα και γεννάν από τον Ιανουάριο του 2016), ανέρχεται στα 108,39 Ευρώ. Στο κόστος αυτό εάν προστεθεί και το κόστος ανά μονάδα ζώου στα έξοδα ενοικίου, Ιατρού και ΔΕΗ τότε αυτό ανέρχεται στα 123,43 ευρώ. (108,39 + 4,65 + 2,77 + 7,60). Κόστος ενοικίου: 1200 ευρώ/215 Σύνολο ζώων = 5,58 $\times$ 10 μήνες μέσο όρο, έως και 31-12-2015 /12 = 4,65 ευρώ/ανά μονάδα. Το κόστος Εμβολιασμών - Υπέρηχος γιατρού ανέρχεται σε 2,77 ευρώ/ανά μονάδα.(Σχετικά Τιμολόγια 2015 με αριθμό εικόνας .. & ...). Το κόστος της ΔΕΗ ανέρχεται σε $1977/215 \times 10/12 = 7,60$ ευρώ/ανά μονάδα). (βλέπετε λογαριασμούς ΔΕΗ 2015). Τα αρνιά αυτά είναι κατά μέσο όρο 10 μηνών (9 & 11 μηνών) και μετά από δύο μήνες, όταν και θα γίνουν ενός έτους, θα έχουν, σύμφωνα με τα Στοιχεία Ενιαίας δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής ΕΛ.Γ.Α., ασφαλιζόμενη αξία 144 ευρώ/ανά μονάδα.
- β) Τα αποθέματα τροφών στις 31-12-2015, τα οποία εκ παραδρομής καταχωρήθηκαν στον Πίνακα Δ' της δήλωσης αποθεμάτων μετάταξης, αντί του ορθού Πίνακα Ε', δεν υπολογίστηκαν καθόλου από τον έλεγχο. Η μονάδα δεν παράγει ζωοτροφές. Οι ζωοτροφές αγοράζονται, συνήθως, κατά το χρονικό διάστημα το οποίο αυτές παράγονται. Η μηδική ξεκινά να παράγεται κατά το μήνα Μάιο και μετά. α) Τα αποθέματα μηδικής που παρουσιάζει

είναι εναπομείνουσες ποσότητες από αγορές του στις 11-8-2015 (εικόνα από τιμολόγια 2015,) και στις 9-9-2015, (εικόνα από τιμολόγια 2015,). Τα ζώα μειώνουν την παραγωγή γάλακτός τους από τον μήνα Μάιο - Ιούνιο και μετά, (βλέπε τιμολόγια γάλακτος και φθίνουσα πορεία παράδοσης γάλακτος) και πολύ μεγάλο μέρος από τις ανάγκες τους σε χονδροειδείς τροφές (τριφύλλι - μηδική , χόρτα και άχυρα κλπ.) καλύπτεται από τα γειτονικά χωράφια και χέρσα της περιοχής όπου και βρίσκεται η μονάδα. β) Όσον αφορά τις μπάλες ενσίρωσης καλαμποκιού, (τιμολόγια Νο /2-1-2015 και Νο /8-1-2015 - Εικόνες από τιμολόγια 2015 - και), δεν συμπεριλήφθηκαν στο σιτηρέσιο τη συγκεκριμένη χρονιά και παρέμειναν στην μονάδα αυτούσιες και άθικτες. γ) Οι ποσότητες καλαμποκιού και σόγιας είναι οι εναπομένουσες από τιμολόγιο αγοράς στις 17-11-2015. (Εικόνα από τιμολόγια 2015). δ) Ο ισορροπιστής είναι κομμάτι του σιτηρεσίου των ζώων της μονάδας, (Εικόνα από τιμολόγια 2015).

- γ) Ως προς τις αποσβέσεις των ζώων της μονάδας του, σύμφωνα με το ν. 4308/2014, ορίζεται ότι η απόσβεση αρχίζει όταν το περιουσιακό στοιχείο είναι έτοιμο για τη χρήση για την οποία προορίζεται και υπολογίζεται με βάση την εκτιμώμενη ωφέλιμη οικονομική ζωή του. Άρα οι αποσβέσεις για τα ζώα του ξεκινούν από τη χρονιά που θα γεννήσουν. Τα ζώα που αγοράστηκαν αρχικά από τη μονάδα, αποσβένονται από τον Ιανουάριο του 2015.

Αναφορικά με τον παραπάνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί των ιδιοπαραγόμενων πάγιων βιολογικών στοιχείων, περί των αποθεμάτων ζωοτροφών και περί του διακανονισμού των πάγιων περιουσιακών στοιχείων.

Επειδή, στο άρθρο 41-Ειδικό καθεστώς αγροτών του Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στην παρ 7 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι: «7. Οι μετατασσόμενοι είναι υποχρεωμένοι να διενεργούν, μέσα σε προθεσμία δύο (2) μηνών από τη μετάταξη, απογραφή που να περιλαμβάνει:

α) τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχθεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη,

β) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών, κατά συντελεστή φόρου,

γ) τα αγαθά επένδυσης, εφόσον χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς της επιχείρησης και δεν παρήλθε η πενταετής περίοδος του διακανονισμού.

Τα αποθέματα των πιο πάνω περιπτώσεων β' και γ' απογράφονται σε τιμές κόστους»,

Στην παρ 8 ορίζεται ότι: «8. Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων θεωρούνται:

α) ως αγορές του κανονικού καθεστώτος απόδοσης του φόρου, σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης, με δικαίωμα να εκπέσουν τον κατ' αποκοπή φόρο, αν γίνεται μετάταξη από το ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου στο κανονικό καθεστώς,

β) ως παράδοση αγαθών σε τιμή πώλησης, υποκείμενη στο φόρο με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, αν γίνεται μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς»,

Στην παρ 9 ορίζεται ότι: «9. Σε περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, οι μετατασσόμενοι δικαιούνται να εκπέσουν το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί:

α) τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής,

β) τα αγαθά επένδυσης, κατά το μέρος του φόρου που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη της πενταετούς περιόδου διακανονισμού»,

Στην παρ 10 ορίζεται ότι: «11. Για τα απογραφόμενα αγαθά που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 υποβάλλεται, μέσα σε δύο (2) μήνες από τη μετάταξη, δήλωση που περιλαμβάνει την αξία των αποθεμάτων και το φόρο που εκπίπτει ή καταβάλλεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις των πιο πάνω παραγράφων 8, 9 και 10.

Ο φόρος αυτός εκπίπτει με τη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 της φορολογικής περιόδου κατά την οποία υποβάλλεται η δήλωση αποθεμάτων. Για τους αγρότες που μετατάσσονται από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, η δήλωση για την απόδοση του φόρου υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από αυτόν που υποβάλλεται η δήλωση αποθεμάτων».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 παρ 2 και 4 του Κώδικα ΦΠΑ 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 Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης...».

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής 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)».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 5. Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «**5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος** ».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.2 του άρθρου 18. Ενσώματα και άυλα πάγια περιουσιακά στοιχεία, του Ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) ορίζεται ότι: «**2. Ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία α)** Το κόστος κτήσης ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το σύνολο των δαπανών που απαιτούνται για να φθάσει το στοιχείο στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται. **β)** Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει το κόστος πρώτων υλών, αναλώσιμων υλικών, εργασίας και άλλο κόστος που σχετίζεται άμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο. **γ)** Το κόστος ενός ιδιοπαραγόμενου παγίου περιλαμβάνει επίσης μια εύλογη αναλογία σταθερών και μεταβλητών εξόδων που σχετίζονται έμμεσα με το εν λόγω πάγιο στοιχείο, στο βαθμό που τα ποσά αυτά αναφέρονται στην περίοδο κατασκευής. **δ)**.....».

Επειδή, με το υπ' αριθμ. πρωτ. 1328 ΕΞ 27.7.2015 έγγραφο του Σ.Λ.Ο.Τ. με θέμα (Φ.Π.Α. Κόστος ιδιοπαραγωγής παγίου ζωικού κεφαλαίου), σε ερώτημα σχετικά με τους αγρότες που από 1/1/2014 μετατάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. ως προς τη σύνταξη απογραφής με 31/12/2013, σχετικά με τον τρόπο που θα αποτιμηθούν τα ιδιοπαραγόμενα (χωρίς παραστατικά) πάγια, όπως π.χ. το ζωικό κεφάλαιο, δόθηκε η ακόλουθη απάντηση: «Γενικά, για την αποτίμηση των παντός είδους περιουσιακών στοιχείων, ακολουθούνται οι γενικές αρχές προσδιορισμού του κόστους, όπως αυτές καθορίζονται από τους εκάστοτε ισχύοντες λογιστικούς κανόνες και από την 01.01.2015 βάσει των προβλέψεων του νόμου [4308/2014](#). Σε ότι αφορά τις φορολογικές πτυχές των θεμάτων που ενδεχομένως προκύπτουν από την αποτίμηση του ζωικού κεφαλαίου, θέμα στο οποίο εστιάζεται το ερώτημα, αρμόδιο να απαντήσει είναι το Υπουργείο Οικονομικών».

Επειδή, με την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, ορίζονται τα ακόλουθα:

Το άρθρο 187 ορίζει ότι: «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.....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 της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «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»,

περαιτέρω το άρθρο 192 ορίζει ότι: «Σε περίπτωση μεταβολής της υπαγωγής ενός υποκείμενου στον φόρο από το κανονικό φορολογικό καθεστώς σε ειδικό καθεστώς ή αντίστροφα, τα κράτη μέλη μπορούν να λαμβάνουν τα απαιτούμενα μέτρα, ώστε να αποτρέπεται το ενδεχόμενο ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο να απολαμβάνει αδικαιολόγητο πλεονέκτημα ή να υφίσταται αδικαιολόγητη ζημία»,

το άρθρο 295 παρ 1.6 της ως άνω οδηγίας ορίζει ότι: «1. Για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοούνται ως:...6) "επιβάρυνση με τον ΦΠΑ εισροών", η συνολική επιβάρυνση ΦΠΑ των αγαθών και των υπηρεσιών που αγοράστηκαν από το σύνολο των υπαγόμενων στο κατ' αποκοπήν καθεστώς αγροτικών, δασοκομικών και αλιευτικών εκμεταλλεύσεων, εφόσον ο φόρος αυτός θα ήταν δυνατόν να εκπεσθεί σύμφωνα με τα άρθρα 167, 168 και 169 και τα άρθρα 173 έως 177, στην περίπτωση αγρότη που υπάγεται στο κανονικό καθεστώς εφαρμογής του ΦΠΑ.».

Επειδή, «το δικαίωμα προς έκπτωση του ΦΠΑ συνιστά, ως αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ, θεμελιώδη αρχή εγγενή στο κοινό σύστημα ΦΠΑ και δεν μπορεί καταρχήν να περιοριστεί (βλ. C-25/07, C-74/08).

Προκαταρκτικά, το καθεστώς των εκπτώσεων αποβλέπει στο να απαλλάσσεται ο επιχειρηματίας από το βάρος του ΦΠΑ που οφείλεται ή καταβλήθηκε στο πλαίσιο όλων των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Κατά συνέπεια, το κοινό σύστημα ΦΠΑ εξασφαλίζει **πλήρη ουδετερότητα ως προς τη φορολογική επιβάρυνση** όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω δραστηριότητες υπόκεινται, κατ' αρχήν, αυτές οι ίδιες, στον ΦΠΑ (βλ., 268/83, C-37/95, C-110/98

έως C- 47/98, C-98/98). (ΦΠΑ Ανάλυση-Ερμηνεία Δημήτρης Σταματόπουλος-Άννα Κλώνη Ν. 2859/2000-Άρθρο 30. Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου- έκδοση 2015, Νομολογία ΔΕΕ σελ. 818).

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, με την ΠΟΛ.1036/13.2.2008 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 21 του ν.3610/2007 για τη δυνατότητα μετάταξης των αγροτών του ειδικού καθεστώτος στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου) ορίζονται τα εξής: «5. ...Σημειώνεται ότι για τα απογραφόμενα αγαθά, υποβάλλεται, εντός δύο (2) μηνών από τη μετάταξη, δήλωση «Αποθεμάτων Μετάταξης», σύμφωνα με την παράγραφο 12 του άρθρου 41 και ο αγρότης που μετατάσσεται από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς, έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τα αγαθά αυτά, σύμφωνα με όσα προβλέπονται στις παραγράφους 9 και 10 του ίδιου άρθρου. Ο φόρος αυτός εκπίπτει με την πρώτη περιοδική δήλωση που υποβάλλεται μετά την υποβολή της δήλωσης αποθεμάτων και το προς έκπτωση ποσό του ΦΠΑ αναγράφεται στον κωδ. 402 «λοιπά προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών» της περιοδικής δήλωσης».

Επειδή, με την Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987 απόφαση εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις)

προβλέπονται τα εξής: «175. Υποχρεώσεις μετάταξης – Απογραφή. Οι αγρότες που μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό και αντίστροφα υποχρεούνται να συντάξουν απογραφή. Η απογραφή θα πρέπει να γίνει σε θεωρημένες από τον Οικονομικό Έφορο καταστάσεις και να περατωθεί μέσα σε δύο μήνες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία ζητείται η μετάταξη. Η απογραφή πρέπει να περιλαμβάνει: α. Τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, στα οποία περιλαμβάνονται όσα έχουν συλλεχτεί, οι ηρτημένοι καρποί και οι καλλιέργειες που βρίσκονται σε εξέλιξη. Η αποτίμηση των αποθεμάτων θα γίνει σε τιμές πώλησης κατά το χρόνο της απογραφής και θα περιλαμβάνει τα αγαθά χωριστά κατά συντελεστή του κατ' αποκοπή φόρου. β. Τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής, όπως σπόρων, λιπασμάτων, φυτοφαρμάκων, ζωοτροφών και λοιπών συναφών. Η αποτίμηση θα γίνει σε τιμές κόστους. γ. Τα αγαθά επένδυσης (πάγια). Η αποτίμηση θα γίνει στην αξία κτήσης προσαυξημένη με τις δαπάνες βελτίωσης και επέκτασης αυτών, εκτός των δαπανών επισκευής και συντήρησης, εφόσον χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες της αγροτικής εκμετάλλευσης και δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού....

177. Ρύθμιση αποθεμάτων πρώτων υλών και αγαθών επένδυσης στην περίπτωση μετάταξης από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό.

Όπως ορίζει η διάταξη της παρ. 10, όταν ο αγρότης μετατάσσεται από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του φόρου, δικαιούται να εκπέσει από το φόρο των εκροών του (πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών) το φόρο που έχει επιβαρύνει τα αποθέματα των πρώτων υλών της αγροτικής παραγωγής του (σπόροι, φυτοφάρμακα, λιπάσματα), καθώς και το φόρο που έχει επιβαρύνει τα αγαθά επένδυσης (πάγια περιουσιακά στοιχεία, μηχανήματα, αγροτικά αυτοκίνητα), τα οποία έχουν περιληφθεί στην απογραφή που συνέταξε ο αγρότης κατά τη μετάταξή του. Διευκρινίζεται ότι η έκπτωση του φόρου των αποθεμάτων των πρώτων υλών θα γίνεται μόνο με την προϋπόθεση ότι ο αγρότης διαθέτει το σχετικό τιμολόγιο αγοράς. Ως προς τη σύνταξη της απογραφής των πρώτων υλών, τον υπολογισμό του φόρου και τον τρόπο της έκπτωσης, ισχύουν όσα αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο για τα αποθέματα των προϊόντων της αγροτικής παραγωγής, με τη διαφορά ότι η αποτίμηση των πρώτων υλών γίνεται στη μικρότερη τιμή μεταξύ τιμών κτήσης και τρέχουσας και για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνονται υπόψη οι κανονικοί συντελεστές που επιβάρυναν τις πρώτες ύλες.

Ως προς την έκπτωση του φόρου των αγαθών επένδυσης (πάγια), θα γίνεται μόνο εφόσον δεν έχει παρέλθει πενταετία από την πρώτη χρησιμοποίησή του, δηλαδή εφόσον δεν έχει παρέλθει η πενταετής περίοδος διακανονισμού, που ορίζεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 26 και κατά το μέρος που αναλογεί στα υπόλοιπα έτη του πενταετούς διακανονισμού.....

179. Δήλωση αποθεμάτων. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 12 οι αγρότες που μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό και αντίστροφα είναι υποχρεωμένοι να υποβάλουν ειδική δήλωση μέσα σε δύο (2) μήνες από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, στην οποία ζητείται η μετάταξη. Η δήλωση αυτή θα περιλαμβάνει τα αποθέματα των αγροτικών προϊόντων, των πρώτων υλών και

επενδυτικών αγαθών, όπως έχουν απογραφεί σύμφωνα με τις διατάξεις της παραπάνω παρ. 8 (Βλ. ανάλυση στην παρ. 175 της παρούσας εγκυκλίου). Επίσης, η δήλωση αυτή θα περιλαμβάνει το φόρο που αναλογεί στα αποθέματα αγροτικών προϊόντων και πρώτων υλών με την εφαρμογή των κατ' αποκοπή ή κανονικών συντελεστών κατά περίπτωση, το φόρο που εκπέστηκε κατά την αγορά των επενδυτικών αγαθών ή που πρέπει να εκπεσθεί και το υπόλοιπο του φόρου που παραμένει για διακανονισμό για τα υπόλοιπα χρόνια της πενταετίας. Το σύνολο του φόρου που θα προκύψει από τη δήλωση έχει δικαίωμα να εκπέσει ο μετατασσόμενος αγρότης, εφόσον μετατάσσεται από το ειδικό καθεστώς των αγροτών στο κανονικό ή έχει υποχρέωση να καταβάλλει, εφόσον μετατάσσεται από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς. Η έκπτωση του φόρου ενεργείται με την πρώτη προσωρινή δήλωση που υποβάλλει ο μετατασσόμενος μετά τη λήξη της δέμηνης προθεσμίας για τη διενέργεια της απογραφής των αποθεμάτων μετάταξης, η δε καταβολή γίνεται με την υποβολή της δήλωσης αποθεμάτων.....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1079/19.3.2014, ισχύουν τα εξής: « δεν είναι υποχρεωτική η σύνταξη απογραφής και η υποβολή δήλωσης αποθεμάτων από τους αγρότες που μετατάσσονται από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, καθώς με τη δήλωση αυτή υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των αποθεμάτων, δικαίωμα το οποίο μπορεί ο αγρότης να μην το ασκήσει.»

Επειδή ως προς την ορθή λογιστική παρακολούθηση των αγροτών, η γνώση της υποβολής στοιχείων που γίνεται από τους αγρότες σε δύο κυρίως οργανισμούς, τον «Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.» και τον « ΕΛ.Γ.Α », για τον συνδυασμό της καταγραφής στοιχείων που απαιτούνται από τις διάφορες Νομοθετικές ρυθμίσεις, καθίσταται αναγκαία, με σκοπό να ελέγχεται η συνάφεια των στοιχείων που δηλώνονται στις διάφορες δημόσιες αρχές.

Επειδή, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία (Ν. 3877/2010), ο παραγωγός υποβάλλει υποχρεωτικά μία ενιαία Δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής ΕΛ.Γ.Α. ετησίως, σε επίπεδο Χώρας, η οποία αποτελεί δήλωση του συνόλου της γεωργικής εκμετάλλευσης. Σε αυτή δηλώνει: α) όλα τα αγροτεμάχια της εκμετάλλευσης και β) το ζωικό κεφάλαιο, για την ασφάλιση της παραγωγής του. Η εν λόγω δήλωση αποτελεί προϋπόθεση για τη χορήγηση οποιασδήποτε αποζημίωσης από τον ΕΛ.Γ.Α. ή κρατικής ενίσχυσης για την αντιστάθμιση των ζημιών.

Επειδή με την υπ' αριθμ. Κ.Υ.Α. αριθμ. 2042/29553/29.5.2015 (ΦΕΚ Β' 1065/29-05-2015), - Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. 425/42522/ 20-5-2013 (ΦΕΚ Β' 1239) κοινής υπουργικής απόφασης, «Διαδικασία υποβολής της ετήσιας Ενιαίας Δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής, σε εφαρμογή του νόμου 3877/2010 (ΦΕΚ Α' 160), τρόποι καταβολής της ειδικής ασφαλιστικής εισφοράς υπέρ του Οργανισμού Ελληνικών Γεωργικών Ασφαλίσεων (ΕΛ.Γ.Α.) και Ασφαλιστική

Ενημερότητα», ορίζονται ως προς την Ασφαλιζόμενη Αξία και Ειδική Ασφαλιστική Εισφορά ανά Είδος, Κατηγορία και ηλικία Ζωικού κεφαλαίου όλης της Χώρας, όπως προκύπτει από την επεξεργασία των τιμών αποζημίωσης του ΕΛ.Γ.Α. έτους 2015, τα εξής:

Ως προς τα αβελτίωτα προβατοειδή άνω του έτους, η ασφαλιζόμενη αξία ενός εκάστου ορίζεται σε 120,00 €. Για τα θηλυκά άνω του έτους η ως άνω αξία προσαυξάνεται κατά 20%, ήτοι προσδιορίζεται σε 144,00 €, ώστε να θεωρούνται ασφαλισμένα και να καλύπτονται και όλα τα κάτω του έτους, νεαρά ζώα, που κατέχει ο κτηνοτρόφος. Για τα αβελτίωτα προβατοειδή έως ενός έτους η ασφαλιζόμενη αξία προσδιορίζεται σε 50,00 € έκαστο.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων από την από ...09.2017 έκθεση μερικού ελέγχου επιστροφής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ., τη συνημμένη κατάσταση με τη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης, την κατάσταση απογραφής, την ενιαία Δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής ΕΛ.Γ.Α. έτους 2015 και τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτουν τα ακόλουθα:

Ως προς την αποτίμηση των αποθεμάτων των πρώτων υλών, (ζωοτροφών), που υπήρχαν στην αποθήκη του προσφεύγοντος κτηνοτρόφου κατά την 31/12/2015:

1. Σχετικά με το υπόλοιπο αραβοσίτου και σόγιας, ποσότητας 400,00 κιλών έκαστο, με ημερομηνία αγοράς την 17/11/2015 και τιμή αγοράς ανά κιλό 0,17 € ο αραβόσιτος και 0,43 € η σόγια. Δεδομένου ότι η επόμενη αγορά αραβοσίτου και σογιάλευρου έλαβε χώρα στις 14/01/2016 και 30/01/2016 αντίστοιχα, και ότι ο προσφεύγων κατέχει νόμιμο τιμολόγιο αγοράς, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αναγνωρίζεται ως εναπομείναν απόθεμα ποσότητα 1/3, ήτοι:

$$[(400 \times 0,17) \times 1/3] = 22,67 \text{ €} \times 13\% = 2,95 \text{ € ΦΠΑ αραβόσιτου}$$

$$[(400 \times 0,43) \times 1/3] = 57,33 \text{ €} \times 23\% = 13,19 \text{ € ΦΠΑ σόγιας}$$

2. Σχετικά με το υπόλοιπο μηδικής, ποσότητας 120 τεμαχίων (μπάλες), με ημερομηνία αγοράς την 11/08/2015 και τιμή αγοράς ανά τεμάχιο (μπάλα) 37,67 €. Δεδομένου ότι η επόμενη αγορά πραγματοποιήθηκε κατά την 27/01/2016 και ότι ο προσφεύγων κατέχει νόμιμο τιμολόγιο αγοράς, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αναγνωρίζεται ως εναπομείναν απόθεμα ποσότητα 1,5/6, ήτοι:

$$[(120 \text{ τεμάχια} \times 37,67) \times 1,5/6] = 1.130,10 \text{ €} \times 23\% = 259,92 \text{ € ΦΠΑ μηδικής}$$

3. Σχετικά με την ενσίρωση, (49 μπάλες), που αγοράστηκε στις 02/01/2015 και 08/01/2015 αντίστοιχα, θεωρείται ότι αναλώθηκε όλη η εν λόγω ποσότητα, κατά τη διάρκεια του 2015.

Τα ανωτέρω αποθέματα απογράφονται στη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ως αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών, στον πίνακα Ε'.

Ως προς την αποτίμηση των προϊόντων της παραγωγής που βρίσκεται σε εξέλιξη (72 θηλυκά αρνιά και 2 αρσενικά) που υπήρχαν στην κατοχή του προσφεύγοντος κατά την 31/12/2015.

Επειδή, βάσει των αρχών που διέπουν τους κανόνες της έννομης τάξης, σε περίπτωση ισοδύναμων κανόνων, βρίσκει εφαρμογή η αρχή «ο ειδικότερος νόμος υπερισχύει του γενικότερου» (lex specialis derogate generali). Σύμφωνα με την προκειμένη αρχή, ο νόμος που περιέχει ειδικότερη ρύθμιση μπορεί να «επισκιάσει» εκείνον με το γενικότερο περιεχόμενο.

Επειδή, ο Κώδικας ΦΠΑ (Ν. 2859/2000), που αποτελεί εναρμόνιση της χώρας μας στην οδηγία **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, ως προς το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας των χωρών μελών της ΕΕ, ως ειδικότερος νόμος κατисχύει του γενικού νόμου των ΕΛΠ (ν. 4308/2014). Στην προβλεπόμενη δε δήλωση αποθεμάτων μετάταξης των αγροτών των παρ 7-11 του άρθρου 41 του ν. 2859/2000, **δεν περιλαμβάνονται τα ιδιοπαραγόμενα πάγια στοιχεία.**

Επειδή, βάσει του άρθρου 41 του κώδικα ΦΠΑ, ως πάγια στοιχεία θεωρούνται και είναι τα ζώα παραγωγής π.χ. χοιρομητέρες, πρόβατα, κασίκες, κότες κ.λπ., δηλαδή όλα ζώντα ζώα αναπαραγωγής ή παραγωγής αγαθών (γάλα, αυγά κ.λπ.).

Επειδή η αξία των νεαρών θηλυκών ζώων, (υπό ανάπτυξη), που παρήχθησαν, θα πρέπει να υπολογιστεί με βάση το ποσοστό ανάπτυξης σε σχέση με το χρόνο που απαιτείται να αναπτυχθεί ένας αμνός και να φτάσει στην παραγωγική διαδικασία (παραγωγή γάλακτος), ήτοι σε τι ποσοστό ανάπτυξης έχει περιέλθει μέχρι 31/12/2015. Επομένως η εν λόγω αξία θα πρέπει να προσδιοριστεί με βάση την τρέχουσα τιμή πώλησης και να τεκμηριώνεται με βάση λογικές παραδοχές, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

Επειδή η τρέχουσα τιμή πώλησης και κατ' επέκταση η αξία των θηλυκών αμνών, τα οποία στην υποβληθείσα από τον προσφεύγοντα αγρότη ενιαία Δήλωση Καλλιέργειας/Εκτροφής ΕΛ.Γ.Α. έτους 2015, δηλώνονται ως αβελτίωτα και συνεπώς δεν καθίσταται δυνατό να προσδιοριστεί η τρέχουσα τιμή πώλησης τους κατά την 31/12/2015, είναι συνάρτηση τόσο της ανάπτυξης και της ηλικίας τους όσο και της φυλής τους.

Επειδή με την υπ' αριθμ. Κ.Υ.Α. αριθμ. 2042/29553/29.5.2015 προσδιορίζεται από τον ΕΛΓΑ η ασφαλιζόμενη αξία ενός εκάστου αβελτίωτου προβατοειδούς έως ενός έτους στην τιμή των 50,00 € έκαστο για το έτος 2015.

Επειδή εν προκειμένω, τα εβδομήντα δύο (72) θηλυκά αρνιά του προσφεύγοντος αποτελούν ζωικό κεφάλαιο για τον προσφεύγοντα, στα πλαίσια της χρηστής διοίκησης, αναγνωρίζονται ως **παραγωγή που είναι σε εξέλιξη** (δηλαδή την 31/12 δεν έχουν φτάσει στην παραγωγική διαδικασία), τα νεαρά θηλυκά ζώα που ήταν σε διαδικασία ανάπτυξης με αποτέλεσμα την αδυναμία

της χρήσης τους για παραγωγή γάλακτος κατά το έτος 2015 και αποτιμώνται στην τιμή των 50,00 € έκαστο (ως πιθανή τρέχουσα τιμή πώλησης), δεδομένου ότι προσδιορίστηκε αντίστοιχα η τιμή κόστους κτήσης των πάγιων βιολογικών στοιχείων του προσφεύγοντος, με βάση την ασφαλιζόμενη αξία της ενιαίας Δήλωσης Καλλιέργειας/Εκτροφής που υπέβαλε ο προσφεύγων για το έτος 2015. Τα εν λόγω αποθέματα θεωρούνται ως αγορές (εισροές) του κανονικού καθεστώτος σε τιμή πώλησης κατά το χρόνο της μετάταξης με δικαίωμα έκπτωσης του κατ' αποκοπή φόρου 6% και απογράφονται στη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ως αποθέματα αγροτικών προϊόντων, στον πίνακα Δ', με την αξία των 3.600,00 € (72Χ50 €) και κατ' αποκοπή ΦΠΑ 6%, 216,00 €.

Επειδή για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Τα πάγια στοιχεία επιμετρούνται στο κόστος κτήσης. Το κόστος κτήσης περιλαμβάνει κάθε δαπάνη που απαιτείται για να περιέλθει ένα περιουσιακό στοιχείο στην παρούσα κατάσταση ή θέση ή επιδιωκόμενη χρήση ή στην κατάσταση λειτουργίας για την οποία προορίζεται.

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση τα πάγια βιολογικά στοιχεία, ήτοι τα 134 αγορασμένα πρόβατα, υπόκεινται σε πενταετή διακανονισμό με αρχόμενο το έτος 2015, διότι τότε περιήλθαν στην κατάσταση για την οποία προορίζονταν (παραγωγή γάλακτος), με βάση τα προσκομιζόμενα στοιχεία.

Δεδομένου ότι η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών εξαρτάται από το καθεστώς ΦΠΑ στο οποίο εντάσσεται μία επιχείρηση, σε κάθε περίπτωση μετάταξης οι επιχειρήσεις υποχρεούνται να απογράφουν, ανά ισχύοντα συντελεστή φόρου, τα αποθέματα των αγαθών τους τα οποία υπάρχουν κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου που προηγείται του χρόνου της μετάταξης και να τα αποτιμούν σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Επίσης, απογράφονται υποχρεωτικά τα αγαθά επένδυσης, για τα οποία δεν έχει παρέλθει ο χρόνος διακανονισμού, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ. Τα ανωτέρω απογράφονται στη δήλωση αποθεμάτων μετάταξης ως αποθέματα αγαθών επένδυσης, στον πίνακα ΣΤ', με έτος πρώτης χρησιμοποίησής τους το 2015, με την αξία των 19.296,00 € ποσό ΦΠΑ που αναλογεί 2.508,48 € και ποσό ΦΠΑ που αναγνωρίζεται προς έκπτωση 2.006,78 €. Από τον έλεγχο αναγνωρίστηκαν επίσης αποθέματα αγαθών επένδυσης (πάγια) που αγοράστηκαν το έτος 2014 συνολικής αξίας 2.973,45 €, ποσό ΦΠΑ που καταβλήθηκε 683,89 € και ποσό ΦΠΑ που αναγνωρίστηκε προς έκπτωση 410,33 € και πάγια που αγοράστηκαν το έτος 2015 συνολικής αξίας 3.485,50 €, ποσό ΦΠΑ που καταβλήθηκε 801,66 € και ποσό ΦΠΑ που αναγνωρίστηκε προς έκπτωση 641,33 €.

Για τα απογραφόμενα, κατά τα ανωτέρω, αγαθά υποβάλλεται, μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του δεύτερου μήνα από τη μετάταξη, δήλωση αποθεμάτων μετάταξης που περιλαμβάνει την αξία τους κατά συντελεστή ΦΠΑ και το φόρο που αναλογεί.

Στην προκειμένη περίπτωση της μετάταξης από το απαλλασσόμενο στο κανονικό καθεστώς των αγροτών, υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου που αναλογεί στα απογραφόμενα, κατά τα ανωτέρω, αγαθά από τον προσφεύγοντα.

- Βάσει των ανωτέρω, η δήλωση αποθεμάτων μετάταξης του προσφεύγοντος, τροποποιείται ως ακολούθως:

A/A	ΠΙΝΑΚΑΣ		Αξία	Συντ/στής	Φόρος	
Δ'	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΠΡΟΪΟΝΤΩΝ		3.600,00	6%	216,00	
Ε'	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΠΡΩΤΩΝ ΚΑΙ ΒΟΗΘΗΤΙΚΩΝ ΥΛΩΝ ΤΗΣ ΑΓΡΟΤΙΚΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ		22,66	13%	2,95	
			1.187,43	23%	273,11	
ΣΤ'	ΑΠΟΘΕΜΑΤΑ ΑΓΑΘΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ	Έτος πρώτης χρησιμοποίησης αγαθού	Αξία κατά την απογραφή		ΦΠΑ που καταβλήθηκε	Ποσό ΦΠΑ για έκπτωση
		1 διαχειρ. Περίόδους πριν τη μετάταξη	22.781,50		3.310,14	2.648,11
		2 διαχειρ. Περίόδους πριν τη μετάταξη	2.973,45		683,89	410,33
			ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΠΑ ΕΚΠΤΩΣΗ		3.550,50	

Ο φόρος αυτός εκπίπτει με την προβλεπόμενη από το άρθρο 38 δήλωση ΦΠΑ, (κωδ 402), περιοδική δήλωση ΦΠΑ 1^{ου} τριμήνου 2016..

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **../../2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» – **Α.Φ.Μ.** και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ. **...../..-09-2017** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ διαχειριστικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ως προς τα λοιπά προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών, με βάση το σκεπτικό της παρούσας.

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

ΦΠΑ

Διαχ/κή Περίοδος 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	65.493,73	65.493,73	65.493,73	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	79.117,46	77.459,49	77.459,49	1.657,97
Φόρος εκροών	8.527,61	8.527,61	8.527,61	0,00
Φόρος εισροών	16.311,68	15.919,89	15.919,89	391,79
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου λοιπά προστιθέμενα ποσά	9.902,91	2.556,75	3.550,50	6.352,41
Αφαιρούμενα ποσά	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	26.214,59	18.476,64	19.470,39	6.744,20
Πιστωτικό υπόλοιπο	17.686,98	9.949,03	10.942,78	6.744,20
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας/μη υποβολής	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	17.686,98	9.949,03	10.942,78	6.744,20
ΕΠΙΣΤΡΕΦΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	10.942,78 €			

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.