



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18-2-2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α5

Αριθμός απόφασης: 673

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

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 ισχύει.
 - 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 23-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014, της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014, της με αριθμό/2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014, την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014, την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 17-9-2018 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-10-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2014 προσδιορίστηκε στην προσφεύγουσα διαφορά πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. ποσού 5.901,1€ και δεν αναγνωρίστηκε το ποσό των 14.623,06€ που αιτήθηκε η προσφεύγουσα για επιστροφή.

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα ποσού 100,0€ για υποβολή της με αριθμό/2014 Δήλωσης Αποθεμάτων Μετάταξης, δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, ελλιπούς.

Με την με αριθμό/2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου ν.4174/2013 για το φορολογικό έτος 2014 επιβλήθηκε πρόστιμο ν.4174/2013 στην προσφεύγουσα ποσού 100,0€ για υποβολή της με αριθμό/2015 Περιοδικής Δήλωσης Φ.Π.Α. 4^{ου} Τριμήνου 2014, δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, ελλιπούς.

Οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει της από 17-9-2018 έκθεσης ελέγχου, κατόπιν της με αριθμό/2018 εντολής ελέγχου. Αφορμή για τον έλεγχο ήταν η με αριθμό/2015 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 14.623,06€ για τη φορολογική περίοδο 1/10/2014 – 31/12/2014. Η προσφεύγουσα έκανε έναρξη εργασιών στις 13-2-2013 ως αγρότης ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. και στις 1-1-2014 διέκοψε τη δραστηριότητα αυτή και έκανε έναρξη ως αγρότης του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.. Με την υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. αίτηση επιστροφής συνυποβλήθηκαν: 1.αναλυτική κατάσταση για το σύνολο των πράξεων που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. (άρθρο 1 περ. α της ΠΟΛ.1073/ 21-7-2004), 2.υπεύθυνη δήλωση όπου αναφέρεται ότι οι συναλλαγές που θεμελιώνουν το δικαίωμα επιστροφής έχουν πραγματοποιηθεί και ότι τα αναγραφόμενα στην αναλυτική κατάσταση είναι αληθή και τα σχετικά παραστατικά υπάρχουν και φυλάσσονται στην επιχείρηση, 3.περιοδική δήλωση 4^{ου} τριμήνου 2014, 4.αντίγραφο μηχανογραφημένης κατάστασης βιβλίου εσόδων-εξόδων χρήσης 2014. Στη με αριθμό/2014 Δήλωση Αποθεμάτων Μετάταξης της προσφεύγουσας είχαν δηλωθεί: α)στον πίνακα Ε' Αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών αγροτικής παραγωγής αξία 18.458,59€ με συντελεστή Φ.Π.Α. 24% ποσού 4.245,48€, β) στον πίνακα Ε' Αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών αγροτικής παραγωγής αξία 39.459,01€ με συντελεστή Φ.Π.Α. 13% ποσού 5.129,67€, γ) στον πίνακα ΣΤ' Αποθέματα αγαθών επένδυσης αξία 19.232,61€ με Φ.Π.Α. ποσού 4.423,50€, ποσοστό 4/5 και ποσό Φ.Π.Α. για έκπτωση 3.538,80€ και δ) στον πίνακα ΣΤ' Αποθέματα αγαθών επένδυσης αξία 47.055,90€ με Φ.Π.Α. ποσού 10.822,86€, ποσοστό 3/5 και ποσό Φ.Π.Α. για έκπτωση 6.493,71€. Από τη δήλωση αυτή προκύπτει ότι τα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών ήταν αξίας 57.917,60€ και Φ.Π.Α. 9.375,15€, ενώ τα επενδυτικά αγαθά ήταν αξίας 66.288,51€ και είχαν ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση 10.032,51€. Το συνολικό ποσό Φ.Π.Α. προς έκπτωση με την πρώτη επόμενη περιοδική δήλωση ήταν 19.407,66€. Ο έλεγχος ήλεγξε τα παραστατικά αγορών της

προσφεύγουσας και διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα προμηθεύτηκε 261.800 ριζώματα φράουλας κατά το διάστημα 15/10/2013-31/10/2013, καθώς και πλαστικά φύλλα για κατασκευή θερμοκηπίων. Από το γεγονός ότι οι πωλήσεις φράουλας της προσφεύγουσας ξεκινούσαν από 27-1-2014 (και ολοκληρώνονταν στις 30-4-2014), ο έλεγχος έκρινε ότι η προσφεύγουσα είχε ήδη χρησιμοποιήσει μέχρι τις 31-12-2013 όλα τα ριζώματα φράουλας και τα λιπάσματα και κατ' επέκταση δεν μπορούν να μεταφερθούν στη Δήλωση Αποθεμάτων Μετάταξης, καθώς ο χρόνος που απαιτείται από τη φύτευση μέχρι την πρώτη (πρώιμη) συγκομιδή είναι 2,5-3 μήνες.

Μαζί με τα δικαιολογητικά που αφορούσαν στην αίτηση επιστροφής, η προσφεύγουσα κατέθεσε τη με αριθμό/2015 αρχική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου 2014, με πιστωτικό υπόλοιπο 18.550,47€, ποσό για έκπτωση 3.927,41€ και ποσό για επιστροφή 14.623,06€. Στη συνέχεια, υπέβαλε τη με αριθμό/2015 1^η τροποποιητική περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου 2014, με πιστωτικό υπόλοιπο 20.117,23€, ποσό για έκπτωση 5.494,17€ και ποσό για επιστροφή 14.623,06€. Η προσφεύγουσα υπέβαλε, επίσης, στη Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ τη με αριθμό/2015 αίτηση ανάκλησης του με αριθμό/2015 αιτήματος επιστροφής Φ.Π.Α. ποσού 14.623,06€, καθώς μετέφερε προς έκπτωση στην επόμενη φορολογική περίοδο 1/1/2015-31/3/2015 το σύνολο του πιστωτικού υπολοίπου 20.117,23€. Η με αριθμό/2015 αίτηση ανάκλησης έγινε δεκτή με τη με αριθμό/2015 Απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΛΙΑΔΑΣ.

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. ΠΥΡΓΟΥ συνέταξε και κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθμό/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων με συνημμένη τη με αριθμό/2018 προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2014. Η προσφεύγουσα υπέβαλλε το με αριθμό/2018 Σημείωμα Απόψεων, στο οποίο αναφερόταν ότι είχε παραγωγή σε εξέλιξη σε πρώτες ύλες/ φάρμακα/ λιπάσματα αξίας 57.917,60€. Ο έλεγχος δέχτηκε τη συγκεκριμένη αξία αποθεμάτων σε παραγωγή σε εξέλιξη και προσδιόρισε το Φ.Π.Α. κατ' αποκοπή που αναλογεί σε αυτή (άρθρο 41 παρ.9 του ν.2859/2000) στο ποσό $57.917,60\text{€} \times 6\% = 3.475,05\text{€}$. Κατόπιν του ανωτέρω υπολογισμού, ο έλεγχος προσδιόρισε το Φ.Π.Α. που προσαυξάνει το φόρο εισροών σε 3.475,05€ (αποθεμάτων παραγωγής σε εξέλιξη, αντί για 9.375,15€ βάσει των δηλώσεων της προσφεύγουσας) + 10.032,51€ (αποθεμάτων αγαθών επένδυσης, ίδιο με τις δηλώσεις της προσφεύγουσας) = 13.507,56€. Επιπλέον, ένεκα της προαναφερθείσας τροποποίησης του ποσού προς έκπτωση από τον έλεγχο, καταλογίστηκαν πράξεις επιβολής προστίμου για ανακριβή Δήλωση Αποθεμάτων Μετάταξης και ανακριβή περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου 2014 (στον κωδικό 402 «Λοιπά προστιθέμενα ποσά» δήλωσε ποσό Φ.Π.Α. 19.407,66€, ως ποσό που μεταφέρθηκε από τη Δήλωση Αποθεμάτων Μετάταξης).

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους εξής λόγους:

- Η καλλιέργεια σε εξέλιξη θα έπρεπε να αποτιμηθεί σε τιμές πώλησης και όχι κόστους, ήτοι $130.083,21\text{€}$ (συνολικές πωλήσεις φράουλας) $\times 6\% = 7.804,99\text{€}$.

- Ο έλεγχος δεν αποδεικνύει τη μη ύπαρξη αποθεμάτων πρώτων και βοηθητικών υλών του συντελεστή 23% που αφορούν λιπάσματα και πλαστικά φύλλα κάλυψης θερμοκηπίων.
- Στα παραπάνω ποσά να προστεθεί ο αναλογών Φ.Π.Α. παγίων ποσού 10.032,51€.
- Οι πράξεις στερούνται πλήρους και σαφούς αιτιολογίας.

Επειδή, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 34 «Επιστροφή του φόρου» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 62 του ν.3842/2010:

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

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

i) είναι αδύνατο να μεταφερθεί για έκπτωση σε επόμενη διαχειριστική περίοδο ή σε περίπτωση μεταφοράς του για έκπτωση, η έκπτωση αυτή 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.»

Επειδή, όπως ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 41 «Ειδικό καθεστώς αγροτών» του ν.2859/2000 (ΦΕΚ Α' 248/ 07-11-2000), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 62 του ν.3842/2010:

«2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση - αίτηση επιστροφής.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

...

6. Οι αγρότες που εντάσσονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου μπορούν να επιλέξουν τη μετάταξή τους στο κανονικό καθεστώς με υποβολή δήλωσης μεταβολών στη Φορολογική Διοίκηση.

Η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς ισχύει είτε από την έναρξη του φορολογικού έτους και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο τριετίας, είτε από την ημερομηνία υποβολής της ανωτέρω δήλωσης αν η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν την πάροδο τριετίας, η οποία αρχίζει από την έναρξη του επόμενου από τη μετάταξη φορολογικού έτους.

Η υποχρεωτική μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1, ισχύει από την έναρξη του φορολογικού έτους με υποβολή δήλωσης μεταβολών. Η μη υποβολή της δήλωσης μεταβολών δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς.

Μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου μπορεί να πραγματοποιηθεί μόνο από την έναρξη του φορολογικού έτους με υποβολή δήλωσης μεταβολών στη Φορολογική Διοίκηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 1 και δεν υφίστανται οι περιορισμοί των περιπτώσεων α' έως και δ' της παραγράφου 5.

...

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.

...

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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1036/13-2-2008 «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»:

«Σε περίπτωση μετάταξης στο κανονικό καθεστώς:

α) Αγρότη ο οποίος λαμβάνει ήδη επιστροφή με τους κατ' αποκοπή συντελεστές, και ως εκ τούτου είναι γραμμένος στο ειδικό μητρώο TAXIS αγροτών, δεν επιτρέπεται η υποβολή δήλωσης έναρξης στο κανονικό καθεστώς, ή η υποβολή δήλωσης διακοπής από το ειδικό καθεστώς και η εν συνεχεία υποβολή δήλωσης έναρξης δραστηριότητας.

β) Αγρότη ο οποίος δεν έχει λάβει ακόμη επιστροφή Φ.Π.Α., με τους κατ' αποκοπή συντελεστές και δεν έχει εγγραφεί στο ειδικό μητρώο TAXIS αγροτών, διότι άρχισε τις εργασίες του π.χ. στις 15.5.2007 και επιθυμεί να μεταταγεί στο κανονικό καθεστώς στις 28.3.2008, πρέπει πρώτα να εγγραφεί στο ειδικό μητρώο με ημερομηνία τουλάχιστον 31.12.2007, ώστε να είναι δυνατή η είσπραξη επιστροφής για το έτος 2007, και να ακολουθήσει η μετάταξη. Η εγγραφή θεωρείται εμπρόθεσμη ακόμη και στην περίπτωση που το έντυπο Μ0 υποβληθεί στις 28.3.2008.

γ) Αγρότη ο οποίος δεν έχει λάβει ακόμη επιστροφή Φ.Π.Α., με τους κατ' αποκοπή συντελεστές και δεν έχει εγγραφεί στο ειδικό μητρώο TAXIS αγροτών, διότι η καλλιέργειά του, π.χ. δέντρα τα οποία φύτεψε το 2005, δεν έχει αποδώσει ακόμη καρπούς, ή είχε μεν παραγωγή αλλά παρέδιδε το σύνολό της λιανικώς σε ιδιώτες στο χωράφι ή στις λαϊκές αγορές, και επιθυμεί μετάταξη στο κανονικό καθεστώς στις 28.3.2008, πρέπει πρώτα να εγγραφεί στο ειδικό μητρώο με υποβολή του εντύπου Μ0, παρόλο που στην περίπτωση αυτή δεν έχει δικαίωμα επιστροφής με τους κατ' αποκοπή συντελεστές, και στη συνέχεια να ακολουθήσει η μετάταξη.

Και στις τρεις ως άνω περιπτώσεις για τη μετάταξη πρέπει να υποβληθεί δήλωση μετάταξης, όπως προβλέπεται από την περίπτωση γ', της παραγράφου 15, του άρθρου 41, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παράγραφο 2 ανωτέρω.

5. Τέλος, με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 21 αντικαταστάθηκε το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 8 του άρθρου 41 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Η αντικατάσταση αυτή έγινε για νομοτεχνικούς λόγους κατόπιν της αντικατάστασης της παραγράφου 7 ιδίου άρθρου.

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.

6. Για τη διευκόλυνσή σας επισυνάπτουμε στην παρούσα το κείμενο των ερμηνευομένων διατάξεων καθώς και αντίγραφο του εντύπου της δήλωσης «Αποθεμάτων Μετάταξης - 012 - ΦΠΑ», στο οποίο επισημαίνουμε ότι πρέπει να γίνονται οι κατάλληλες διορθώσεις στους εφαρμοζόμενους συντελεστές.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ΠΟΛ.1073/21-7-2004 «Διαδικασία και προϋποθέσεις επιστροφής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 34 του Κώδικα Φ.Π.Α.(2859/2000).»:

«Άρθρο 1

Δικαίωμα επιστροφής

Το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προστιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας απόφασης, εφόσον πρόκειται για :

α) πράξεις των άρθρων 24, 25, 26, 27 και 28 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον για τις πράξεις αυτές προβλέπεται άμεση απαλλαγή,

β) πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου,

γ) εισαγωγές , αγορές, κατασκευές επενδυτικών αγαθών, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α,

δ) εκροές υπαγόμενες σε χαμηλότερο συντελεστή Φ.Π.Α. από εκείνο των εισροών τους.»

Επειδή, όπως αναφέρουν οι προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες, προκειμένου να πραγματοποιηθεί μετάταξη ενός αγρότη από το ειδικό καθεστώς στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., πρέπει να πραγματοποιηθεί απογραφή α) των αποθεμάτων πρώτων και βοηθητικών υλών, των οποίων το Φ.Π.Α. μπορεί να εκπέσει βάσει των τιμολογίων αγοράς, β) των αποθεμάτων αγροτικών προϊόντων (στα οποία συμπεριλαμβάνεται η παραγωγή σε εξέλιξη), των οποίων το Φ.Π.Α. υπολογίζεται κατ' αποκοπή με βάση τις πωλήσεις, γ) των επενδυτικών αγαθών, των οποίων το Φ.Π.Α. μπορεί να εκπέσει αναλογικά με τα έτη χρήσης τους βάσει των τιμολογίων αγοράς τους.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο φόρος με τον οποίο έχει επιβαρυνθεί η προσφεύγουσα για αγαθά επένδυσης έχει αναγνωρισθεί από τον έλεγχο, όπως δηλώθηκε από την ίδια.

Επειδή η προσφεύγουσα είχε καταθέσει με την με αριθμό/2015 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, όπως αυτά αναφέρονται στην ΠΟΛ.1073/ 21-7-2004.

Επειδή η ίδια η προσφεύγουσα έχει αναγράψει το σύνολο των δαπανών για πρώτες και βοηθητικές ύλες που πραγματοποίησε την περίοδο 19/8/2013 – 31/12/2013 σε δύο διαφορετικούς πίνακες: α) ως αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών αγροτικής παραγωγής, ως υφιστάμενα

την 1-1-2014, ημερομηνία μετάβασής της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και β) ως παραγωγή σε εξέλιξη 20 στρεμμάτων φράουλες.

Επειδή ο έλεγχος θεώρησε ότι δεν υπήρχαν αποθέματα την 1-1-2014 και όλες οι ρίζες είχαν φυτευτεί και όλα τα λιπάσματα και φάρμακα είχαν χρησιμοποιηθεί, το οποίο δεν αποδεικνύεται, καθώς οι πωλήσεις φράουλας εκτείνονταν χρονικά από 27-1-2014 μέχρι 30-4-2014 και στις αγροτικές παραγωγές, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, δεν χρησιμοποιούνται με την αρχή της παραγωγής άπαξ όλα τα λιπάσματα και φάρμακα.

Επειδή ο έλεγχος αναφέρει στην έκθεση ελέγχου ότι την ημερομηνία μετάταξης της προσφεύγουσας 1-1-2014 δεν υπήρχαν αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών, χωρίς να αποδεικνύεται η μη ύπαρξη αυτών, και λαμβάνει όλα τα προαναφερθέντα τιμολόγια αγοράς της προσφεύγουσας της περιόδου 19/8/2013 – 31/12/2013 ως παραγωγή σε εξέλιξη και υπολογίζει Φ.Π.Α. προς έκπτωση κατ' αποκοπή 6% επί της καθαρής αξίας αυτών των τιμολογίων, ήτοι $57.917,60\text{€} \times 6\% = 3.475,05\text{€}$.

Επειδή δεν αναφέρεται στην από 17-9-2018 έκθεση ελέγχου ότι ο έλεγχος διενήργησε τις απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις ώστε να διαπιστώσει αν υπήρχαν καθόλου αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών την 1-1-2014, όπως ενδεικτικά: αν υπάρχουν τιμολόγια αγοράς ιδίων υλών (λιπασμάτων, φαρμάκων) μετά την 1-1-2014 και κατά τη διάρκεια των πωλήσεων φράουλας της προσφεύγουσας (γεγονός που θα συνυγορούσε στη μη ύπαρξη αποθεμάτων την 1-1-2014 από αυτά), τη μη ύπαρξη κατάλληλων αποθηκευτικών χώρων για τη στέγαση των υλών αυτών, τυχόν δήλωση της προσφεύγουσας ότι εκ παραδρομής είχε δηλώσει αποθέματα αρχής και τροποποίηση ή ακύρωση της Δήλωσης Αποθεμάτων Μετάταξης που έχει υποβάλει ως προς τα αποθέματα πρώτων και βοηθητικών υλών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 17 «Αιτιολογία» του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999): *«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει Αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης. 3. Όταν η διοικητική πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως, τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοσή της οργάνου. Όταν την έκδοση της διοικητικής πράξης ζητά ο ενδιαφερόμενος, αυτός οφείλει να υποβάλει τα δικαιολογητικά που καθορίζουν οι σχετικές διατάξεις, εκτός αν τα στοιχεία αυτά υπάρχουν στην αρμόδια για την έκδοση της πράξης διοικητική αρχή.»*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 «Επαρκής αιτιολογία» του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): *«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»*

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, ο έλεγχος δεν αποδεικνύει ούτε τον ισχυρισμό ότι δεν υπήρχαν τα αποθέματα πρώτων υλών που δήλωσε η προσφεύγουσα στη Δήλωση Μετάταξης Αποθεμάτων και στην περιοδική δήλωση Φ.Π.Α. 4^{ου} τριμήνου 2014, ούτε τον ισχυρισμό ότι όλα τα τιμολόγια συνολικής καθαρής αξίας 57.917,60€ της περιόδου 19/8/2013 – 31/12/2013 είχαν ενσωματωθεί στην παραγωγή της προσφεύγουσας και αποτελούσαν παραγωγή σε εξέλιξη.

Επειδή, βάσει των ανωτέρω, η αιτιολογία της έκθεσης ελέγχου είναι ανεπαρκής και ως εκ τούτου η έκθεση ελέγχου και οι προσβαλλόμενες πράξεις που εκδόθηκαν βάσει αυτής είναι ακυρωτέες, καθώς η παντελής αοριστία της έκθεσης ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την πράξη προσδιορισμού νομικά πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της (πρβλ. ΣτΕ 1542/2016).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό/ 23-10-2018 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ και ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στην υπόχρεη.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.