



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 17.01.2022

Αριθμός απόφασης: 94

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332241

E-Mail : ded.thess@aade.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 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 17.09.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του προσφεύγοντα με ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού με κύρια

δραστηριότητα «αγρότης ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.», κατά της με αρ. πρωτ./**26.08.2021** απόρριψης αιτήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ.πρωτ./**19.08.2021** αίτησής του για επιστροφή Φ.Π.Α. αγροτών φορολογικού έτους 2020, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ./**26.08.2021** απόρριψη αιτήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί του αιτήματος του προσφεύγοντος για επιστροφή Φ.Π.Α. αγροτών της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από **26.08.2021** και με αρ. αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. απορρίφθηκε η με αρ. καταχώρισης/**19.08.2021** αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. αγροτών του προσφεύγοντος, με την αιτιολογία «υπέρβαση ορίου 15.000 ευρώ σε προηγούμενο έτος (2019) –(σχετ. ΠΟΛ. 1201/2016).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και να γίνει δεκτή η σχετική αίτησή του, ισχυριζόμενος ότι δεν είχε υποχρέωση μετάταξης στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για φορολογική περίοδο από 01/01/2020, διότι στις 31/12/2019 ο τζίρος ανήλθε στο ποσό των 15.821,55€ και τα έξοδα ανήλθαν στο ποσό των 990,43€ βάσει των εκκαθαρίσεων εσόδων, ως εκ τούτου τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματικά εισέπραξε ανήλθαν στο ποσό των 14.831,12€ (15.821,55€ - 990,43€), επικαλούμενος το παράδειγμα 1 την ΠΟΛ 1079/2014 «Παράδειγμα Από συνεταιρισμό πουλήθηκαν αγροτικά προϊόντα συνολικού ύψους 15.600 ευρώ, από τα οποία παρακρατήθηκε το ποσό των 700 ευρώ, για αμοιβή του συνεταιρισμού και για έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για λογαριασμό του αγρότη. Για τον υπολογισμό των ακαθαρίστων εσόδων λαμβάνεται υπόψη το ποσό των 14.900 (15.600 – 700) ευρώ, κατά συνέπεια ο εν λόγω

αγρότης δεν υποχρεούται να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ με την εφαρμογή του εν λόγω κριτηρίου». Προς απόδειξη των ισχυρισμών του προσκομίζει τις εκκαθαρίσεις του αγροτικού Συνεταιρισμούέτους 2019.

Επειδή, σύμφωνα με τη παρ.2 του άρθρου 5 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι : 2.«Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομα του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 2859/2000, όπως ισχύει για δηλώσεις που υποβάλλονται από 01/01/2014 και μετά:

«1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνται να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. **Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους** 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, κατά συντελεστή του κατ' αποκοπή φόρου, 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 είναι χρησιμοποιήσιμα 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. 14. Με αποφάσεις του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων ορίζονται: α) ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης - αίτησης επιστροφής, ο τύπος και το περιεχόμενο αυτής, τα απαιτούμενα δικαιολογητικά καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εκκαθάριση και την απόδοση του επιστρεπτέου φόρου, β) ο τύπος και το περιεχόμενο του ειδικού στοιχείου που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου γ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης μετάταξης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 7 και της δήλωσης αποθεμάτων που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 12, καθώς επίσης και τα συνυποβαλλόμενα με αυτές στοιχεία....»

Επειδή, με ΠΟΛ 1201/2016 με θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.4410 /2016 σχετικά με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων ορίζονται τα εξής: Κοινοποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03.08.2016), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2017 με τις οποίες, αντικαθίσταται το άρθρο 41 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), με σκοπό τη βελτίωση και απλοποίηση του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών και την πλήρη εναρμόνισή του με το κοινοτικό δίκαιο και παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή του:

Με τις νέες διατάξεις το ειδικό καθεστώς αγροτών καθίσταται πιο αποτελεσματικό και δίκαιο, δεδομένου ότι σε αυτό εντάσσονται οι σχετικά μικροί αγρότες οι οποίοι ασκούν αποκλειστικά αγροτική εκμετάλλευση και δυσκολεύονται να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Εν συντομία, οι βασικές αλλαγές που επέρχονται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών είναι οι ακόλουθες:

· Ως προς τον προσδιορισμό των ορίων που αποτελούν τα κριτήρια για την παραμονή στο ειδικό καθεστώς ή τη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς, με σαφήνεια ορίζεται ότι στις **15.000 ευρώ** περιλαμβάνεται η αξία όλων των παραδόσεων αγροτικών προϊόντων ιδίας παραγωγής και των

παροχών αγροτικών υπηρεσιών προς κάθε πρόσωπο, που πραγματοποιήθηκαν στο προηγούμενο φορολογικό έτος, και στις 5.000 ευρώ περιλαμβάνεται κάθε είδους επιδότηση που έλαβαν οι αγρότες.

- Προβλέπεται η υποχρέωση έκδοσης ειδικού στοιχείου από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος για παραδόσεις των προϊόντων τους ή παροχές αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος ή προς πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο και η υποχρεωτική εγγραφή των εν λόγω αγροτών στο ειδικό καθεστώς, ακόμη και στην περίπτωση που αποκλειστικά πραγματοποιούν αυτές τις πράξεις.

- Ορίζεται η υποχρεωτική υπαγωγή της αγροτικής εκμετάλλευσης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ στις περιπτώσεις που οι αγρότες παράλληλα ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, περιλαμβανομένων των περιπτώσεων που πωλούν τα προϊόντα τους στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή τα εξάγουν ή τα παραδίδουν ενδοκοινοτικά ή διαχειρίζονται ανανεώσιμες πηγές ενέργειας ή λειτουργούν αγροτουριστικές μονάδες.

- Επακόλουθα, καταργείται η επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή 3% στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος που δικαιούνταν της επιστροφής αυτής.

- Σε περίπτωση προαιρετικής μετάταξης από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς, η υποχρεωτική παραμονή σε αυτό είναι πλέον τριετής αντί πενταετής.

Αναλυτικότερα, σε σχέση με τις κυριότερες τροποποιήσεις, διευκρινίζονται τα εξής:

1. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται τα κριτήρια για την ένταξη των αγροτών στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ. Συγκεκριμένα, στο ειδικό καθεστώς εντάσσονται οι αγρότες οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών αξίας κατώτερης των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις συνολικής αξίας κατώτερης των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ

Τα προαναφερόμενα κριτήρια λαμβάνονται σωρευτικά, δηλαδή θα πρέπει να συντρέχουν και τα δύο προκειμένου τα εν λόγω πρόσωπα να εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς. Σε περίπτωση που δεν πληρούνται είτε το ένα είτε το άλλο κριτήριο, οι αγρότες εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και παράλληλα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τα ΕΛΠ ως προς την τήρηση λογιστικών βιβλίων και την έκδοση στοιχείων.

Με τις νέες διατάξεις στον προσδιορισμό του ορίου των 15.000 ευρώ περιλαμβάνεται το συνολικό ποσό, που προέρχεται από την παράδοση αγροτικών προϊόντων των αγροτών από δική τους αγροτική εκμετάλλευση ή παροχή αγροτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο της αγροτικής

τους εκμετάλλευσης, όχι μόνο προς άλλους υποκείμενους στο φόρο και προς απαλλασσόμενα πρόσωπα (νοσοκομεία, κλινικές κλπ) αλλά και σε άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος και σε πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο (ιδιώτες, ΝΠΔΔ, δημόσιο, δήμοι κλπ), όπως το ποσό αυτό προκύπτει από τα τιμολόγια αγοράς που εκδίδουν στον πωλητή αγρότη οι υποκείμενοι στο φόρο αγοραστές των αγροτικών προϊόντων, καθώς και από τα ειδικά στοιχεία που εκδίδει ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

Ειδικότερα, όμως, για το έτος 2016, δεδομένου ότι δεν υπήρχε υποχρέωση, για τον αγρότη του ειδικού καθεστώτος, έκδοσης «ειδικού στοιχείου» για τις παραδόσεις των προϊόντων του και τις παροχές των υπηρεσιών του, για τον προσδιορισμό του ορίου των 15.000 ευρώ λαμβάνεται υπόψη οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (π.χ. απόδειξη είσπραξης, δεδομένα Ε3 της δήλωσης φόρου εισοδήματος) που αποδεικνύει την αξία των ανωτέρω πράξεων.

Στον προσδιορισμό του ορίου των 5.000 ευρώ από επιδοτήσεις, από 01.01.2017 και εφεξής, λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω και αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων που αφορούν άλλα φορολογικά έτη (χρήσεις).

Διευκρινίζεται ότι στο ποσό των επιδοτήσεων, περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό επιδότησης ή ενίσχυσης καταβλήθηκε στον αγρότη, όπως πράσινη ενίσχυση, βασική ενίσχυση, ενίσχυση για γεωργούς νεαρής ηλικίας, συνδεδεμένες ενισχύσεις, εξισωτική, ειδική ενίσχυση για το βαμβάκι κ.λ.π. Δεν θεωρούνται επιδοτήσεις ή ενισχύσεις και δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ορίου των 5.000 ευρώ, οι κάθε είδους ενισχύσεις από το κράτος για την πραγματοποίηση επενδύσεων, καθώς και οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον ΕΛΓΑ.

Συνεπώς, για να κριθεί το καθεστώς ενός αγρότη την 1.1.2017, λαμβάνεται υπόψη το ποσό των επιδοτήσεων που πράγματι έλαβε ο αγρότης εντός του 2016, ακόμη κι αν πρόκειται για ποσά που ανάγονται σε παλαιότερα έτη (π.χ. 2014, 2015 κλπ).

Επισημαίνεται ότι για προηγούμενα του 2016 φορολογικά έτη, δεδομένου ότι οι αγρότες πράγματι δεν γνώριζαν το ακριβές ποσό που δικαιούνταν να λάβουν για κάθε έτος, γίνεται δεκτό, για λόγους χρηστής διοίκησης, τα ποσά των επιδοτήσεων που καταβλήθηκαν αναδρομικά στους αγρότες να λαμβάνονται υπόψη, για τον προσδιορισμό του ύψους του ετήσιου ποσού επιδοτήσεων, είτε στο φορολογικό έτος στο οποίο αφορούν οι επιδοτήσεις αυτές, είτε στο φορολογικό έτος που πράγματι εισπράχθηκαν από τον αγρότη κατά ανάλογη εφαρμογή των ανωτέρω.

Παραδείγματα

1. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος στη Μυρτιά Λακωνίας, πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2017 χονδρικές πωλήσεις αξίας 14.500 ευρώ και παράλληλα πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις(π.χ. από τις παραδόσεις 20 τενεκέδων λαδιού που τους πούλησε πόρτα -πόρτα με έκδοση ειδικού στοιχείου) αξίας 600 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 3.000 ευρώ. Από την 1.1.2018 θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, δεδομένου ότι οι πωλήσεις των αγροτικών προϊόντων του υπερβαίνουν τις 15.000 ευρώ.

2. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2016 χονδρικές πωλήσεις αξίας 7.000 ευρώ και παράλληλα πραγματοποίησε λιανικές πωλήσεις από την πώληση οπωροκηπευτικών σε ιδιώτες (με απόδειξη είσπραξης) αξίας 3.000 ευρώ και έλαβε αναδρομικά το έτος 2016 δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης 3.000 ευρώ που αφορούσαν το έτος 2015 και παράλληλα έλαβε δικαιώματα βασικής ενίσχυσης 4.000 ευρώ για το έτος 2016. Ο εν λόγω αγρότης από την 1.1.2017 θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

3. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος πραγματοποίησε το φορολογικό έτος 2016 χονδρικές πωλήσεις αξίας 7.000 ευρώ και παροχές αγροτικών του υπηρεσιών (με λήψη εργόσημου) αξίας 3.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 4.000 ευρώ. Ο εν λόγω αγρότης παραμένει στο ειδικό καθεστώς αγροτών από 1.1.2017.

2. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, προβλέπεται για πρώτη φορά η υποχρέωση έκδοσης ειδικού στοιχείου για τις παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για παροχές αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποιούν οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος σε άλλους αγρότες του ειδικού καθεστώτος και σε πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο, προκειμένου η αξία των εν λόγω πωλήσεων και παροχών να συμπεριλαμβάνεται στο όριο των 15.000 ευρώ. Το ποσό αυτό αποτελεί κριτήριο για την παραμονή στο ειδικό καθεστώς ή την υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται ότι το ειδικό αυτό στοιχείο εκδίδεται αθεώρητο και δεν επιβάλλεται ΦΠΑ επί της αναγραφόμενης αξίας αυτού. Ο αγρότης δεν δικαιούται επιστροφής με την εφαρμογή του κατ' αποκοπή συντελεστή 6% επί της αξίας αυτής.

Επισημαίνεται ότι οι αγρότες που διενεργούν τις ανωτέρω πράξεις (πωλήσεις σε μη υποκειμένους και αγρότες του ειδικού καθεστώτος) και υποχρεούνται στην έκδοση του ειδικού αυτού στοιχείου, εγγράφονται υποχρεωτικά στο ειδικό καθεστώς αγροτών (άρθρο 41, παραγρ. 12, τελευταίο εδάφιο) .

Συνεπώς το ειδικό καθεστώς αγροτών διευρύνεται και περιλαμβάνει, πέραν των χονδρικών πωλήσεων, οποιαδήποτε παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχή αγροτικών υπηρεσιών που πραγματοποίησαν οι αγρότες κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος προς οποιοδήποτε πρόσωπο.

Παράδειγμα:

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος ο οποίος το φορολογικό έτος 2017 παραδίδει το λάδι του σε τενεκέδες λιανικώς και παράλληλα στην άκρη του χωραφιού του παραδίδει προϊόντα παραγωγής του λιανικώς έχει υποχρέωση να εγγραφεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών και να εκδίδει το ειδικό στοιχείο για τις πωλήσεις αυτές.

3. Στην παράγραφο 5 του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται οι περιορισμοί υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών και η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, πλέον όχι μόνο λόγω του ότι η αγροτική δραστηριότητά τους δεν εμπίπτει στην έννοια της αγροτικής εκμετάλλευσης κατά το άρθρο 42 του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε και εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του ΦΠΑ, όπως εξάλλου ανέκαθεν ίσχυε (παρ. 5, περ. α' και β'), αλλά για πρώτη φορά και λόγω άσκησης από μέρους των αγροτών άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία, μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και αγροτουριστικών μονάδων (παρ. 5, περ. γ'), καθώς και λόγω πραγματοποίησης παραδόσεων των αγροτικών τους προϊόντων στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων (παρ. 5, περ δ').

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της ανωτέρω παραγράφου, οι αγρότες οι οποίοι, παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά), μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων, υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική τους εκμετάλλευση, έχοντας όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το καθεστώς αυτό.

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω υποχρέωση αφορά όχι μόνο επαγγελματίες που για την άσκηση της δραστηριότητάς τους υπάγονται σε ΦΠΑ (π.χ. λογιστές) αλλά και επαγγελματίες που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες κ.λ.π)

Επίσης, σημειώνεται ότι ως άλλη, κι όχι αγροτική, δραστηριότητα, για την οποία υφίσταται υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, θεωρείται και η εκμετάλλευση αγροτικών μηχανημάτων, όπως είναι οι θεριζοαλωνιστικές μηχανές, τα σπαρτικά μηχανήματα που προσαρτώνται σε τρακτέρ, κλπ, επομένως αγρότες οι οποίοι παρέχουν τις εν λόγω υπηρεσίες υποχρεούνται να ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και για την αγροτική τους εκμετάλλευση.

Παραδείγματα :

1. Γιατρός, ο οποίος ταυτόχρονα με την άσκηση του ιατρικού επαγγέλματος, κατά το φορολογικό έτος 2016 ασκεί και αγροτική εκμετάλλευση, ανεξαρτήτως ορίου για την εν λόγω

αγροτική εκμετάλλευση θα υποχρεωθεί από 1.1.2017 να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική του δραστηριότητα, εφόσον εξακολουθήσει να την ασκεί.

2. Αγρότης που καλλιεργεί και πουλά ακτινίδια λιανικώς και παράλληλα παρέχει υπηρεσίες με τη θεριζοαλωνιστική μηχανή του, ανεξαρτήτως της αξίας των παραδόσεων των ακτινιδίων παραγωγής του, θα υποχρεωθεί από 1.1.2017 να εντάξει στο κανονικό καθεστώς και την αγροτική του εκμετάλλευση (καλλιέργεια ακτινιδίων).

3. Συνταξιούχος δημόσιος υπάλληλος το φορολογικό έτος 2016 έχει αγροτική εκμετάλλευση (καλλιέργεια και παραγωγή λαδιού) από την οποία εισέπραξε, από χονδρικές πωλήσεις, 12.000 ευρώ και έλαβε επιδότηση αξίας 3.000 ευρώ . Ο εν λόγω συνταξιούχος θα μπορεί να είναι αγρότης του ειδικού καθεστώτος και από 01.01.2017.

4. Αγρότης, ο οποίος παράλληλα με την αγροτική του εκμετάλλευση ασχολείται και με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW, για την οποία τηρεί απλογραφικά βιβλία, ανεξάρτητα του ύψους των πωλήσεων του κατά το φορολογικό έτος 2016 από την αγροτική του εκμετάλλευση καθώς και των επιδοτήσεων που έλαβε, από την 1.1.2017 θα υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και θα τηρεί βιβλία όχι μόνο για τη δραστηριότητα της διαχείρισης ανανεώσιμων πηγών ενέργειας, αλλά και για την αγροτική του εκμετάλλευση.

Επίσης, σύμφωνα με την περίπτωση δ' της εν λόγω παραγράφου, από 1.1.2017 υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς για το σύνολο της αγροτικής τους δραστηριότητας οι αγρότες οι οποίοι παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. Πρόκειται για τις περιπτώσεις των αγροτών που έως και 31.12.2016 είχαν δικαίωμα επιστροφής ΦΠΑ με το συντελεστή 6% για τις πωλήσεις τους προς άλλους υποκειμένους στο φόρο και με το συντελεστή 3% για τις λοιπές, ως άνω, πωλήσεις των προϊόντων τους.

Από 1.1.2017 με τις νέες διατάξεις οι αγρότες εφαρμόζουν τους γενικούς κανόνες του ΦΠΑ για κάθε είδους παραδόσεις των αγροτικών τους προϊόντων, όπως και για ενδεχόμενες παροχές αγροτικών υπηρεσιών.

Παραδείγματα

1. Αγρότης, κατά το φορολογικό έτος 2016, πραγματοποίησε πωλήσεις στη λαϊκή αγορά αξίας 8.000 ευρώ και χονδρικές πωλήσεις εκτός λαϊκής αγοράς αξίας 4.000 ευρώ και, επίσης, έλαβε επιδοτήσεις 2.000 ευρώ. Από την 1.1.2017 θα εντάξει στο κανονικό καθεστώς όχι μόνο τις πωλήσεις των προϊόντων του στη λαϊκή αγορά αλλά και τις πωλήσεις των προϊόντων του εκτός λαϊκής αγοράς.

2. Αγρότης του ειδικού καθεστώτος, παράλληλα με την αγροτική του εκμετάλλευση διατηρεί και ένα πάγκο εκτός οργανωμένων λαϊκών αγορών και πωλεί αγροτικά προϊόντα παραγωγής του. Κατά το φορολογικό έτος 2016 πραγματοποίησε πωλήσεις από τον πάγκο αξίας 6.000 ευρώ και χονδρικές πωλήσεις αξίας 10.000 ευρώ και έλαβε επιδοτήσεις 6.000 ευρώ. Από την 1.1.2017 θα ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ δεδομένου ότι δεν πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 1 του άρθρου 41.

Όσον αφορά στις περιπτώσεις α' και β' της παραγράφου 5 του άρθρου 41, παρόλο που δεν περιλαμβάνουν νέους περιορισμούς ως προς την ένταξη στο ειδικό καθεστώς των αγροτών, εντούτοις για λόγους ορθής εφαρμογής τους κρίνεται αναγκαίο να επισημανθούν, κατά περίπτωση, τα ακόλουθα:

Περίπτωση α' : ορίζεται ότι δεν εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς, αλλά υπάγονται στο κανονικό καθεστώς, οι αγρότες οι οποίοι ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42 του Κώδικα ΦΠΑ (ν2859/2000), με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών.

Παράδειγμα:

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος συστήνει εταιρεία με άλλους αγρότες με σκοπό την καλλιέργεια μανιταριών. Η εταιρεία για τη δραστηριότητα αυτή δεν θα υπάγεται στο ειδικό καθεστώς. Στην περίπτωση που ο εν λόγω αγρότης διατηρεί και ατομική αγροτική εκμετάλλευση μανιταριών, υπάγεται στο ειδικό καθεστώς αγροτών και δικαιούται επιστροφής με τον κατ' αποκοπή συντελεστή για τις πωλήσεις που πραγματοποιεί από την ατομική του αυτή αγροτική δραστηριότητα, καθόσον η εταιρεία αποτελεί διαφορετικό πρόσωπο. Επισημαίνεται ότι σε μια τέτοια περίπτωση η διάκριση των περιουσιακών στοιχείων και των συναλλαγών της ατομικής αγροτικής εκμετάλλευσης και της εταιρείας πρέπει να είναι σαφής και αποτελεί αντικείμενο ελέγχου.

Περίπτωση β': σύμφωνα με τη συγκεκριμένη περίπτωση, ο αγρότης που προβαίνει σε επεξεργασία των προϊόντων του και η εν λόγω επεξεργασία προσδίδει σε αυτά το χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς αγροτών για τα προϊόντα που επεξεργάζεται και διαθέτει ως βιομηχανικό ή βιοτεχνικό προϊόν και οι πωλήσεις του κατ' αρχήν υπάγονται στο ΦΠΑ.

Διευκρινίζεται ότι ο αγρότης εξακολουθεί να υπάγεται στο ειδικό καθεστώς, έστω και αν πωλεί τα προϊόντα του ύστερα από κάποια στοιχειώδη επεξεργασία που γίνεται με συνηθισμένα μέσα, στα πλαίσια της αγροτικής του παραγωγής, και εφόσον μετά την επεξεργασία αυτή, τα προϊόντα του δεν χαρακτηρίζονται ως βιομηχανικά ή βιοτεχνικά .

Στο πλαίσιο αυτό π.χ. ο ελαιοπαραγωγός που πωλεί το λάδι σε τενεκέδες ή ο αγρότης που πωλεί εμφιαλωμένο κρασί ή τσίπουρο, το οποίο δεν έχει υποστεί ιδιαίτερη επεξεργασία, αλλά είναι προϊόν φυσικής ζύμωσης, ή ο κτηνοτρόφος που παρασκευάζει τυρί με συνήθη μέσα, καθώς και ο αγρότης που μαζεύει διάφορα βότανα και τα συσκευάζει σε μικρά σακουλάκια, δεν μπορεί να αποκλειστεί από το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών.

Σχετική, με το εν λόγω θέμα, είναι η εγκύκλιος ΠΟΛ.1132/10.4.1996, η οποία κοινοποίησε τη γνωμοδότηση του ΝΣΚ 783/95, σύμφωνα με την οποία, εφόσον οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη δεν φέρουν τα χαρακτηριστικά της βιομηχανικής ή βιοτεχνικής δραστηριότητας, έτσι ώστε να δημιουργείται νέο προϊόν και, εφόσον δεν έχουμε μαζική παραγωγή, τότε οι μεταποιητικές δραστηριότητες του αγρότη, βάσει του άρθρου 42, παρ. 3, περ. ε', του Κώδικα ΦΠΑ, εντάσσονται στο πλαίσιο των αγροτικών δραστηριοτήτων και ο εν λόγω αγρότης παραμένει στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

Παράδειγμα

Αγρότης, ιδιοκτήτης 100 στρεμμάτων στην περιοχή της Βέροιας, καλλιεργεί 80 στρέμματα με βερύκοκα, τα οποία στη συνέχεια τα επεξεργάζεται περαιτέρω για την παραγωγή κομπόστας σε κονσέρβες. Στα υπόλοιπα 20 στρέμματα καλλιεργεί καλαμπόκι το οποίο διαθέτει στην αγορά αυτούσιο

Ο αγρότης αυτός, δεδομένου ότι για την παραγωγή και επεξεργασία του βερύκοκου σε κονσέρβες δεν μπορεί να ανήκει στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών, δεν εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς ούτε για την παραγωγή του καλαμποκιού του, οπότε από 1.1.2017 θα ανήκει στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για το σύνολο της εκμετάλλευσής του (παραγωγή και επεξεργασία βερύκοκων και παραγωγή καλαμποκιού).

4. Με την παράγραφο 6 ρυθμίζεται η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό καθεστώς αγροτών στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, η υποχρεωτική ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 41, καθώς και η προαιρετική μετάταξη από το κανονικό καθεστώς στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

Ειδικότερα, όσον αφορά τις μετατάξεις αυτές αναφέρουμε τις εξής περιπτώσεις:

α) Προαιρετική μετάταξη υφίσταται :

· από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς και · από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς.

Η προαιρετική μετάταξη από το κανονικό στο ειδικό καθεστώς πραγματοποιείται μόνο από την έναρξη του φορολογικού έτους με την υποβολή δήλωσης μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013, άρθρο 10), όπως ισχύουν.

Η προαιρετική μετάταξη από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς πραγματοποιείται είτε από την έναρξη του φορολογικού έτους με την υποβολή δήλωσης μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας τριάντα (30) ημερών, κατά τα ανωτέρω, ή κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους με την υποβολή δήλωσης μεταβολών και ισχύει από την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω δήλωσης. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση της προαιρετικής μετάταξης από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς, οι αγρότες υποχρεούνται να παραμείνουν σε αυτό για μια τριετία. Η τριετία υπολογίζεται από την αρχή του φορολογικού έτους στην περίπτωση που η δήλωση μεταβολών για τη μετάταξη στο κανονικό καθεστώς υποβάλλεται στην αρχή του φορολογικού έτους, ενώ, εάν η μετάταξη πραγματοποιείται κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους, η τριετία υπολογίζεται από την αρχή του επόμενου από τη μετάταξη φορολογικού έτους. Μετά την πάροδο της τριετίας ο αγρότης εξακολουθεί να παραμένει στο κανονικό καθεστώς, εκτός αν με δήλωση μεταβολών εκφράσει αντίθετη βούληση.

Παράδειγμα:

Αγρότης του ειδικού καθεστώτος μετατάσσεται προαιρετικά στο κανονικό καθεστώς υποβάλλοντας δήλωση μεταβολών στις 19.7.2017. Σε αυτή την περίπτωση η μετάταξη στο κανονικό καθεστώς ισχύει από 19.7.2017 και η τριετία για την παραμονή στο κανονικό καθεστώς υπολογίζεται από 1.1.2018.

β) Υποχρεωτική μετάταξη υφίσταται από το ειδικό στο κανονικό καθεστώς, λόγω μη πλήρωσης των κριτηρίων της παραγράφου 1.

Η μετάταξη αυτή, για την οποία επίσης υποβάλλεται δήλωση μεταβολών εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους, πραγματοποιείται από την έναρξη του φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που η δήλωση μεταβολών υποβληθεί μετά το πέρας της προαναφερόμενης προθεσμίας, θεωρείται εκπρόθεσμη και επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54, παρ. 2 του ΚΦΔ. Η μη υποβολή της δήλωσης μεταβολών δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς από την αρχή του φορολογικού έτους.

Στην περίπτωση της ανωτέρω υποχρεωτικής μετάταξης, δεν υφίσταται κάποιος χρονικός περιορισμός για υποχρεωτική παραμονή στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, πέραν του τρέχοντος φορολογικού έτους, και από την έναρξη του επόμενου φορολογικού έτους ο υποκείμενος στο φόρο μπορεί να επιλέξει τη μετάταξή του στο ειδικό καθεστώς, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται τα κριτήρια της παραγράφου 1 και δεν υφίστανται οι περιορισμοί των περιπτώσεων α' έως και δ' της παραγράφου 5.

5. Γενικά για τις περιπτώσεις των προσώπων που εντάσσονται στο κανονικό ή στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με τις νέες τροποποιήσεις, επισημαίνονται τα εξής:

(i) Αγρότης ο οποίος το φορολογικό έτος 2016 πραγματοποιεί αποκλειστικά και μόνο λιανικές πωλήσεις (π.χ. πωλεί τα προϊόντα σε ένα πάγκο που έχει στην άκρη του χωραφιού του), χωρίς να έχει δικαίωμα επιστροφής με τον κατ' αποκοπή συντελεστή 6% για τις πωλήσεις αυτές, εντάσσεται υποχρεωτικά στο ειδικό καθεστώς πριν την πρώτη πώληση που θα πραγματοποιήσει εντός του φορολογικού έτους 2017. Αν η πρώτη πώληση προηγηθεί της ένταξης, η ένταξη θεωρείται εκπρόθεσμη.

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που ο αγρότης επιλέξει την υπαγωγή του στο κανονικό καθεστώς.

(ii) Οι αγρότες οι οποίοι, παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων, συμπεριλαμβανομένων και αυτών που διαχειρίζονται ανανεώσιμες πηγές ενέργειας ή λειτουργούν αγροτουριστικές μονάδες, υποχρεούνται στην ένταξη της αγροτικής τους εκμετάλλευσης στο κανονικό καθεστώς. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει να υποβάλουν δήλωση μεταβολών εντός προθεσμίας τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους. Η υποχρέωση υποβολής δήλωσης μεταβολών δεν καταλαμβάνει τους αγρότες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς και παράλληλα διαχειρίζονται ανανεώσιμες πηγές ενέργειας έως 100 KW ή λειτουργούν αγροτουριστικές μονάδες έως 10 δωματίων, καθώς η ένταξη της αγροτικής τους εκμετάλλευσης στο κανονικό καθεστώς από 1.1.2017 θα πραγματοποιηθεί κεντρικά από τις αρμόδιες για τα πληροφοριακά συστήματα υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης.

(iii) Για τις περιπτώσεις των αγροτών που παραδίδουν προϊόντα παραγωγής τους από λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις των προϊόντων τους προς άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε, από 1.1.2017 υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς για το σύνολο της αγροτικής τους εκμετάλλευσης. Προς το σκοπό αυτό δεν απαιτείται η υποβολή δήλωσης μεταβολών από μέρους των αγροτών αυτών, καθώς η ένταξη του συνόλου της δραστηριότητάς τους στο κανονικό καθεστώς θα πραγματοποιηθεί κεντρικά από τις αρμόδιες για τα πληροφοριακά συστήματα υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης. Ωστόσο, οι εν λόγω αγρότες έχουν δυνατότητα προαιρετικής μετάταξης στο ειδικό καθεστώς, εφόσον από 1.1.2017 επιλέξουν την παύση των πωλήσεων στη λαϊκή ή από δικό τους κατάστημα ή των εξαγωγών ή των ενδοκοινοτικών παραδόσεων και πληρούνται και τα κριτήρια της παραγράφου 1. Για τη μετάταξή τους στο ειδικό καθεστώς αγροτών οφείλουν να υποβάλουν δήλωση μεταβολών εντός ανατρεπτικής προθεσμίας 30 ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους 2017.

Παράδειγμα

Αγρότης που παρέδιδε ορισμένα από τα προϊόντα παραγωγής του σε λαϊκές αγορές, μέχρι 31.12.2016 ταυτόχρονα υπαγόταν στο κανονικό καθεστώς για τις πωλήσεις των προϊόντων του στη λαϊκή και στο ειδικό για τις πωλήσεις των προϊόντων του προς άλλους υποκειμένους στο φόρο. Από 1.1.2017 υπάγεται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς για το σύνολο της δραστηριότητάς του. Αν αυτός ο αγρότης αποφασίσει από 1.1.2017 να διακόψει τις πωλήσεις του στην λαϊκή αγορά και με βάση τα κριτήρια της παραγρ. 1 του άρθρου 41 μπορεί να υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών, τότε θα πρέπει εντός ανατρεπτικής προθεσμίας από 1.1.2017 έως και 30.1.2017 να υποβάλει δήλωση μεταβολών προκειμένου να μεταταχθεί στο ειδικό καθεστώς αγροτών.

(iv) Για τους νέους αγρότες, δηλαδή για τους αγρότες που για πρώτη φορά ξεκινούν την άσκηση αγροτικής εκμετάλλευσης, δεν εφαρμόζεται η προϋπόθεση της παρ. 1 του άρθρου 41 για την ένταξη στο ειδικό καθεστώς. Σε κάθε περίπτωση μπορούν να επιλέξουν την ένταξή τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Στην περίπτωση, δε, που επιλέξουν το κανονικό καθεστώς, υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση έναρξης και να παραμείνουν σε αυτό τουλάχιστον για μια τριετία.

(v) Οι αγρότες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου και πραγματοποιούν αποκλειστικά παραδόσεις ή και παροχές προς άλλους υποκειμένους στο φόρο, πριν την υποβολή της δήλωσης- αίτησης επιστροφής του φόρου εγγράφονται στο καθεστώς αυτό με δηλούμενη ημερομηνία τουλάχιστον την 31η Δεκεμβρίου του προηγούμενου φορολογικού έτους, προκειμένου να έχουν δικαίωμα επιστροφής για το φορολογικό αυτό έτος, όπως ορίζεται στην παράγραφο 12 του άρθρου 41.

6. Διευκρινίζεται ότι για την επιστροφή του φόρου στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%) στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών προς άλλους υποκειμένους στο φόρο, ισχύει η διαδικασία που έχει ορισθεί με την ΠΟΛ.1066/2.4.2013, όπως έχει τροποποιηθεί με τις ΠΟΛ.1089/20.4.2015 και ΠΟΛ.1021/5.2.2016.

Επειδή, με την Ε 2181/05.11.2020 με Θέμα: Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις. Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην Υπηρεσία μας αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις με σκοπό την ορθή και ομοιόμορφη ερμηνεία των διατάξεων αυτών: Α. Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις γενικά 1. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του Κώδικα Φ.Π.Α., κατά την πώληση αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται παράδοση αγαθών μεταξύ

αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται αγοραστής ως προς τον παραγγελέα. Από τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί για τη διάταξη αυτή στην αρχική εγκύκλιο του ΦΠΑ με αρ. 10/Π.4336/3162/10.07.1987, στην περίπτωση πώλησης αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του θεωρείται ότι πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις των ίδιων αγαθών. Η μια από αυτές είναι η πραγματική παράδοση μεταξύ του παραγγελιοδόχου και του τελικού αγοραστή ενώ η άλλη είναι η πλασματική παράδοση μεταξύ του παραγγελέα και του παραγγελιοδόχου. Η ρύθμιση αυτή του νόμου υπαγορεύτηκε από την ανάγκη της ομαλής λειτουργίας του συστήματος του ΦΠΑ και ιδιαίτερα του μηχανισμού της έκπτωσης. Συγκεκριμένα, δεν θα ήταν δυνατόν να λειτουργήσει ο μηχανισμός έκπτωσης του φόρου εισροών γιατί στην αποστολή αγαθών από τον παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο δεν θα υπήρχαν στοιχεία φόρου εκροών για τον παραγγελέα και φόρου εισροών για τον παραγγελιοδόχο.

Ωστόσο, οι οδηγίες που δόθηκαν με την ίδια ως άνω εγκύκλιο περί της διαδικασίας που θα πρέπει να ακολουθείται στις περιπτώσεις αυτές βασίζονταν στο σκεπτικό να μη διασαλευτεί αλλά να διατηρηθεί η ισχύουσα τότε πρακτική για τη διευκόλυνση στις συναλλαγές. Συνεπεία αυτού, το ποσό που παρακρατά ο παραγγελιοδόχος από τον παραγγελέα και το οποίο είθισται να αποκαλείται ως «προμήθεια» θεωρείται έως σήμερα ότι συνιστά την αμοιβή του παραγγελιοδόχου για παροχή υπηρεσιών προς τον παραγγελέα. Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών πραγματοποιούνται δύο παραδόσεις αγαθών και δεν πραγματοποιείται παροχή υπηρεσιών από τον παραγγελιοδόχο προς τον παραγγελέα. Η μια παράδοση (πραγματική) είναι αυτή που πραγματοποιεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του για λογαριασμό του παραγγελέα και αποτελεί εκροή του παραγγελιοδόχου, ενώ η άλλη παράδοση (πλασματική) που πραγματοποιείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο αποτελεί εκροή του παραγγελέα και εισροή του παραγγελιοδόχου. Εφεξής, κατά αυτόν τον τρόπο θα πρέπει να απεικονίζονται οι εν λόγω πράξεις στις δηλώσεις ΦΠΑ που υποβάλλουν τόσο οι υποκείμενοι στον φόρο που ενεργούν ως παραγγελείς, όσο και αυτοί που ενεργούν ως παραγγελιοδόχοι προς τον σκοπό της άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ και της ορθής απόδοσης του φόρου αυτού στο Δημόσιο. Δεδομένου ότι πρόκειται για παραδόσεις των ίδιων αγαθών, εφαρμόζεται ο ίδιος συντελεστής ΦΠΑ στις εν λόγω παραδόσεις, ανάλογα με τη δασμολογική κλάση στην οποία εντάσσονται τα αγαθά και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 και του Κεφαλαίου Α' «Αγαθά» του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα ΦΠΑ, κατά περίπτωση. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, η προαναφερόμενη ως «προμήθεια» είναι, επί της ουσίας, η διαφορά που προκύπτει μετά την αφαίρεση της αξίας της πλασματικής παράδοσης του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο από την αξία της πραγματικής παράδοσης που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του στους αγοραστές. Δηλαδή, η αμοιβή του παραγγελιοδόχου περιλαμβάνεται στην

τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης του παραγγελιοδόχου προς τον εκάστοτε αγοραστή, η οποία παράδοση αποτελεί πράξη υπαγόμενη στον ΦΠΑ. Κατά συνέπεια, με την εκκαθάριση που συνήθως εκδίδεται προς τον σκοπό αυτό, ο παραγγελιοδόχος αποδίδει στον παραγγελέα το ποσό που αναλογεί στην αξία της πλασματικής του παράδοσης δεδομένου ότι η αμοιβή του καθώς και ο αναλογών ΦΠΑ, όπως αναφέρθηκε ανωτέρω, περιλαμβάνεται στην τελική τιμή της πραγματικής παράδοσης. Οποιαδήποτε άλλη αντιμετώπιση θα συνιστούσε διπλή φορολόγηση.

Παράδειγμα Έστω ότι χονδρέμπορος κρεάτων αποστέλλει μεγάλη ποσότητα κρεάτων σε παραγγελιοδόχο με την εντολή να πωληθούν στο δίκτυο αγοραστών που έχει δημιουργήσει ο παραγγελιοδόχος. Βάσει συμφωνίας τους, η αμοιβή του παραγγελιοδόχου για τις πωλήσεις που θα πραγματοποιήσει θα είναι ίση με το 20% της συνολικής αξίας των πωλήσεών του. Ο παραγγελιοδόχος πουλά τα κρέατα σε τρία μεγάλα κρεοπωλεία στο ποσό των 5.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% (650 ευρώ) και αποδίδει στον χονδρέμπορο κρεάτων το ποσό των 4.000 ευρώ πλέον ΦΠΑ 13% (520 ευρώ). Ο παραγγελιοδόχος, στην οικεία δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει, θα καταχωρίσει στον πίνακα των εκροών τα ποσά 5.000 και 650 στους κωδικούς 301 και 331 αντίστοιχα. Στον πίνακα των εισροών του θα καταχωρήσει τα ποσά 4.000 και 520 στους κωδικούς 361 και 381. Ο παραγγελέας στη δήλωση ΦΠΑ που θα υποβάλει, θα καταχωρίσει στον πίνακα των εκροών το ποσό που του απέδωσε ο παραγγελιοδόχος, ήτοι το ποσό των 4.000 στον κωδικό 301 και το ποσό 520, που αντιστοιχεί στον ΦΠΑ 13%, στον κωδικό 331 της δήλωσης ΦΠΑ.

2. Στην περίπτωση που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών για λογαριασμό του παραγγελέα τότε η απαλλαγή του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 24 και 28 του Κώδικα ΦΠΑ και την απόφαση ΓΓΔΕ ΠΟΛ.1167/2015, όπως ισχύει αφορά τον παραγγελιοδόχο. Συνεπώς, ο παραγγελέας, ως προμηθευτής του παραγγελιοδόχου, δεν θα επιβαρύνει με ΦΠΑ τις παραδόσεις του προς αυτόν ως στενά συνδεδεμένες παραδόσεις με εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση αγαθών. Ωστόσο, όταν ο παραγγελιοδόχος παραδίδει αγαθά σε άλλον υποκείμενο στον φόρο που πραγματοποιεί εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, απαλλάσσεται μόνο η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο προς τον εξαγωγέα, με την επιφύλαξη της διαδικασίας που ορίζεται στην ΠΟΛ.1167/2015, ενώ η παράδοση που θεωρείται ότι συντελείται από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο (πλασματική) επιβαρύνεται με ΦΠΑ, τον οποίο ο παραγγελιοδόχος καταβάλλει στον παραγγελέα, προκειμένου να αποδοθεί στο δημόσιο από τον τελευταίο.

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι χονδρέμπορος ελαιολάδου (παραγγελέας) αποστέλλει μεγάλη ποσότητα ελαιολάδου σε παραγγελιοδόχο – εξαγωγέα με σκοπό ο τελευταίος να προβεί στην εξαγωγή του ελαιολάδου.

Βάσει της συμφωνίας τους η αμοιβή του παραγγελιοδόχου - εξαγωγέα για τη εξαγωγή που θα πραγματοποιήσει ορίζεται σε 20% της συνολικής αξίας της εξαγωγής. Ο παραγγελιοδόχος εξάγει το ελαιόλαδο και εκδίδει το φορολογικό παραστατικό στο όνομά του προς τον αλλοδαπό πελάτη του αξίας 100.000 ευρώ χωρίς ΦΠΑ, βάσει του άρθρου 24 του Κώδικα ΦΠΑ λόγω εξαγωγής. Ο παραγγελιοδόχος θα αποδώσει 80.000 ευρώ στον παραγγελέα χονδρέμπορο και, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις που τίθενται στην ΑΥΟ ΠΟΛ. 1167/2015 και ο παραγγελιοδόχος εκδώσει προς τον παραγγελέα Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ), δεν θα επιβαρυνθεί με ΦΠΑ η (πλασματική) παράδοση του ελαιολάδου προς τον παραγγελιοδόχο. Παράδειγμα 2ο Ωστόσο στην περίπτωση που ο ανωτέρω χονδρέμπορος ελαιολάδου (παραγγελέας) αποστείλει την ποσότητα ελαιολάδου στον παραγγελιοδόχο με συμφωνηθείσα αμοιβή όπως ανωτέρω, και αυτός με τη σειρά του πουλήσει το ελαιόλαδο σε εξαγωγέα (δηλαδή δεν προβεί στην εξαγωγή ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του) έναντι του ποσού των 100.000 ευρώ, τότε η πώληση του παραγγελιοδόχου προς τον εξαγωγέα δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ μόνο εφόσον ο εξαγωγέας εκδώσει το Ειδικό Διπλότυπο Δελτίο Απαλλαγής (ΕΔΔΑ) στον παραγγελιοδόχο κατ' εφαρμογή της απόφασης ΠΟΛ. 1167/2015. Σημειώνεται ότι η (πλασματική) παράδοση από τον παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο, αξίας 80.000 ευρώ επιβαρύνεται με ΦΠΑ με συντελεστή 13%, ήτοι ποσό ΦΠΑ 10.400 ευρώ. 3. Όταν διενεργούνται παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγαθών προς νησιά του Αιγαίου για τα οποία εξακολουθούν να ισχύουν οι μειωμένοι κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ, κάθε παράδοση, τόσο του παραγγελιοδόχου προς τον αγοραστή, όσο και του παραγγελέα στον παραγγελιοδόχο, εξετάζεται αυτοτελώς ως προς την πλήρωση των προϋποθέσεων της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ για την εφαρμογή των μειωμένων νησιωτικών συντελεστών ΦΠΑ. Αν ο παραγγελέας και ο παραγγελιοδόχος είναι υποκείμενοι εγκατεστημένοι στην ηπειρωτική Ελλάδα, η μεταξύ τους παράδοση δεν μπορεί να υπαχθεί στους μειωμένους κατά 30% συντελεστές ΦΠΑ, ακόμη κι αν ο αγοραστής είναι εγκατεστημένος σε νησί όπου ισχύουν οι μειωμένοι συντελεστές και ο παραγγελιοδόχος δικαιούται να εφαρμόσει μειωμένο συντελεστή στην παράδοση των αγαθών προς τον αγοραστή αυτόν. 4. Σε περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων για λογαριασμό προσώπου μη υποκείμενου στο φόρο, όπως για παράδειγμα ιδιώτη, το οποίο καθίσταται ευκαιριακά παραγγελέας πώλησης και ο παραγγελιοδόχος εκδίδει προς αυτόν την εκκαθάριση για τις πωλήσεις που πραγματοποίησε για λογαριασμό του, τότε ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1247/1993. Δηλαδή, ο ΦΠΑ που αναλογεί στην πραγματική παράδοση που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος προς τον αγοραστή αποδίδεται στο σύνολό του από τον παραγγελιοδόχο. Ο φόρος αυτός, δηλαδή ο φόρος που εισπράχθηκε κατά την πώληση των αγαθών, συνιστά ΦΠΑ εκρών για τον παραγγελιοδόχο, ενώ το ποσό που αποδίδεται με την

εκκαθάριση στον ιδιώτη - παραγγελέα δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Παράδειγμα Έστω ότι παραγγελιοδόχος - έμπορος αναλαμβάνει να πουλήσει ένα μεταχειρισμένο ΙΧ αυτοκίνητο για λογαριασμό του ιδιώτη ιδιοκτήτη αυτού. Τα μέρη συμφωνούν στην τιμή πώλησης των 3.500 ευρώ πλέον ΦΠΑ 24%. Ο παραγγελιοδόχος δικαιούται αμοιβής ίσης με το 30% επί της καθαρής αξίας πώλησης του αυτοκινήτου. Ο παραγγελιοδόχος υποχρεούται σε απόδοση του συνολικού ΦΠΑ που αναλογεί στην πώληση του αυτοκινήτου, ήτοι ποσού 840 ευρώ, ενώ στον παραγγελέα – ιδιώτη αποδίδει το καθαρό ποσό των 2450 ευρώ ($3.500 - 30\% \cdot 3.500$), χωρίς ΦΠΑ. 5. Στις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις μεταχειρισμένων αγαθών δύναται να εφαρμόζεται το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ, δεδομένου ότι ο μεταπωλητής (παραγγελιοδόχος) μπορεί να ενεργεί για λογαριασμό τρίτου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση β' της παραγράφου 8 του άρθρου 46 του Κώδικα ΦΠΑ υπό την προϋπόθεση όμως ότι τα μεταχειρισμένα αγαθά έχουν παραδοθεί στον μεταπωλητή (παραγγελιοδόχο) εντός της Κοινότητας από ένα από τα αναφερόμενα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ.

Στην περίπτωση αυτή, η ενημέρωση από τον μεταπωλητή του ειδικού βιβλίου για την απόκτηση του αγαθού, σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 45, γίνεται κατά τον χρόνο πώλησης αυτού. Παράδειγμα Στο προηγούμενο παράδειγμα παραγγελιοδοχικής πώλησης του μεταχειρισμένου ΙΧ αυτοκινήτου ιδιώτη, εφόσον ο παραγγελιοδόχος - μεταπωλητής επιλέξει, ως δύναται, να εφαρμόσει το ειδικό καθεστώς μεταχειρισμένων του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ, και εφόσον συμφωνείται ως τελική τιμή πώλησης τα 3.500 ευρώ με αμοιβή 30% του παραγγελιοδόχου, ο παραγγελιοδόχος υποχρεούται σε απόδοση ΦΠΑ στο περιθώριο κέρδους του ($3.500 \cdot 30\% = 1050$), ήτοι $1050 : 1,24 = 846,77$ ευρώ καθαρή αξία και 203,23 ευρώ ΦΠΑ, καταβάλλοντας στον παραγγελέα – ιδιώτη το ποσό των 2450 ($3.500 - 1050$) ευρώ, χωρίς ΦΠΑ.

Β. Παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων Αναφορικά με τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δίνονται οι κάτωθι διευκρινίσεις: Στο τελευταίο εδάφιο της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ για τον υπόχρεο στο φόρο, ορίζεται ότι, ειδικά για την παράδοση του παραγγελέα προς τον παραγγελιοδόχο, στην περίπτωση παραγγελιοδοχικών πωλήσεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5, αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγροτών φυσικών προσώπων, αγροτικών συνεταιρισμών, καθώς και νομικών προσώπων με αποκλειστικά αγροτική δραστηριότητα, για τις οποίες η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, κατ' εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο παραγγελιοδόχος. Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι, στην περίπτωση που οι παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών

προϊόντων πραγματοποιούνται για λογαριασμό παραγγελέα που ανήκει στα ανωτέρω αναφερόμενα πρόσωπα, ο φόρος καταβάλλεται στο σύνολό του στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο (έμπορο ή συνεταιριστική οργάνωση), υπό την προϋπόθεση ότι η εκκαθάριση εκδίδεται πέραν του μηνός, δηλαδή η εκκαθάριση δεν εκδίδεται άμεσα σε σχέση με τον χρόνο της πραγματικής παράδοσης των αγαθών, αλλά εκδίδεται πέραν του μήνα εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η παράδοση των αγαθών. Στις περιπτώσεις αυτές το ποσό που αποδίδεται στο πρόσωπο που ενεργεί ως παραγγελέας δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ. Εξ αντιδιαστολής προκύπτει ότι στην περίπτωση που η εκκαθάριση του παραγγελιοδόχου προς τον παραγγελέα εκδίδεται εντός του ίδιου μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο, δεν εφαρμόζεται η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα ΦΠΑ και, ως εκ τούτου, ο ΦΠΑ οφείλεται τόσο από τον παραγγελιοδόχο όσο και από τον παραγγελέα για την παράδοση που πραγματοποιεί ο καθένας, πραγματική και πλασματική αντίστοιχα, επί της αξίας αυτών.

Επιπρόσθετα, μετά την από 07.04.2014 κατάργηση της ΑΥΟ Π.2070/1820/ΠΟΛ.109/20.03.86 (ν.4254/5014), για τις παραγγελιοδοχικές πωλήσεις αγροτικών προϊόντων που πραγματοποιούνται για λογαριασμό αγροτών του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση ΦΠΑ από τον παραγγελιοδόχο και ο φόρος αυτός αποδίδεται, στο σύνολό του, στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο (έμπορο ή συνεταιριστική οργάνωση) δεδομένου ότι οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος απαλλάσσονται από την υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ. Με σκοπό την πληρέστερη κατανόηση των κατωτέρω προσδιορίζεται η έννοια της καθαρής αξίας της πλασματικής πώλησης ως τη διαφορά που προκύπτει μετά από την αφαίρεση από την αξία της πραγματικής πώλησης χωρίς ΦΠΑ του ποσού που παρακρατά ο παραγγελιοδόχος από τον παραγγελέα βάσει της συμφωνίας που συνάπτει. Με τις εκκαθαρίσεις που εκδίδουν οι παραγγελιοδόχοι στους αγρότες - παραγγελείς τους αποδίδουν σε αυτούς την καθαρή αξία που δικαιούνται για τις πωλήσεις τους (πλασματικές πωλήσεις), βάσει των συμφωνιών που συνάπτουν, στις εξής περιπτώσεις:

α) στους αγρότες του ειδικού καθεστώτος, δεδομένου ότι ο ΦΠΑ αποδίδεται στο δημόσιο από τον παραγγελιοδόχο σε κάθε περίπτωση, χωρίς δηλαδή να λαμβάνεται υπόψη το αν η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική πώληση ή εντός του μήνα κατά τον οποίο πραγματοποιήθηκε η πραγματική παράδοση των αγαθών από τον παραγγελιοδόχο. Διευκρινίζεται ότι, για την επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή στους εν λόγω αγρότες λαμβάνεται η εν λόγω καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης.

β) στους αγρότες του κανονικού καθεστώτος εφόσον η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πραγματική πώληση του παραγγελιοδόχου. Είναι προφανές ότι δεν απαιτείται καμία αναφορά περί ΦΠΑ στις εν λόγω εκκαθαρίσεις.

Ωστόσο, κατά συνήθη πρακτική, οι παραγγελιοδόχοι πραγματοποιούν έξοδα (συσκευασίας, μεταφοράς κ.ά) προκειμένου να προβούν στην πώληση των αγροτικών προϊόντων. Όταν ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί έξοδα στο όνομα και για λογαριασμό του παραγγελέα – αγρότη (έξοδα για λογαριασμό τρίτου), τα οποία τηρούνται σε ειδικούς λογαριασμούς και στη συνέχεια παρακρατούνται από τον αγρότη λόγω ταμειακού συμψηφισμού, το ποσό των εν λόγω εξόδων αποτελεί μέρος της αξίας πώλησης του αγρότη, καθώς πρόκειται για έξοδα που ουσιαστικά πραγματοποίησε ο αγρότης για την αγροτική εκμετάλλευσή του και για τα οποία έξοδα ο αγρότης επιβαρύνεται με τον αναλογούντα ΦΠΑ. Τα εν λόγω έξοδα εμφανίζονται στην εκκαθάριση με το ΦΠΑ με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί και τα σχετικά πρωτότυπα φορολογικά παραστατικά επισυνάπτονται υποχρεωτικά στην εκκαθάριση.

Στην περίπτωση αυτή: α) Εάν πρόκειται για αγρότη του κανονικού καθεστώτος, καταχωρείται ως αξία εκροών η καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης (πριν την αφαίρεση των εν λόγω εξόδων) και υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών φορολογικών στοιχείων που έχουν εκδοθεί στο όνομά του. β) Εάν πρόκειται για αγρότη του ειδικού καθεστώτος, ως αξία για την επιστροφή ΦΠΑ με τον κατ' αποκοπή συντελεστή, λαμβάνεται η καθαρή αξία που δικαιούται ο αγρότης (πριν την αφαίρεση των εν λόγω εξόδων).

Στην περίπτωση όμως που ο παραγγελιοδόχος πραγματοποιεί έξοδα στο όνομά του αλλά για λογαριασμό του παραγγελέα – αγρότη και τα οποία παρακρατά από αυτόν, τότε η καθαρή αξία που αποδίδει ο παραγγελιοδόχος στον αγρότη – παραγγελέα, και η οποία αναφέρθηκε ανωτέρω, είναι μειωμένη κατά το ποσό που ισούται με την αξία χωρίς ΦΠΑ των εξόδων που έχει πραγματοποιήσει ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του.

Εν προκειμένω, αυτονόητο είναι ότι οι παραγγελιοδόχοι έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τα έξοδα αυτά. Διευκρινίζεται ότι, σε συνάφεια με τα ανωτέρω, το ποσό της διαφοράς που προκύπτει μετά από την αφαίρεση των δύο ποσών, δηλαδή της αξίας της πλασματικής παράδοσης του παραγγελέα - αγρότη προς τον παραγγελιοδόχο από την αξία της πραγματικής παράδοσης που ενεργεί ο παραγγελιοδόχος στο όνομά του, δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, δεδομένου ότι το ποσό αυτό περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία της πραγματικής πώλησης των αγαθών που πραγματοποιεί ο παραγγελιοδόχος. Το ίδιο ισχύει και για τα έξοδα που πραγματοποιούν οι παραγγελιοδόχοι στο όνομά τους και τα οποία παρακρατούν από τους αγρότες - παραγγελείς.

Παράδειγμα 1ο Αγροτικός συνεταιρισμός πραγματοποιεί παραγγελιοδοχική πώληση αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγρότη, με τη συμφωνία να παρακρατήσει ως αμοιβή 20% επί της αξίας της πώλησης, πλέον των εξόδων που θα πραγματοποιήσει μέχρι την πώληση των αγαθών. Έστω ότι ο συνεταιρισμός πραγματοποιεί στο όνομα του αγρότη έξοδα συσκευασίας συνολικής αξίας 100 ευρώ (καθ. αξία 80,65 ευρώ συν ΦΠΑ 19,35 ευρώ) και στο όνομά του έξοδα μεταφοράς συνολικής αξίας 50 ευρώ (καθ. αξία 40,32 ευρώ, ΦΠΑ 9,68 ευρώ) και ότι τελικά τα αγροτικά προϊόντα πωλούνται από τον συνεταιρισμό στην τιμή των 1.000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 13%, (130 ευρώ). Η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται πέραν του μηνός εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η πώληση των αγαθών. Υπόχρεος για την απόδοση στο δημόσιο του ΦΠΑ της πώλησης, δηλαδή του ποσού των 130 ευρώ, είναι ο αγροτικός συνεταιρισμός. Ο αγροτικός συνεταιρισμός έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των μεταφορικών εξόδων (9,68 ευρώ) καθώς είναι έξοδα που έχουν πραγματοποιηθεί στο όνομά του. Με την εκκαθάριση που εκδίδει ο συνεταιρισμός προς τον αγρότη παραγγελέα παρακρατά, από τα 1.000 ευρώ της τελικής καθαρής αξίας: — το ποσό των 240,32 ευρώ (200 ευρώ λόγω συναφθείσας συμφωνίας συν καθαρή αξία μεταφορικών εξόδων 40,32 ευρώ – δεδομένου ότι ο συνεταιρισμός έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των μεταφορικών εξόδων αφού είναι έξοδα στο όνομά του) και — για λόγους ταμειακού συμψηφισμού, το ποσό των 100 ευρώ για τα έξοδα συσκευασίας που πραγματοποίησε στο όνομα και για λογαριασμό του αγρότη.

Καταβάλλει τελικά στον αγρότη ταμειακά το ποσό των 659,68 $[1.000 - (240,32 + 100)]$ ευρώ. Η καθαρή αξία της πλασματικής πώλησης που πραγματοποιείται μεταξύ αγρότη και συνεταιρισμού είναι το ποσό των 759,68 ευρώ, και:

- α) Αν ο αγρότης ανήκει στο ειδικό καθεστώς, επί του ποσού αυτού δηλαδή 759,68 ευρώ υπολογίζεται ο προς επιστροφή ΦΠΑ με την εφαρμογή του κατ' αποκοπή συντελεστή 6%.
- β) Αν ο αγρότης ανήκει στο κανονικό καθεστώς καταχωρεί στα βιβλία του τα έξοδα συσκευασίας εκπίπτοντας το ΦΠΑ αυτών (19,35 ευρώ).

Παράδειγμα 2ο

Αγροτικός συνεταιρισμός πραγματοποιεί παραγγελιοδοχική πώληση αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αγρότη του κανονικού καθεστώτος, με τη συμφωνία να παρακρατήσει ως αμοιβή 20% επί της αξίας της πώλησης πλέον των εξόδων που θα πραγματοποιήσει μέχρι την πώληση των αγαθών.

Έστω ότι ο συνεταιρισμός πραγματοποιεί στο όνομα του αγρότη έξοδα συσκευασίας συνολικής αξίας 100 ευρώ (καθ. αξία 80,65 ευρώ συν ΦΠΑ 19,35 ευρώ) και ότι τελικά τα αγροτικά προϊόντα πωλούνται από τον συνεταιρισμό στην τιμή των 1.000 ευρώ, πλέον ΦΠΑ 13%, (130

ευρώ). Η εκκαθάριση από τον παραγγελιοδόχο εκδίδεται εντός του μηνός που πραγματοποιήθηκε η πώληση των αγαθών. Υπόχρεος για την απόδοση στο δημόσιο του ΦΠΑ της πώλησης, δηλαδή του ποσού των 130 ευρώ, είναι τόσο ο συνεταιρισμός όσο και ο αγρότης του κανονικού καθεστώτος για την παράδοση που πραγματοποιεί ο καθένας, πραγματική και πλασματική αντίστοιχα, επί της αξίας αυτών.

Με την εκκαθάριση που εκδίδει ο συνεταιρισμός προς τον αγρότη παραγγελέα παρακρατά, από τα 1.000 ευρώ της τελικής καθαρής αξίας:

-το ποσό των 200 ευρώ (λόγω συναφθείσας συμφωνίας) και

-για λόγους ταμειακού συμψηφισμού, το ποσό των 100 ευρώ για τα έξοδα συσκευασίας που πραγματοποίησε στο όνομα και για λογαριασμό του αγρότη.

Ο συνεταιρισμός θα αποδώσει το ποσό ΦΠΑ των 26 ευρώ που αντιστοιχεί στην «προμήθειά» του, ενώ ο αγρότης θα αποδώσει το ποσό των 104 ευρώ ως φόρο εκροών το οποίο θα συμψηφίσει με το ΦΠΑ των εξόδων συσκευασίας (19,35 ευρώ) ως φόρο εισροών.

Επειδή, εν προκειμένω, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, με βάση τις συνυποβαλλόμενες εκκαθαρίσεις (οι οποίες αποτελούν στοιχείο προσδιορισμού εσόδων) του αγροτικού Συνεταιρισμού από αγροτική δραστηριότητα, πραγματοποίησε κατά το φορολογικό έτος 2019 ακαθάριστα έσοδα ύψους 15.463,98 ευρώ, (ποσό τζίρου χωρίς φ.π.α.), ήτοι άνω του ορίου των 15.000,00 ευρώ.

Σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις της ΠΟΛ.1201/2016, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει, ο προσφεύγων από 01/01/2020 είχε την υποχρέωση να υποβάλει δήλωση μεταβολής εργασιών και να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και με αυτή του πλέον την ιδιότητα να αιτείται την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου Φ.Π.Α. για φορολογικές περιόδους από 01/01/2020 και μετά. Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 26.01.2021 τη σχετική με αρ.δήλωση μεταβολής στο κανονικό καθεστώς φ.π.α. όπως προκύπτει από το Μητρώο του Taxis, αντί στις αρχές του έτους 2020, ωστόσο, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρου 41 του ν. 2859/2000, η μη υποβολή της δήλωσης μεταβολών δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς.

Ειδικά, η υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, λόγω είσπραξης, κατά το εκάστοτε προηγούμενο φορολογικό έτος, ποσών επιδοτήσεων που υπερβαίνουν τις πέντε χιλιάδες ευρώ (5.000), αγροτών που δεν εντάχθηκαν στο κανονικό καθεστώς, ισχύει από 1ης.1.2021 και η σχετική δήλωση μεταβολών υποβάλλεται μέχρι 31.3.2021, ενώ πρόστιμα του ν. 4174/2013 (Α' 170), που τυχόν επιβλήθηκαν στους εν

λόγω αγρότες για εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων μεταβολών και δηλώσεων του άρθρου 38, δεν οφείλονται και, εφόσον έχουν καταβληθεί, επιστρέφονται. Δήλωση μεταβολών δεν υποβάλλεται και οι αγρότες του προηγούμενου εδαφίου παραμένουν στο ειδικό καθεστώς και μετά την 1η.1.2021, εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις της παρ. 1 Συνεπώς μη σύννομα υπέβαλε για το έτος 2020 αίτηση για επιστροφή Φ.Π.Α. με τους κατ' αποκοπή συντελεστές, ως αγρότης του ειδικού καθεστώτος.

Επειδή, όσον αφορά τον ισχυρισμό του ότι με βάση το παράδειγμα 1 της ΠΟΛ. 1079/19-03-2014 πρέπει να παραμείνει στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. των αγροτών του άρθρου 41 του ν. 2859/2000, για το φορολογικό έτος 2020 δεν μπορεί να γίνει αποδεκτός, δεδομένου ότι η ΠΟΛ. 1079/19-03-2014 ίσχυε για έσοδα από το έτος 2013, που ίσχυαν οι διατάξεις ΚΦΑΣ, ενώ για έσοδα του 2017 με τις διατάξεις των ΕΛΠ, έχει εφαρμογή η ΠΟΛ 1201/2016

Στον προσδιορισμό του ορίου των 15.000€ περιλαμβάνεται το συνολικό ποσό (τζίρος) που προκύπτει από την παράδοση αγροτικών προϊόντων από δική του αγροτική εκμετάλλευση ή παροχή αγροτικών υπηρεσιών στο πλαίσιο της αγροτικής του εκμετάλλευσης και για τον προσδιορισμό του ορίου των 5.000€ από επιδοτήσεις, από 1.1.2017 και εφεξής λαμβάνεται υπόψη το συνολικό ποσό επιδοτήσεων ή ενισχύσεων κάθε μορφής, που πράγματι καταβλήθηκε στον αγρότη εντός του προηγούμενου φορολογικού έτους, έστω κι αν στο ποσό αυτό περιέχονται και ποσά επιδοτήσεων ή ενισχύσεων, που αφορούν σε προηγούμενα φορολογικά έτη (ημερολογιακά). Στο ποσό των επιδοτήσεων, περιλαμβάνεται οποιοδήποτε ποσό επιδότησης ή ενίσχυσης καταβλήθηκε στον αγρότη, όπως: πράσινη ενίσχυση, βασική ενίσχυση, ενίσχυση για γεωργούς νεαρής ηλικίας, συνδεδεμένες ενισχύσεις, εξισωτική, ειδική ενίσχυση για το βαμβάκι, κ.λ.π. Δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό του ορίου των 5.000€ και δεν θεωρούνται επιδοτήσεις ή ενισχύσεις: οι κάθε είδους ενισχύσεις από το κράτος για την πραγματοποίηση επενδύσεων, οι αποζημιώσεις που καταβάλλονται από τον ΕΛΓΑ.

Επειδή, με βάση όλα τα ανωτέρω, ορθώς ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. απέρριψε το αίτημα επιστροφής Φ.Π.Α. για το φορολογικό έτος 2020, καθώς, σύμφωνα με τις εκδοθείσες ΠΟΛ. 1201/2016 και την Ε. 2181/2020, ο προσφεύγων από 01/01/2020 έπρεπε να είχε υπαχθεί υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ώστε να απεικονίζεται σωστά η φορολογική του κατάσταση ως προς το καθεστώς Φ.Π.Α.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **17.09.2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα με **ΑΦΜ**, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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