



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη : 18/05/2018

Αριθμός απόφασης: 978

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 ...-...-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή και το με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ-2018 συμπληρωματικό υπόμνημα, του «..... του» – Α.Φ.Μ., αγρότη με κύρια δραστηριότητα εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής και διεύθυνση έδρας στη του Ν., - Τ.Κ. κατά της με αριθμό/28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 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-2018 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 ...-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής και του με αριθ. πρωτ. **ΕΜΠ. ΔΕΔ ΥΠΕΠΝΥ**2018 συμπληρωματικού υπομνήματος 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./28-12-2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. οικον. έτους 2012, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 27.048,63 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 3.708,24 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 32.458,36 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 63.215,23 €.

Η ανωτέρω πράξη προέκυψε κατόπιν της διενέργειας μερικού ελέγχου στη χρήση 2011 από την Δ.Ο.Υ., με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./28-08-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η υπ' αριθ. Δ 2016/..... Εισαγγελική παραγγελία προς τη Δ.Ο.Υ. για διερεύνηση της ενδεχόμενης έκδοσης εικονικών τιμολογίων από τον προσφεύγοντα, στις χρήσεις 2011-2016.

Από τις υποχρεωτικές ελεγκτικές επαληθεύσεις που έγιναν για την υπό κρίση χρήση, με βάση το άρθρο 28 §2 του Ν. 3296/04 (ΦΕΚ Α' 253/14-12-2004) και τα άρθρα 2 και 3 της Α.Υ.Ο. 1021681/1120/ΔΕ-Α/ΠΟΛ.1037/1.3.2005 (ΦΕΚ Β' 302/8.3.2005) καθώς και τις § 1 και 2 της Α.Υ.Ο. 1051402/1782/ΔΕ-Α'/ΠΟΛ.1081/23.5.2005 (ΦΕΚ Β' 706/25.5.2005), διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Τηρήθηκαν τα προβλεπόμενα βιβλία ΚΒΣ.
- Για την διαχειριστική περίοδο από 01/01/2011 έως 31/12/2011, διάστημα από 1.6.2011 έως 21.11.2011 ο προσφεύγων πραγματοποίησε μόνο χονδρικές πωλήσεις προς γαλακτοβιομηχανίες, (για την παράδοση αγελαδινού γάλακτος), προς κρεοπώλες (για πώληση μόσχων ή αγελάδων) και προς διάφορες βιομηχανίες που ασχολούνται με βιοκαύσιμα (για την φυτική παραγωγή του προσφεύγοντος) και εκδόθηκαν τα προβλεπόμενα στοιχεία, τα οποία και καταχωρήθηκαν στα τηρούμενα βιβλία από τον προσφεύγοντα.
- Τα δεδομένα του βιβλίου εσόδων εξόδων μεταφέρθηκαν επακριβώς στα συμπληρωματικά στοιχεία δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος (Ε3), από τον προσφεύγοντα.

- Είχε την δυνατότητα παραγωγής: α) των φυτικών προϊόντων καθόσον διέθετε και καλλιεργούσε ιδιόκτητες και μισθωμένες εκτάσεις, β) διαθέτει εγκαταστάσεις για την εκτροφή των ζώων σε τοποθεσία έξω από το χωριό, γ) διαθέτει, όπως προέκυψε και από τον επιτόπιο έλεγχο, αποθηκευτικούς χώρους για τις ζωοτροφές και τις λοιπές πρώτες ύλες τις απαραίτητες για την λειτουργία της κτηνοτροφικής μονάδος, δ) διαθέτει δεξαμενές αποθήκευσης πετρελαίου κίνησης με ηλεκτρική αντλία για τις ανάγκες κίνησης των ΦΙΧ αυτοκινήτων και των γεωργικών ελκυστήρων που διέθετε κατά το υπό κρίση έτος.
- Από τον λογιστικό προσδιορισμό βάσει των βιβλίων προέκυψαν ζημιές χρήσης ποσού -6.422,79 €.

Ο προσφεύγων αγρότης υπέβαλε τη με αριθμ. καταχώρησης εμπρόθεσμη δήλωση φορολογίας εισοδήματος Οικον. έτους 2012.

Εφαρμόζοντας την παρ. 2 του αρθρ. 42 Ν.2238/94 ο προσφεύγων αγρότης προσδιόρισε το γεωργικό εισόδημα τεκμαρτών ως ακολούθως:

Ακαθάριστα έσοδα από κτηνοτροφική εκμετάλλευση : $705.358,25 \times 5\% = 35.267,91$

Ακαθάριστα έσοδα από φυτική παραγωγή: $29.600,50 \times 15\% = 4.440,08$

ΣΥΝΟΛΟ: 39.707,99

Από τον έλεγχο δεν προέκυψαν διαφορές ως προς τον τεκμαρτό προσδιορισμό.

Ως προς την εφαρμογή των διατάξεων του αρθρ. 42 παρ.1 Ν.2238/94, ο προσφεύγων αγρότης προσδιόρισε το γεωργικό εισόδημα με βάση το αντικειμενικό σύστημα ως ακολούθως:

<u>Περιοχή</u>	<u>Είδος Παραγωγής</u>	Αριθμός στρεμμάτων /ζώων	<u>Καθαρό εισόδημα ανά στρέμμα /ζώου</u>	Συνολικό Καθαρό Εισόδημα
ΔΗΜΟΣ	ΑΓΕΛΑΔΕΣ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	150	168,07	25.210,50
ΔΗΜΟΣ	ΑΡΑΒΟΣΙΤΟΣ	493,20	38,58	19.027,66
ΔΗΜΟΣ	Σίτος	85,70	11,88	1.018,12
ΔΗΜΟΣ	μηδική	69	66,50	4.588,50
ΔΗΜΟΣ	ηλίανθος	71,7	19,25	1.380,22
ΔΗΜΟΣ	ελιά ελαιοπ.	4,9	23,37	114,51
ΔΗΜΟΣ	Ακακίες	26,40		
	ΣΥΝΟΛΟ			51.339,51

Ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παρ 1 του άρθρου 42 Ν.2238/94, το γεωργικό εισόδημα του προσφεύγοντος με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012						
Νομός (Δήμος/Διαμέρισμα ή Κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων/ βοοειδών		Καθαρό εισόδημα ανά Στρέμμα/ζώου	Συνολικό Καθαρό Εισόδημα	
		δήλωση	έλεγχου		δήλωση	έλεγχος
.....	ΑΓΕΛΑΔΕΣ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓ ΩΓΗΣ	150	466	168,07	25.210,50	78.320,62
.....	ΑΡΣΕΝΙΚΑ ΒΟΕΙΔΗ		103	151,38		15.592,14
.....	ΑΡΑΒΟΣΙΤΟΣ	493,20	493,20	38,58	19.027,66	19.027,66
.....	Σίτος	85,70	85,70	11,88	1.018,12	1.018,12
.....	μηδική	69	69	66,50	4.588,50	4588,50
.....	ηλίανθος	71,7	71,7	19,25	1.380,22	1.380,22
.....	ελια ελαιοπ	4,9	4,9	23,37	114,51	114,51
	ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ				51.339,51	120.041,77

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος καταλόγισε τη διαφορά του φόρου που προέκυψε, με τις νόμιμες προσαυξήσεις και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/.....-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 42 του Ν. 2238/1994 από τον έλεγχο. Επί τη βάσει της εξουσιοδότησεως των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν. 2238/1994 εκδόθηκε η ΠΟΛ 1082/28.03.2012 Απόφαση Υπουργού Οικονομικών (Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2012), σύμφωνα με την οποία εγκρίθηκαν οι πίνακες καθαρού γεωργικού εισοδήματος, όπως καταρτίστηκαν από την Επιτροπή του άρθρου 42. Περαιτέρω, σύμφωνα με τους προειρημένους πίνακες για το οικονομικό έτος 2012 και για την περιοχή της ορίστηκε ότι οι αγελάδες ελεύθερης βοσκής-κρεατοπαραγωγής τεκμαίρεται ότι προσφέρουν εισόδημα ύψους 151,38 ευρώ/κεφαλή ζώου ενώ οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής τεκμαίρεται ότι προσφέρουν εισόδημα ύψους 168,07 ευρώ/κεφαλή ζώου. Τα συγκεκριμένα ποσά έλαβε υπόψη της και η φορολογική αρχή όπως προκύπτει από το Σημείωμα Διαπιστώσεων. Με τις ανωτέρω διατάξεις καθιερώνεται σύστημα προσδιορισμού του καθαρού γεωργικού εισοδήματος με αντικειμενική μέθοδο. Περαιτέρω, είναι σαφές ότι η τεκμαρτή μέθοδος υπολογισμού του εισοδήματος, και εν συνεχεία του αντιστοιχούντος φόρου, λαμβάνει χώρα βάσει του κείμενου νομοθετικού πλαισίου όπως αυτό εξειδικεύεται μέσα από τις εκδοθείσες κανονιστικές πράξεις. Συνεπώς, για τον υπολογισμό του φόρου εισοδήματος δεν

εφαρμόζεται μόνον η διάταξη του άρθρου 42 ν. 2238/1994 αλλά και η ΠΟΛ 1082/2012 μετά των πινάκων της αρμόδιας επιτροπής. Αυθαίρετη και παρά το νόμο η υπαγωγή των αρσενικών γαλακτοπαραγωγικών ζώων στην κατηγορία των κρεατοπαραγωγικών βάσει των διατάξεων του άρθρου 42 παρ.1 του ν. 2238/1994 και της ΠΟΛ 1082/2012. Από τις διατάξεις σαφώς προκύπτει ότι ο νομοθέτης για τον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος των κτηνοτρόφων διατήρησε τον βασικό διαχωρισμό σε γαλακτοπαραγωγικές αγελάδες και κρεατοπαραγωγικές αγελάδες. Το γεγονός ότι η Δ.Ο.Υ χαρακτήρισε ως κρεατοπαραγωγικά τα αρσενικά ζώα γαλακτοκομικής κατεύθυνσης είναι αυθαίρετο και κατ' επέκταση παράνομο, καθώς δεν στηρίζεται στο Νόμο. Κατά συνέπεια, ο υπολογισμός των 103 αρσενικών ζώων γαλακτοπαραγωγικής κατεύθυνσης της μονάδος του ως κρεατοπαραγωγικών για τον προσδιορισμό του εισοδήματος είναι παράνομος και ως εκ τούτου με απόφασή της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών θα πρέπει το ποσό των 15.592,14 ευρώ ως καθαρό συνολικό εισόδημα ($102 \times 151,38$) να αφαιρεθεί. Μη νόμιμα υπολογίζονται στο τεκμαρτό εισόδημα ζώα ηλικίας μέχρι 24 μηνών. Είναι δεδομένο, ότι τα ζώα γαλακτοπαραγωγικής κατεύθυνσης δεν παράγουν γάλα από την γέννησή τους, αλλά μόλις συμπληρώσουν εικοσιτέσσερις (24) μήνες ζωής. Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη πράξη έσφαλλε στον βαθμό όπου συνεκτίμησε τα εκατόν εβδομήντα έξι (176) μοσχάρια ηλικίας από ενός έως 24 μηνών, (βλ. προσκομισθείσα βεβαίωση), στον υπολογισμό του τεκμαρτού εισοδήματος. Κατά συνέπεια, ο υπολογισμός των 176 ζώων γαλακτοπαραγωγικής κατεύθυνσης ηλικίας μέχρι 24 μηνών είναι μη νόμιμος για τον προσδιορισμό του εισοδήματος και με απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών θα πρέπει να περιοριστεί στα 290 ζώα (466-176). Μη νόμιμα υπολογίζονται στο τεκμαρτό εισόδημα θηλυκά ζώα που δεν γέννησαν οπότε και δεν παρήγαγαν γάλα. Περαιτέρω, από τα υπόλοιπα 290 θηλυκά ζώα γαλακτοπαραγωγικής κατεύθυνσης (466-176) θα πρέπει να υπολογιστούν για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού του εισοδήματος μόνο τα 205 θηλυκά ζώα, τα οποία την επίδικη χρονιά γέννησαν (βλ. προσκομισθείσα ήδη βεβαίωση προς τούτο). Τα υπόλοιπα 85 δεν του απέφεραν κανένα κέρδος, επειδή δεν παρήγαγαν γάλα, λόγω εξωγενών παραγόντων. Συμπερασματικά, η προσβαλλόμενη πράξη έσφαλλε και θα πρέπει να ακυρωθεί, άλλως να τροποποιηθεί, προσδιορίζοντας το τεκμαρτό του εισοδήματος στα 205 θηλυκά ζώα γαλακτοπαραγωγικής κατεύθυνσης που γέννησαν και παρήγαγαν γάλα, το οποίο και εκμεταλλεύτηκε.

- 2) Μη τήρηση του δικαιώματος του για προηγούμενη ακρόαση, όπως ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ως ουσιώδης τύπος της διαδικασίας.
- 3) Εσφαλμένος υπολογισμός του πρόσθετου φόρου. Σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 17 του ν. 4174/2013, όπως προσφάτως τροποποιήθηκε και ισχύει, επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 58, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του ν. 4174/2013, ο οποίος υπολογίζεται

από 01/01/2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί της εσφαλμένης ερμηνείας και εφαρμογής του άρθρου 42 του Ν. 2238/1994 από τον έλεγχο.

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά στοιχεία και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, στο άρθρο 41 παρ. 2 και 3 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώως με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων. Για την εξεύρεση της αξίας τους τα προϊόντα αποτιμώνται σε δραχμές, με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης τους στο χρόνο και στον τόπο της παραγωγής τους. Σε αυτά τα ακαθάριστα έσοδα δεν συμπεριλαμβάνονται τα ακόλουθα ποσά εσόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

γ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από επισφαλείς απαιτήσεις που έχουν αποσβεσθεί, εφόσον είχαν γίνει δεκτές από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

δ) Τα ποσά που έχουν εισπραχθεί από φόρους, τέλη και εισφορές της επιχείρησης, εφόσον είχαν καταβληθεί αχρεωστήτως και είχαν γίνει δεκτά από τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας κατά τον προσδιορισμό του φορολογούμενου εισοδήματος.

Τα ποσά των πιο πάνω περιπτώσεων α' έως δ' προστίθενται στο καθαρό εισόδημα της επιχείρησης, το οποίο προκύπτει από την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού εισοδήματος.

3. Για κάθε κλάδο γεωργικών εκμεταλλεύσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού εισοδήματος, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα. Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνονται σε ειδικό πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών, που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως».

Επειδή περαιτέρω, στην παρ 1 του άρθρου 42 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Ως καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ. θεωρείται η πρόσσοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από τη συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.

Για τον προσδιορισμό αυτόν λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών.

Για την εξειδίκευση της άνω αντικειμενικής μεθόδου με κοινή απόφαση των Υπουργών Γεωργίας και Οικονομικών καθορίζονται:

α) Τα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσσοδο από το έδαφος, αφού συνεκτιμηθούν η συνολική έκταση, το σχήμα, η τοπογραφική κατάσταση όπως κλίση και γενικά τα στοιχεία τα οποία καθορίζουν τη φυσική του παραγωγικότητα, όπως σύσταση εδάφους, γονιμότητα.

β) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσσοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο, η ίδια ή ξένη απασχόληση

γ) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσσοδο από το κεφάλαιο, αφού συνεκτιμηθούν το μέγεθος, η μορφή αυτού, όπως έγγειες βελτιώσεις, γεωργικές κατασκευές μηχανές, μόνιμες φυτείες.

δ) Η μέθοδος υπολογισμού των βασικών αυτών συντελεστών παραγωγής της γεωργικής εκμετάλλευσης.

ε) Κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για την εφαρμογή της παραγράφου αυτής»

Περαιτέρω δε στις παραγράφους 2, 3, 4, 5, 6 και 7 του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι:

«2. Ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για κάθε ημερολογιακό έτος, με αντικειμενική μέθοδο, γίνεται με την ακόλουθη διαδικασία:

Συνιστάται, στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, Επιτροπή Αντικειμενικού Προσδιορισμού του Γεωργικού Εισοδήματος (Ε.Α.Π.Γ.Ε.), αποτελούμενη από το Γενικό Διευθυντή της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας και Δημόσιας Περιουσίας,

Έργο της επιτροπής είναι η κατάρτιση πινάκων, που περιλαμβάνουν εκτιμήσεις του καθαρού γεωργικού εισοδήματος της παραγράφου 1, για όλα τα γεωργικά προϊόντα που παράγονται στην ελληνική επικράτεια, καθώς και εκτιμήσεις του αντιπροσωπευτικού ενοικίου, ανά στρέμμα ενοικιαζόμενης γεωργικής γης. Οι πιο πάνω εκτιμήσεις εξειδικεύονται κατά νομό, ζώνη καλλιεργούμενης έκτασης (πεδινή - ορεινή - ημιορεινή) και δυνατότητα άρδευσης ή όποια άλλη διάκριση κρίνεται αναγκαία, λαμβάνοντας υπόψη ειδικούς συντελεστές, όπως συντελεστές ζώνης καλλιεργούμενης έκτασης, συντελεστές αρδευσιμότητας και όποιο άλλο στοιχείο κρίνεται πρόσφορο από την επιτροπή με βάση δεδομένα προηγούμενων ετών, δεκτικά αξιολόγησης.

Η επιτροπή (ΕΑΠΓΕ) καταρτίζει οριστικούς πίνακες, μέχρι τέλος Ιανουαρίου κάθε έτους, αφού συνεκτιμήσει ανάλογους πίνακες, οι οποίοι έχουν καταρτισθεί από τις νομαρχιακές επιτροπές της επόμενης παραγράφου.

3. Σε κάθε νομαρχία, στη Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ., συνιστάται επιτροπή αποτελούμενη από επιθεωρητή της οικείας διεύθυνσης, που είναι αρμόδια για το νομό, ως πρόεδρο και μέλη τον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του νομού, έναν (1) ειδικό επιστήμονα της Διεύθυνσης Γεωργίας της νομαρχίας, ...Χρέη γραμματέα της επιτροπής εκτελεί φοροτεχνικός υπάλληλος δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας του νομού. Έργο της επιτροπής είναι η οριστικοποίηση, σε επίπεδο νομού, πινάκων καθαρού εισοδήματος της παρ. 1.

Οι πίνακες αυτοί καταρτίζονται, με ευθύνη των Διευθύνσεων Γεωργίας, από διαθέσιμα λογιστικά στοιχεία γεωργικών εκμεταλλεύσεων, για όλα τα παραγόμενα γεωργικά προϊόντα του νομού, με βάση τις καθιερωμένες γεωργοοικονομικές μεθόδους και προσκομίζονται στην επιτροπή μέχρι 15 Δεκεμβρίου κάθε έτους. Με ευθύνη του προέδρου της επιτροπής, οι οριστικοποιημένοι πίνακες αποστέλλονται μέχρι 31 Δεκεμβρίου του ίδιου έτους στην επιτροπή της παραγράφου 2.

4....Οι οριστικοί αυτοί πίνακες εγκρίνονται από τον Υπ. Οικονομικών, ο οποίος μπορεί να τους τροποποιεί και με ευθύνη του προέδρου της επιτροπής κοινοποιούνται στις νομαρχίες και στις δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες των νομών.....

5. **Αν από τα τηρούμενα βιβλία ή στοιχεία του Κ.Β.Σ., από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.**

6. Αν από τα στοιχεία, που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή το αποκτηθέν είναι κατώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δεν λαμβάνει υπόψη ή μειώνει κατά περίπτωση το προκύπτον με την αντικειμενική μέθοδο καθαρό γεωργικό εισόδημα.

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

α) Οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής των διατάξεων αυτού του άρθρου.....»

Επί τη βάση της εξουσιοδότησεως των ως άνω διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν. 2238/1994 εκδόθηκε η υπ` αριθ. 1135648/2415/ΠΟΛ1270/21.11.1994 κοινή απόφαση του Υπουργού Γεωργίας και του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β` 929/14.12.1994), με την οποία εξειδικεύτηκε η αντικειμενική μέθοδος του προσδιορισμού καθαρού γεωργικού εισοδήματος. Ειδικότερα στην κοινή αυτή υπουργική απόφαση ορίστηκαν τα ακόλουθα: «1. ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ. Το καθαρό γεωργικό εισόδημα της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Ν. 2238/1994 συνιστάται από : 1.1. την πρόσοδο του συντελεστή παραγωγής του ίδιου εδάφους, 1.2. την πρόσοδο του συντελεστή παραγωγής της ίδιας εργασίας, 1.3. την πρόσοδο του συντελεστή παραγωγής ίδιου

κεφαλαίου, 1.4. το προκύπτει από την γεωργική εκμετάλλευση κέρδος ή ζημία. 2. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΙΔΙΟΥ ΕΔΑΦΟΥΣ. 2.1. Προσδιοριστικά στοιχεία... 3. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΙΔΙΑΣ ΕΡΓΑΣΙΑΣ. 3.1. Προσδιοριστικά στοιχεία... 4. ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ ΙΔΙΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ. 4.1. Προσδιοριστικά στοιχεία.. 5. ΚΕΡΔΟΣ ή ΖΗΜΙΑ ΓΕΩΡΓΙΚΗΣ ΕΚΜΕΤΑΛΛΕΥΣΗΣ. Κέρδος ή ζημία γεωργικής εκμετάλλευσης θεωρείται η διαφορά μεταξύ της αξίας της παραγωγής και του συνόλου των δαπανών της παραγωγής. 6. ΤΡΟΠΟΣ ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΤΟΥ ΚΑΘΑΡΟΥ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ. Η μέθοδος υπολογισμού του καθαρού γεωργικού εισοδήματος είναι η ακόλουθη: Από το σύνολο της ακαθάριστης προσόδου αφαιρούνται οι χρηματικές δαπάνες της γεωργικής εκμετάλλευσης. Στην ακαθάριστη πρόσοδο περιλαμβάνονται : α) οι εισπράξεις από τη διάθεση πάσης φύσεως γεωργικών προϊόντων σε τρίτους, επιδοτήσεις και αποζημιώσεις παραγωγής, β) η αξία των από τον παραγωγό και την οικογένειά του καταναλωθέντων γεωργικών προϊόντων, γ) η ετήσια αυξομείωση της καθαρής περιουσίας της γεωργικής εκμετάλλευσης. Στις χρηματικές δαπάνες περιλαμβάνονται οι ακόλουθες καταβαλλόμενες ή αποτιμημένες σε χρήμα δαπάνες σε τρίτους, για την παραγωγή των προϊόντων, οι οποίες συνιστούν το κόστος χρησιμοποίησης των συντελεστών παραγωγής που δεν ανήκουν στον παραγωγό : α) το καταβαλλόμενο ενοίκιο σε τρίτους για την ενοικίαση γεωργικών εκτάσεων, β) η αμοιβή της ξένης εργασίας, γ) η αξία των αναλώσιμων υλικών και εφοδίων (λιπάσματα, φάρμακα, καύσιμα, ζωοτροφές κ.λπ.), δ) οι καταβαλλόμενοι τόκοι, ε) οι αποσβέσεις κεφαλαίων, στ) η αμοιβή υπηρεσιών τρίτων (τέλη, ασφάλιστρα), ζ) λοιπές σχετικές δαπάνες που αναφέρονται σε τρίτους. 7. ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ. 7.1. Αρμοδιότητα Εφαρμογής. **Ο υπολογισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος ανά στρέμμα και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα για ειδικές περιπτώσεις θα γίνεται από τους αρμόδιους της Διεύθυνσης Γεωργίας κάθε νομού και για όλα τα προϊόντα του νομού.** 7.2. Βάση υπολογισμού. Βάση υπολογισμού θα αποτελέσουν τα διαθέσιμα λογιστικά στοιχεία γεωργικών εκμεταλλεύσεων και κυρίως στοιχεία της έρευνας ΔΙΓΕΛΠ (Δίκτυο Γεωργικής Λογιστικής Πληροφόρησης - RICA) και της έρευνας γεωργικού εισοδήματος ή από οποιαδήποτε άλλα στοιχεία. Οι πιο πάνω εκτιμήσεις, ανάλογα με τις ιδιαιτερότητες κάθε νομού και κάθε καλλιέργειας, μπορούν να εξειδικευτούν κατά ζώνη καλλιεργούμενης έκτασης (πεδινή - ορεινή - ημιορεινή) και δυνατότητα άρδευσης ή μη ή όποια άλλη διάκριση κρίνεται αναγκαία, τόσο για τις καλλιέργειες γης όσο και για τις εκτροφές ζώων ή τις άλλες μονάδες παραγωγής των ειδικών περιπτώσεων. 7.3. Χρόνος εφαρμογής. Σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 42 του Ν. 2238/1994 κάθε Διεύθυνση Γεωργίας θα πρέπει να υποβάλλει πίνακα με τις εκτιμήσεις για το καθαρό γεωργικό εισόδημα όλων των προϊόντων του νομού, καθώς και εκτιμήσεις για το αντιπροσωπευτικό ενοίκιο, ανά στρέμμα γεωργικής γης, οπωσδήποτε πριν την 15ην Ιανουαρίου κάθε έτους, για το καθαρό γεωργικό εισόδημα και το αντιπροσωπευτικό ενοίκιο ανά στρέμμα γεωργικής γης, του προηγούμενου έτους, στην αρμόδια επιτροπή του νομού για να ακολουθηθεί απρόσκοπτα η διαδικασία που περιγράφεται στο ν. 2238/1994».

Επειδή, με την **ΠΟΛ.1082/28.3.2012** (ΦΕΚ Β' 1105/10-04-2012), με θέμα [Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011)] εγκρίθηκε το από 21.03.2012 πρακτικό της Επιτροπής της παραγράφου 2 του άρθρου 42 του ν.2238/1994, που συστήθηκε με την Δ6Α 1029925 ΕΞ2012/17.02.2012 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με τους πίνακες καθαρού γεωργικού εισοδήματος –ενοικίου – μόνιμης φυτείας οικονομικού έτους 2012 (χρήση 2011) και οι οποίοι, μεταξύ άλλων, περιέχουν και τα ποσά καθαρού γεωργικού εισοδήματος ανά στρέμμα καλλιεργούμενης γεωργικής γης **ή κεφαλής εκτρεφόμενου ζώου** ή άλλης μονάδας παραγωγής, με τις αναφερόμενες σε αυτούς διακρίσεις.

Επειδή με την **ΠΟΛ.1289/27.12.1994** με θέμα (Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2214/1994, οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία του γεωργικού εισοδήματος), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...Από τη γενική διατύπωση της διάταξης αυτής προκύπτει ότι με τις ρυθμίσεις αυτού του άρθρου προσδιορίζεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα που αποκτάται από οποιοδήποτε φορέα γεωργικής δραστηριότητας, είτε δηλαδή αυτή ασκείται από φυσικό πρόσωπο, είτε από υποχρέους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, με την προϋπόθεση όμως ότι δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Για τον προσδιορισμό αυτό λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες και γενικά παραδεγμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα καλλιεργούμενης έκτασης και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, όπως αλιευτικής, δασικής, μελισσοκομικής ή άλλης παραγωγής. Το ανά μονάδα ποσό καθαρού γεωργικού εισοδήματος που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω πολλαπλασιάζεται επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών και το γινόμενο αυτού του πολλαπλασιασμού αποτελεί το καθαρό εισόδημα, που πρέπει να δηλωθεί από τον ασκούντα τη γεωργική δραστηριότητα. Σύμφωνα με τα ανωτέρω το συνολικό καθαρό γεωργικό εισόδημα για τα φυσικά πρόσωπα που καλλιεργούν ορισμένα στρέμματα γης ή εκτρέφουν ορισμένο αριθμό ζώων κ.τ.λ. θα προσδιορίζεται για κάθε προϊόν ξεχωριστά, με πολλαπλασιασμό των κατεχομένων στρεμμάτων ή ζώων ή άλλων μονάδων ή συνδυασμού αυτών επί το καθαρό γεωργικό εισόδημα που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα. Για την εξειδίκευση της πιο πάνω αντικειμενικής μεθόδου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος εκδόθηκε η **1135648/2415/Α0012/ΠΟΛ. 1270/21.11.1994 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας** που σας κοινοποιήθηκε και με την οποία καθορίζονται: ...5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 6 αντιμετωπίζεται, η περίπτωση εκείνη κατά την οποία προκύπτει διαφορά στο καθαρό γεωργικό εισόδημα μεταξύ βιβλίων και αντικειμενικής μεθόδου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, αν από τα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό

αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.... 6. Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 6, αν από τα στοιχεία, που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή αυτό που αποκτήθηκε είναι κατώτερο του προσδιοριζομένου με την αντικειμενική μέθοδο, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας δεν λαμβάνει υπόψη ή μειώνει κατά περίπτωση το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προκύπτει με την αντικειμενική μέθοδο...»

Επειδή, με τις ανωτέρω διατάξεις καθιερώνεται σύστημα προσδιορισμού του καθαρού γεωργικού εισοδήματος με αντικειμενική μέθοδο στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Σύμφωνα με τη μέθοδο αυτή ως καθαρό γεωργικό εισόδημα θεωρείται η καθαρή πρόσδοδος από τους τρεις κύριους συντελεστές παραγωγής κάθε γεωργικής εκμετάλλευσης (έδαφος, εργασία και κεφάλαιο) που προσδιορίζεται με την αφαίρεση από το σύνολο της ακαθάριστης προσόδου των χρηματικών δαπανών της γεωργικής εκμετάλλευσης. Περαιτέρω, προκειμένου να γίνει ο ως άνω προσδιορισμός ακολουθείται η προβλεπόμενη από τις ως άνω διατάξεις διαδικασία, δηλαδή σύσταση στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομικών, Επιτροπής Αντικειμενικού Προσδιορισμού Γεωργικού Εισοδήματος (Ε.Α.Π.Γ.Ε.), που έχει ως έργο την κατάρτιση πινάκων που περιλαμβάνουν τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος για όλα τα γεωργικά προϊόντα κατά νομό, ζώνη καλλιεργούμενης έκτασης (πεδινή - ορεινή - ημιορεινή) κ.λπ., **σε επίπεδο δε νομού οι πίνακες με τις εκτιμήσεις για το καθαρό γεωργικό εισόδημα όλων των προϊόντων του νομού, που καταρτίζονται με ευθύνη των οικείων Διευθύνσεων Γεωργίας, οριστικοποιούνται με απόφαση επιτροπής που συνιστάται στη Διεύθυνση Επιθεώρησης και Συντονισμού Δ.Ο.Υ. κάθε νομαρχίας** προκειμένου να ακολουθηθεί η διαδικασία που ορίζεται στο ν. 2238/1994. (ΣτΕ 263/2010, ΣτΕ 3480/2008, ΣτΕ 997/2006, ΣτΕ 2417/2005, ΣτΕ 76/2004).

Επειδή, με την εγκύκλιο **1043050/979/Α0012/ΠΟΛ1118/8-4-1996** του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται ότι αν το ετήσιο καθαρό γεωργικό εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ. από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, (βιβλία Β' κατηγορίας) ή, σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία, αυτό που προσδιορίζεται και πάλι τεκμαρτών με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων του υπόχρεου φορολογούμενου με ειδικούς κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων Σ. Κ. Κ. είναι διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο ποσό. Δηλαδή το **εισόδημα που υπάγεται σε φορολογία είναι το μεγαλύτερο μεταξύ εκείνου που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο και εκείνου που προσδιορίζεται προαιρετικά με τις γενικές διατάξεις.**

Επειδή με το υπ' αριθμ. **Δ12Α 1130123 ΕΞ2013/08-08-2013** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος, με θέμα (φορολογία εισοδήματος από αγελάδες), διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «Σε συνέχεια του Δ12Α 1086973 ΕΞ2013/27.05.2013 εγγράφου μας και όσον αφορά στο ερώτημα που εκκρεμεί στην από 14.05.2013 αίτησή σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με το ανωτέρω σχετικό έγγραφο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων (1671/78890/26.06.2013) η **"γαλακτοπαραγωγή της αγελάδας αρχίζει με τον τοκετό και τελειώνει με τη διακοπή της άμελης, δύο μήνες περίπου προ του τοκετού. Το διάστημα αυτό ορίζεται ως γαλακτική περίοδος"** "η ηλικία πρώτου τοκετού είναι 27,6 μήνες (2,3 έτη)". Σύμφωνα με τα ανωτέρω, **οι γαλακτοπαραγωγικές αγελάδες θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από την ηλικία των 2,3 ετών**».

Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. Πρωτ. 1054043/07-04-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε. της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, με θέμα, (Φορολογία αγροτικού εισοδήματος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 - αντικειμενικός προσδιορισμός), αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Όσο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.2238/1994 (άρθρο 42) περί αντικειμενικού προσδιορισμού του αγροτικού εισοδήματος, και κατά πάγια θέση της Διοίκησης (σχετικά τα αριθ. 1123875/2152/Α0012/28.11.1997, Δ12 1109891/09.07.2013 έγγραφα μας), **όλοι οι μόσχοι είτε είναι αγοραζόμενοι είτε ιδιοπαραγόμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρούνται στο γεωργικό εισόδημα της αντικειμενικής μεθόδου** (άρθρο 42 του ν.2238/94).

2. Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω θέσης, τα ζώα που έχουν πεθάνει μέσα στο έτος, δεν δύναται να προσμετρούνται στον προσδιορισμό του γεωργικού εισοδήματος. Ωστόσο, το θέμα αυτό, ως πραγματικό, βρίσκεται υπό την ελεγκτική εξουσία του προϊσταμένου της εκάστοτε Δ.Ο.Υ. Κρίνεται σκόπιμο ότι για την πιστοποίηση ενός τέτοιου γεγονότος (του θανάτου των ζώων) είναι απαραίτητη η προσκόμιση βεβαίωσης από κάποια επίσημη και έγκυρη κτηνιατρική αρχή...»

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, μεταξύ των οποίων η από 28.12.2017 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ., το Μητρώο εκμετάλλευσης Βοοειδών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων Δ.Κ. -Δ/ση Κτηνιατρικής και τα συμπληρωματικά στοιχεία που προσκόμισε ο προσφεύγων προκύπτουν για το οικ. έτος 2012, τα ακόλουθα:

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΖΩΙΚΟΥ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΕΛ ΑΠΟ 01/01/2011-31/12/2011

Αριθμός βοοειδών: **569**

Αριθμός θηλυκών βοοειδών: **466**

Αριθμός θηλυκών βοοειδών <=6 μην:	64
Αριθμός θηλυκών βοοειδών <= 12 μην:	96
Αριθμός θηλυκών βοοειδών <= 24 μην:	176
Αριθμός αρσενικών βοοειδών:	103
Αριθμός βοοειδών γαλακτοπαρ. κατευθ.:	568
Αριθμός βοοειδών αναπαραγ. κατευθ.:	1
Αριθμός σφαγέντων βοοειδών:	118
Αριθμός θηλυκών βοοειδών που γέννησαν:	205

Επειδή το καθαρό εισόδημα του προσφεύγοντος που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., προέρχεται από γεωργικές δραστηριότητες, για την υπό κρίση χρήση προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 42 του Κ.Φ.Ε.

Επειδή, με τα αριθ. 1123875/2152/Α0012/28.11.1997, Δ12 1109891/09.07.2013 έγγραφα της Διοίκησης, ορίζεται ότι, **όλοι οι μόσχοι είτε είναι αγοραζόμενοι είτε ιδιοπαραγώμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρούνται στο γεωργικό εισόδημα της αντικειμενικής μεθόδου.** Δεδομένου ότι ως μόσχοι ορίζονται μόνο τα αρσενικά ζώα, τα δε θηλυκά ορίζονται ως «μοσχίδες», προς το συμφέρον του προσφεύγοντος, ο έλεγχος προσδιόρισε την αξία των αρσενικών με την αντικειμενική τιμή που ορίζεται για τους «κρεατοπαραγωγικής κατεύθυνσης» μόσχους, ήτοι σε **151,38 €** έκαστο αντί για **168,07 €** που ορίζεται για τα θηλυκά βοοειδή «γαλακτοπαραγωγικής κατεύθυνσης».

Επειδή, το καθαρό εισόδημα που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, υπό προϋποθέσεις, μειώνεται σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Ε. αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος αποδεικνύεται ότι το εισόδημα που αποκτήθηκε από αυτόν είναι κατώτερο του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο. Λαμβάνοντας υπόψη τα οριζόμενα στο υπ' αριθμ. Δ12Α 1130123 ΕΞ2013/08-08-2013 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. με το οποίο διευκρινίζεται ότι οι γαλακτοπαραγωγικές αγελάδες θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από την ηλικία των 2,3 ετών και τα δεδομένα του Μητρώου εκμετάλλευσης Βοοειδών που προσκόμισε ο προσφεύγων, **προκύπτει ότι εκατόν εβδομήντα έξι (176) θηλυκά βοοειδή το έτος 2011 είναι μικρότερα από την ηλικία των 2,3 ετών και από τα υπόλοιπα που απομένουν ήτοι διακόσια ενενήντα (290) θηλυκά βοοειδή, δεν γέννησαν τα ογδόντα πέντε (85), ώστε να δύνανται να παράξουν γάλα και συνεπώς δεν θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα το έτος 2011 από διακόσια εξήντα ένα (261) συνολικά. (466-176-85=205 θηλυκά βοοειδή που δύνανται να παράξουν γάλα και θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα από αυτά).**

Από την εφαρμογή των διατάξεων της παρ 1 του αρθρ. 42 Ν.2238/94, το γεωργικό εισόδημα του προσφεύγοντος αγρότη, με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορίζεται ως ακολούθως:

<u>Περιοχή</u>	<u>Είδος Παραγωγής</u>	<u>Αριθμός στρεμμάτων /ζώνων</u>	<u>Καθαρό εισόδημα ανά στρέμμα /ζώου</u>	<u>Συνολικό Καθαρό Εισόδημα €</u>
.....	ΑΓΕΛΑΔΕΣ ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	205	168,07	34.454,35
.....	ΑΡΣΕΝΙΚΑ ΒΟΕΙΔΗ	103	151,38	15.592,14
.....	ΑΡΑΒΟΣΙΤΟΣ	493,20	38,58	19.027,66
.....				
.....	Σίτος	85,70	11,88	1.018,12
.....	μηδική	69	66,50	4.588,50
.....	ηλίανθος	71,7	19,25	1.380,22
.....	ελιά ελαιοπ.	4,9	23,37	114,51
	ΣΥΝΟΛΟ			76.175,50 €

Βάσει των ανωτέρω το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος και ο αναλογούν φόρος για το υπό κρίση έτος προσδιορίζεται ως ακολούθως:

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2012

ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
ΣΥΝΟΛΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	51.339,51	120.041,77	76.175,50
Μείον ενοίκια	1.800,60	1.800,60	1.800,60
πάγιου εξοπλισμού	17.927,46	17.927,46	17.927,46
	3.000,00	3.000,00	3.000,00
ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ	28.611,45	97.313,71	53.447,44
Εισόδημα από επιχ. αμοιβή	12.681,45	12.681,45	12.681,45
Ζημιά από ατομική ίδιου οικ. έτους	-6.422,79	-6.422,79	-6.422,79
Καθαρό εισόδημα από εμπορ. επιχείρηση	6.258,66	6.258,66	6.258,66
Εισόδημα από ακίνητα	456,00	456,00	456,00

Συνολικό Εισόδημα	35.326,11	104.028,37	66.420,76
-------------------	-----------	------------	-----------

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

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται εν μέρει δεκτός.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη τήρησης της προηγούμενης ακρόασης

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του».*

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου. 3.....4.....».*

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ. (ν. 4174/2013), με το οποίο ορίζονται τα ακόλουθα: *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της*

έγγραφης γνωστοποίησης. 2. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παρ. 1.....».

Από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει αδιαμφισβήτητα, ότι έχει ακολουθηθεί η νόμιμη διαδικασία της κλήσεως προς ακρόαση του προσφεύγοντος, διαμέσου του υπ' αριθμ./07-12-2017 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου, το οποίο κοινοποιήθηκε με συνημμένη την πράξη προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στο οποίο μάλιστα ο προσφεύγων ανταποκρίθηκε, υποβάλλοντας το υπ' αριθ. πρωτ./22-12-2017 υπόμνημα, στο οποίο και εξέθετε εγγράφως τις απόψεις του.

Επειδή, το σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, έχει το, κατά το νομοθετικό πλέγμα που διέπει την έκδοσή του, περιεχόμενο και έχει τηρηθεί κατά γράμμα η προβλεπόμενη διαδικασία της κλήσης προς ακρόαση, μη καταλειπόμενης οιασδήποτε αμφιβολίας περί μη τήρησης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας και συνεπώς, ο περί αντιθέτου ισχυρισμός προβάλλεται αβάσιμα και καταχρηστικά.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί της μη ορθής εφαρμογής των πρόσθετων φόρων και περί της εφαρμογής των ευνοϊκότερων διατάξεων της παρ 17 του άρθρου 72 του ΚΦΔ, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (ΦΕΚ Α 201/22.12.2017) προβλέπονται τα εξής: «1. Η παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013 (Α` 170) αντικαθίσταται ως εξής:

«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.».

2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης

αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

[...]

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018».

Επειδή με την **ΠΟΛ 1003/03.01.2018** «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της **επιεικέστερης κύρωσης** κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου» διευκρινίσθηκε ότι: «Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση **απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών** ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας. [...]».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4174/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 3§7 ν. 4337/2015 (ΦΕΚ Α 129/17.10.2015), ορίζεται:

«Άρθρο 58

Πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής: α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση, γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση. 2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που αναλογεί στη μη υποβληθείσα δήλωση.

. [...]».

Επειδή, εν προκειμένω, για την επιβολή πρόσθετων φόρων επί της υπ' αριθμ./28-12-2017 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012 όπως

τροποποιήθηκε με την παρούσα απόφαση, επιλέγεται η ως άνω διάταξη του άρθρου 49 παρ.1 του ν.4509/2017, καθότι είναι επιεικέστερη, ως ακολούθως:

- Υπ' αριθμ./28-12-2017 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012:

Διαφορά φόρου: **11.804,16 €**

	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ)=(Β)+(Γ)	ΕΠΙΕΙΚΕΣΤΕΡΗ ΚΥΡΩΣΗ ΜΕΤΑΞΥ (Α) και (Δ)
	ΑΡΘΡΟ 1 Ν.2523/1997 (120%)	ΑΡΘΡΟ 58 ΚΦΔ (50%)	ΤΟΚΟΙ ΑΡΘΡΟΥ 53 ΚΦΔ (53 μήνες Χ 0,73% = 38,69%)	ΣΥΝΟΛΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΠΑΡ. 1 ΑΡΘΡΟΥ 49 Ν. 4509/2017	
ΠΡΟΣΘΕΤΟΣ ΦΟΡΟΣ/ΠΡΟΣΤΙΜΟ	14.164,99€	5.902,08€	4.567,03€	10.469,11 €	10.469,11 €

Συνεπώς ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, καθώς και την **τροποποίηση** της υπ' αριθμ./28-12-2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος του προσφεύγοντος και ως προς την επιβολή της επιεικέστερης κύρωσης όσον αφορά τους πρόσθετους φόρους, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Α. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Εισοδήματα 01/01/2011 – 31/12/2011	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	35.326,11	104.028,37	66.420,76	31.094,65
Χρεωστικό ποσό	3.890,56	30.939,19	15.694,72	11.804,16
Προκαταβολή φόρου	3.657,40	3.657,40	3.657,40	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	960,15	4.668,39	2.373,07	1.412,92
Τέλος επιτηδεύματος	400,00	400,00	400,00	0,00

Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		32.458,36	0,00	0,00
Πρόστιμο άρθ. 58 Ν. 4174/2013			5.902,08	5.902,08
Τόκοι άρθ. 53 Ν. 4174/2013			4.567,03	4.567,03
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών	8.908,11	72.123,34	32.594,30	23.686,19
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ με την παρούσα απόφαση	23.686,19 €			

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.