



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 22-02-2019

Αριθμός Απόφασης: 454

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νίκη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1064/28-04-2017 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).

2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ, η οποία εδρεύει στη, κατά: 1) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**), 2) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2014, 3) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015 και 4) της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.**

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, 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 απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η με αριθμό παραγγελία της Εισαγγελέως Κατόπιν του ανωτέρω εγγράφου εκδόθηκε η υπ. αριθ. εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου από τον προϊστάμενο της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** με ελεγχόμενη τη προσφεύγουσα. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, σύμφωνα με τις διατάξεις της Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), σε εκτέλεση της ως άνω εντολής φορολογικού ελέγχου, για την περίοδο 01/01/2012 -31/12/2016, συντάχθηκε η από Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος.

Απόρροια των διαπιστώσεων της προαναφερόμενης από Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994) ήταν η έκδοση, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**), της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2014, της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015, και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **2.976,69 ΕΥΡΩ** [1.786,62 (διαφορά φόρου) + 743,41 (Τόκοι άρθρου 53 του Ν.4174/2013) + 446,66 (πρόστιμο του αρ. 58 του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε τα φορολογητέα κέρδη στα 34.031,63 ΕΥΡΩ, με βάση το αντικειμενικό σύστημα, αντί των δηλωθέντων ύψους 27.160,00 ΕΥΡΩ.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** καταλογίστηκε στην

προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **4.100,00 ΕΥΡΩ** [2.733,33 (διαφορά φόρου) + 1.366,67 (πρόστιμο του αρ. 58 του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους 10.583,60 ΕΥΡΩ, η αξία των οποίων προστίθεται στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **15.266,90 ΕΥΡΩ** [10.177,93 (διαφορά φόρου) + 5.088,97 (πρόστιμο του αρ. 58 του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε λογιστικές διαφορές ύψους 38.827,20 ΕΥΡΩ, η αξία των οποίων προστίθεται στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη.

Με τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα συνολικό ποσό ύψους **2.736,40 ΕΥΡΩ** [2.487,64 (διαφορά φόρου) + 248,76 (πρόστιμο του αρ. 58 του Ν.4174/2013)]. Η διαφορά φόρου οφείλεται στο γεγονός ότι ο έλεγχος προσδιόρισε: α) λογιστικές διαφορές ύψους 7.628,44 ΕΥΡΩ, η αξία των οποίων προστίθεται στα δηλωθέντα φορολογητέα κέρδη και β) αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα αγροτικής δραστηριότητας ύψους 949,64 ΕΥΡΩ, που αφορούν μη δηλωθείσες επιδοτήσεις – οικονομικές ενισχύσεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να ακυρωθούν ή να τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις για τους παρακάτω λόγους:

1. Οι υπ. αριθ., και Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικών Ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα είναι ακυρωτές διότι παραβιάστηκε το δικαίωμα της προσφεύγουσας για προηγούμενη ακρόαση, καθώς το σχετικό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος ήταν πλημμελές από άποψη αιτιολογίας, με αποτέλεσμα η προσφεύγουσα να μην είναι σε θέση να παράσχει εξηγήσεις, ώστε να πείσει τη διοίκηση να απέχει από την έκδοση δυσμενών σε βάρος της πράξεων με αποτέλεσμα να εκδοθούν οι προαναφερόμενες προσβαλλόμενες πράξεις και να υποστεί ζημία. Επιπρόσθετα στην έκθεση ελέγχου δεν έγινε αξιολόγηση των απόψεων της προσφεύγουσας, όπως αυτές διατυπώθηκαν στο με αρ. πρωτ. υπόμνημα της προσφεύγουσας. Ειδικά για τη χρήση 2014, ενώ στις σελ. 6 και 11 του Σημειώματος Διαπιστώσεων αναφέρονται φορολογικά στοιχεία, που οι δαπάνες που έγιναν με αυτά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, στη σελ 17 στον Πίνακα λογιστικών διαφορών χρήσης 2014 αναφέρονται διαφορετικά ποσά δαπανών ανά προμηθευτή. Ειδικά για τη χρήση 2015, ενώ στις σελ. 7, 8 και 11 του Σημειώματος Διαπιστώσεων αναφέρονται φορολογικά στοιχεία, που οι δαπάνες που έγιναν με

αυτά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, στη σελ 18 στον Πίνακα λογιστικών διαφορών χρήσης 2015 αναφέρονται διαφορετικά ποσά δαπανών ανά προμηθευτή. Το λάθος αυτό μεταφέρεται και στη σχετική έκθεση ελέγχου. Ειδικά για τη χρήση 2016, ενώ στις σελ. 9, 10, 11 και 12 του Σημειώματος Διαπιστώσεων αναφέρονται φορολογικά στοιχεία, που οι δαπάνες που έγιναν με αυτά δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση, στη σελ 19 στον Πίνακα λογιστικών διαφορών χρήσης 2015 αναφέρονται διαφορετικά ποσά δαπανών ανά προμηθευτή. Επιπρόσθετα ο πίνακας λογιστικών διαφορών για τη χρήση αυτή είναι διαφορετικός στο Σημείωμα Διαπιστώσεων σε σχέση με τον ίδιο πίνακα της Έκθεσης Ελέγχου.

2. Η υπ. αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014 είναι ακυρωτέα διότι για τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος με βάση το αντικειμενικό σύστημα οι αρσενικές αγελάδες που είχε στην κατοχή της η προσφεύγουσα θεωρήθηκαν αυθαίρετα ως αγελάδες κρεατοπαραγωγής, με αποτέλεσμα να υπολογιστούν καθαρά εισοδήματα από αυτές ύψους 7.720,38 ΕΥΡΩ (51 X 151,38).
3. Στις χρήσεις 2014, 2015 και 2016 ο έλεγχος περιέλαβε στις λογιστικές διαφορές φορολογικά στοιχεία από διάφορους προμηθευτές, αν και η αξία του καθενός από αυτά ήταν κάτω των 500 ΕΥΡΩ, κάνοντας λανθασμένη ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, διότι θεωρεί ότι όλα τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν από έναν προμηθευτή την ίδια μέρα αφορούν μία συναλλαγή.
4. Στη χρήση 2015 κακώς ο έλεγχος θεώρησε μη εκπεστέες τις αγορές που διενεργήθηκαν από τον, επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 διότι τα φορολογικά αυτά στοιχεία όπως αποδέχεται ο έλεγχος δεν έχουν εξοφληθεί.
5. Κακώς ο έλεγχος θεώρησε μη εκπεστέες τις αγορές που διενεργήθηκαν από τον, στις χρήσεις 2015 και 2016 και από την στη χρήση 2016 καθώς οι αιτιολογίες που περιλαμβάνονται στα υπό εξέταση τιμολόγια είναι πληρέστατες.
6. Στη χρήση 2015 κακώς ο έλεγχος θεώρησε μη εκπεστέες τις αγορές που διενεργήθηκαν από τη, καθώς η φορολογική αρχή απέχει από οιαδήποτε αιτιολογία θα μπορούσε να κριθεί στοιχειωδώς επαρκής.

Σχετικά με τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, καταρχήν, 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».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου-φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε 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 προφορικώς, 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.....».

Επίσης, με τη με αριθ. **ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014** εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, **πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου**, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Δυνάμει δε της μεταβατικής διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. τα ως άνω οριζόμενα έχουν εφαρμογή για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του εν λόγω Κώδικα, ήτοι από 1-1-2014.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή προτού εκδώσει τις προσβαλλόμενες πράξεις συνέταξε το υπ. αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, στο οποίο καταγράφονται αναλυτικά όλα τα ευρήματα του ελέγχου αιτιολογημένα, καθώς και το ποσό που επρόκειτο να καταλογιστεί στον προσφεύγοντα σε φόρους και πρόστιμα, συνεπεία του κάθε ευρήματος, στη Φορολογία Εισοδήματος, στο Φ.Π.Α. και στο Φόρο Συγκέντρωσης Κεφαλαίου. Παράλληλα, με το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου γινόταν και κλήση προς ακρόαση στον προσφεύγοντα προκειμένου να υποβάλει εγγράφως τις τυχόν ενστάσεις του ή να παράσχει οποιαδήποτε διευκρίνιση έκρινε σκόπιμη. Η προσφεύγουσα ως απάντηση στα ανωτέρω κατέθεσε στη **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ** το με αριθ. Υπόμνημα Απόψεων / Αντιρρήσεων, με το οποίο κατέγραψε τις ενστάσεις της σχετικά με τα ευρήματα του ελέγχου. Στη συνέχεια ο έλεγχος στην από συνταχθείσα Έκθεση Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος, στην ενότητα 9 «ΣΧΕΤΙΚΑ ΜΕ ΤΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΩΝ ΚΑΙ ΤΟΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟ ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ ΑΡΘ. 28 Ν.4174/2013», σελ. 32-46, αναφέρθηκε αναλυτικά σε όλους τους ισχυρισμούς – ενστάσεις της προσφεύγουσας και απάντησε σε κάθε ένα από αυτούς. Συνεπώς βάσει των ανωτέρω τηρήθηκε το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης. Το γεγονός δε ότι στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου υπήρχαν κάποια εκ παραδρομής λάθη, στους πίνακες λογιστικών διαφορών των χρήσεων 2014, 2015 και 2016, στην ενότητα 10. «Προσδιορισμός Αποτελεσμάτων», δεν αναιρεί κατ' ουσία την τήρηση της διαδικασίας και ούτε η ύπαρξη των λαθών αυτών μπορεί να στηρίξει το επιχείρημα της προσφεύγουσας ότι υπήρχε πλημμέλεια στην αιτιολογία των λογιστικών διαφορών καθώς η αιτιολόγηση των λογιστικών διαφορών γίνεται αναλυτικά στην ενότητα Φορολογία Εισοδήματος, σελ 2-12 του Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου.

Σχετικά με το δεύτερο ισχυρισμό

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 πρόσοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο, η ίδια ή ξένη απασχόληση

γ) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσοδο 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 προκύπτον 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/A0012/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 φορολογουμένου 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/A0012/28.11.1997, Δ12 1109891/09.07.2013 έγγραφα μας), **όλοι οι μόσχοι είτε είναι αγοραζόμενοι είτε ιδιοπαραγώμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρώνται 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 προσμετρώνται 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 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/A0012/28.11.1997, Δ12 1109891/09.07.2013 έγγραφα της Διοίκησης, ορίζεται ότι, **όλοι οι μόσχοι είτε είναι αγοραζόμενοι είτε ιδιοπαραγώμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρώνται 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, ορθώς 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 **169,75 €** που ορίζεται για τα θηλυκά βοοειδή «γαλακτοπαραγωγικής κατεύθυνσης». Οι ανωτέρω τιμές καθορίζονται και στην ΠΟΛ.1077/14-03-2014 «Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)» οι οποίες είναι δεσμευτικές για τη φορολογική αρχή και δεν υπάρχει άλλος τρόπος υπολογισμού τους.

Σχετικά με τον τρίτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

-

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 περ. β' του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/2014 ορίζεται ότι: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν. 4172/2013 καθορίζονται οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

2. Ειδικότερα, με την περίπτωση β' του ως άνω άρθρου ορίζεται ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

Για την εφαρμογή της περίπτωσης αυτής, στην έννοια της αγοράς των αγαθών και της λήψης των υπηρεσιών εμπίπτουν οι αγορές πρώτων και βοηθητικών υλών, εμπορευμάτων, υλικών, παγίων, κ.λπ., οι πάσης φύσεως δαπάνες της επιχείρησης καθώς και οι πάσης φύσεως υπηρεσίες που λαμβάνει η επιχείρηση, με την προϋπόθεση ότι πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις λοιπές περιπτώσεις του παρόντος άρθρου.

Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ίδιου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι....».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο ισχυρισμός της φορολογικής αρχής περί εσκεμμένου κατακερματισμού ημερήσιων συναλλαγών με πρόθεση καταστρατήγησης των διατάξεων της περίπτωσης β' του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, που ορίζει ότι δεν εκπίπτει κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των €500, από την ημεδαπή ή την αλλοδαπή, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, δεν είναι αυθαίρετος, καθώς διαπίστωσε ότι οι υπό εξέταση συναλλαγές διενεργήθηκαν την ίδια μέρα και στις συναλλαγές αυτές ο πελάτης / προμηθευτής, ο τόπος αποστολής και

προορισμού και το είδος εμπορεύματος είναι τα ίδια. Συνεπώς, κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές έπρεπε να εκδοθεί ένα φορολογικό στοιχείο πώλησης ανά ημέρα.

Σχετικά με τον τέταρτο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους, εκτός από τα τραπεζικά δάνεια, διατραπεζικά δάνεια, καθώς και τα ομολογιακά δάνεια που εκδίδουν ανώνυμες εταιρείες κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τους τόκους που θα προέκυπταν εάν το επιτόκιο ήταν ίσο με το επιτόκιο των δανείων αλληλόχρεων λογαριασμών προς μη χρηματοπιστωτικές επιχειρήσεις, όπως αυτό αναφέρεται στο στατιστικό δελτίο οικονομικής συγκυρίας της Τράπεζας της Ελλάδος για την πλησιέστερη χρονική περίοδο πριν την ημερομηνία δανεισμού,

β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής,

γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές,

δ) προβλέψεις εκτός των οριζόμενων στο άρθρο 26,

ε) πρόστιμα και ποινές, περιλαμβανομένων των προσαυξήσεων,

στ. Η παροχή αμοιβών σε χρήμα ή είδος που συνιστούν ποινικό αδίκημα,

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ. Π. Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπτόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ. Π. Α. εισροών,

η) το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιόχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου,

θ) οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων που αφορούν στη σίτιση και διαμονή πελατών ή εργαζομένων της κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ι) οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων, σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά συμμετέχοντα και κατά το μέτρο που η συνολική ετήσια δαπάνη υπερβαίνει το μισό τοις εκατό (0,5%) επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης,

ια) οι δαπάνες ψυχαγωγίας. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που η επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου έχει ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας και οι δαπάνες αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της δραστηριότητας αυτής,

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ) το σύνολο των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος μη συνεργάσιμο ή που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του Κ.Φ.Ε., εκτός εάν ο φορολογούμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίων με σκοπό τη φοροαποφυγή ή τη φοροδιαφυγή. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν αποκλείει την έκπτωση των δαπανών που καταβάλλονται προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι φορολογικός κάτοικος σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., εφόσον υπάρχει η νομική βάση για την ανταλλαγή πληροφοριών μεταξύ της Ελλάδας και αυτού του κράτους - μέλους.

ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της

επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/2014, ορίζεται ότι: «...10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά».

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 του Ν.4172/2014 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 του Ν.4172/2014 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48, του ίδιου νόμου. Επειδή, δε στο άρθρο 23 του Ν.4172/2014 δεν ορίζεται ότι είναι μη εκπιπτόμενη μια δαπάνη εάν δεν έχει εξοφληθεί μέσα σε ένα συγκεκριμένο χρονικό διάστημα, ενώ σύμφωνα με την ΠΟΛ.1216/2014 γίνεται αναφορά ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπεσιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών (ειδικά για να διαπιστωθεί εάν οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής ενώ είναι αξίας άνω των 500,00 ΕΥΡΩ), συμπεραίνουμε ότι κακώς ο έλεγχος θεώρησε μη εκπεστέα την αγορά που διενεργήθηκε από τον, επικαλούμενος τις διατάξεις του άρθρου 23 περ β' και του άρθρου 22 περ. α' του Ν.4172/2013 και με την αιτιολογία ότι το υπό έλεγχο φορολογικό στοιχείο δεν είχε εξοφληθεί μετά από τρία χρόνια και δεν προσκομίστηκε κάποιο στοιχείο πχ άσκηση ένδικου μέσου λόγω διαφορών που να δικαιολογεί την καθυστέρηση της εξόφλησης.

Σχετικά με τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή στις διατάξεις του ν. 4308/2014 περί "ΕΛΠ" ορίζεται **στην παρ. 1** «1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση, **στην παρ. 5** «5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε

περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος» και **στην παρ. 7** «7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για: α) Τη διασφάλιση ότi υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους. β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις. γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9, παρ. 1, περ. στ', του Ν.4308/2014 ορίζεται ότi: 1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις: (στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, σύμφωνα με τα αναγραφόμενα στην ΠΟΛ.1003/2014 ορίζεται ότi: «Άρθρο 9: Περιεχόμενο τιμολογίου, Παράγραφος 1, 9.1.1 Η παράγραφος αυτή (στοιχεία α έως ιζ) καθορίζει το υποχρεωτικό από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ περιεχόμενο του τιμολογίου. Σημειώνεται ότi, με τις διατάξεις του στοιχείου (στ) της παραγράφου αυτής παρέχεται η δυνατότητα μη αναγραφής στο τιμολόγιο του είδους και της έκτασης των παρεχόμενων υπηρεσιών, υπό την προϋπόθεση ότi οι ενδείξεις αυτές (έκταση και είδος παρεχόμενων υπηρεσιών) προκύπτουν από άλλα έγγραφα, όπως είναι οι τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1113/2015, ορίζεται ότi κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση και γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

Επειδή, σύμφωνα με τα νομολογιακώς κριθέντα, το τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών, για να αποτελέσει νόμιμο δικαιολογητικό στοιχείο για την έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να περιλαμβάνει όλα τα αναφερόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. στοιχεία που απαιτεί ο νόμος, μεταξύ των οποίων και ο επαρκής προσδιορισμός των παρασχεθεισών υπηρεσιών. (ΣΤΕ 3509/1996, ΣΤΕ 715/1991).

Επειδή, σύμφωνα και με τα πιο προσφάτως κριθέντα με την αρ. 46/2006 απόφαση του Σ.Τ.Ε. «όταν δικαιολογητικό για την έκπτωση παραγωγικής δαπάνης της επιχείρησης είναι τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών που έχει εκδοθεί από άλλον επιτηδευματία, η τυχόν αοριστία της περιγραφής σ' αυτό των παρασχεθεισών υπηρεσιών δεν εμποδίζει την έκπτωσή τους, εφόσον η αοριστία αυτή καλύπτεται από αναφορά που γίνεται στο ίδιο τιμολόγιο σε έγγραφη (προϋπάρχουσα ή ταυτόχρονη) σύμβαση των μερών από την οποία προκύπτει ακριβώς η αιτιολογία της δαπάνης και μπορεί να ελεγχθεί η παραγωγικότητα και το αληθές αυτής».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, στις φορολογικές περιόδους 01/01/2015 – 31/12/2015 και 01/01/2016 – 31/12/2016 τα Τ.Π.Υ. έκδοσης έχουν μια πολύ γενική αιτιολογία, όπως «Συντήρηση», «Ηλεκτρολογικές Εργασίες», ή «Εργασίες Συντήρησης» όπως και στη φορολογική περίοδο 01/01/2016 – 31/12/2016 το Τ.Π.Υ. έκδοσης, έχει τη γενική αιτιολογία «Επισκευή Μηχανής», χωρίς να αναγράφεται σε αυτά η έκταση και το είδος παρεχόμενων υπηρεσιών ή να παραπέμπουν σε άλλα έγγραφα όπως τυχόν καταρτισθείσες συμβάσεις, συμφωνητικά, καθώς και λοιπά έγγραφα, από τα οποία να προκύπτει η έκταση και το είδος παρεχόμενων υπηρεσιών, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε τις δαπάνες που διενεργήθηκαν βάσει αυτών των φορολογικών στοιχείων ως μη εκπεστές, δεδομένου ότι λόγω της γενικής αιτιολογίας αδυνατεί να διαπιστώσει ότι οι συναλλαγές αυτές πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και ως εκ τούτου καθίσταται ανέφικτος ο έλεγχος της παραγωγικότητας των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 1898, 1899/90)..

Σχετικά με τον έκτο ισχυρισμό

Επειδή, με τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του ν. [4172/2013](#), ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4174/2013 ορίζονται οι δαπάνες που δεν εκπίπτουν:

Επειδή, με την [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [4172/2013](#)) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Επειδή περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 31 του ν. 3874/2009 ορίστηκε η υποχρέωση εγκατάστασης συστήματος εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και τέθηκαν οι σχετικές διατάξεις για την έκδοση κοινών υπουργικών αποφάσεων. Στα πλαίσια αυτά με την ΚΥΑ Φ2-1617/07-12-2010 όπως τροποποιήθηκε με την ΚΥΑ Φ2-2022/14-11-2012, ορίστηκαν οι διαδικασίες και προδιαγραφές εγκατάστασης και ελέγχου ολοκληρωμένων συστημάτων παρακολούθησης εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων. Ειδικότερα με την ΠΟΛ 1009/04-01-2012 (ΦΕΚ Β 72/27-01-2012) όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ 1203/02-11-2012, ορίστηκε το χρονοδιάγραμμα εγκατάστασης των συστημάτων εισροών – εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων καθώς και ο τρόπος έκδοσης των φορολογικών στοιχείων μέσω του συστήματος αυτού.

Συγκεκριμένα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1203/2012, ορίζεται μεταξύ άλλων, ότι:

«3. Απόδειξη εσόδου

3.1. Η απόδειξη αυτή, που αποτελεί ομοίως ειδικό φορολογικό στοιχείο, εκδίδεται αυτόματα από το σύστημα, με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία, μέσω εκτυπωτικού μηχανισμού που βρίσκεται σε πρόσφορη και ορατή θέση για άμεση λήψη από τον πελάτη.

Στην πιο πάνω απόδειξη αναγράφονται:

α) Τα στοιχεία του εκδότη, β) Ο α/α της αντλίας, γ) Το είδος του καυσίμου, δ) Η ημερομηνία (ΗΗΜΜΕΕ) και η ώρα έκδοσής του (ΩΩΛΛ), ε) Ο όγκος (ποσότητα) του καυσίμου, στ) Η τιμή μονάδας (με Φ.Π.Α.), ζ) Ο συντελεστής Φ.Π.Α., η) Η συνολική αξία.

3.2. Στην περίπτωση που εφοδιάζονται με καύσιμα (βενζίνη, πετρέλαιο κίνησης) οχήματα επιτηδευματιών, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, δεν απαιτείται η έκδοση ιδιαίτερου δελτίου αποστολής - τιμολογίου πώλησης, εφόσον στην ανωτέρω απόδειξη εκτυπώνεται και ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία. Ειδικά, στην περίπτωση αυτή, όταν η αξία της συναλλαγής, προ Φ.Π.Α., υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ απαιτείται και η αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία.

Τα στοιχεία του πελάτη που αναφέρονται ανωτέρω (αριθμός κυκλοφορίας οχήματος, Α.Φ.Μ. αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία) καταχωρούνται πριν την έναρξη της παράδοσης του καυσίμου, μέσω του διασυνδεδεμένου με την Ε.Α.Φ.Δ.Σ.Σ. ηλεκτρονικού υπολογιστή.

3.3. Για τις πωλήσεις καυσίμων προς επιτηδευματίες, στις εγκαταστάσεις πρατηρίων, οι οποίες δεν καλύπτονται από την προηγούμενη περίπτωση (π.χ. πωλήσεις καυσίμων σε δοχεία σε επιτηδευματίες κ.λπ.) ισχύουν αναλόγως τα αναφερόμενα στην περίπτωση αυτή, εφόσον στη σχετική απόδειξη αναγράφεται, σε κάθε περίπτωση, και ο Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου πελάτη - επιτηδευματία και τα καύσιμα κατά τη διακίνησή τους συνοδεύονται από τη σχετική απόδειξη εσόδου.

Τέλος με την ΠΟΛ 1161/26-06-2013 δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1009/04-01-2012. Σύμφωνα με την τελευταία, προκύπτουν οι εξής εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών:

1^{ος} τρόπος: Έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία, κατά την έκδοση της, με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας του οχήματος του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών και εφόσον η αξία της συναλλαγής, προ ΦΠΑ, υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ αναγράφεται και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών, ενώ δεν απαιτείται με τον τρόπο αυτό και η έκδοση τιμολογίου.

2^{ος} τρόπος: Έκδοση τιμολογίου, στο οποίο θα επισυνάπτεται η αυτόματα εκδιδόμενη απόδειξη εσόδου (στην οποία προφανώς δεν αναγράφεται ο αριθμός κυκλοφορίας και ο ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου υπόχρεου απεικόνισης συναλλαγών) και στο οποίο (τιμολόγιο) αναγράφεται η φράση «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου».

Επίσης επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του ν. 4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα) “Εξαιρετικά οι αποφάσεις κ.υ.α. ΠΟΛ.1009/4.1.2012 (Β’ 72), κ.υ.α. ΠΟΛ.1203/2.11.2012 (Β’ 3130), κ.υ.α. ΠΟΛ.1032/21.2.2013 (Β’ 548), κ.υ.α. ΠΟΛ.1206/30.8.2013 (Β’ 2237) και κ.υ.α. ΠΟΛ.1263/4.12.2013 (Β’ 3265), καθώς και κάθε άλλη σχετική απόφαση, οι οποίες αφορούν την εγκατάσταση ολοκληρωμένων συστημάτων ελέγχου εισροών - εκροών στα πρατήρια υγρών καυσίμων και στις εγκαταστάσεις πωλητών πετρελαίου θέρμανσης, εξακολουθούν να ισχύουν και μετά την 01/01/2015.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο έλεγχος διαπίστωσε ότι στα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία – Τιμολόγια Δελτία Αποστολής, έκδοσης – Α.Φ.Μ., αξίας έκαστου άνω των 30,000 ΕΥΡΩ, δεν αναγραφόταν «Εκδόθηκε σε αντικατάσταση της αριθμ. απόδειξης εσόδου» και δεν ήταν επισυναπτόμενες οι απαιτούμενες (πρωτότυπες) αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδων. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα προσκόμισε στον

έλεγχο μόνο φωτοαντίγραφα αποδείξεων πώλησης καυσίμων από την εκδίδουσα επιχείρηση οι οποίες όμως δεν μπορούσαν να συνδεθούν με τα υπό εξέταση φορολογικά στοιχεία και ως εκ τούτου, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ως μη εκπιπτόμενες τις υπό εξέταση συναλλαγές και τις πρόσθεσε στις λογιστικές διαφορές.

ΑΠΟΦΑΣΙΖΟΥΜΕ

Τη μερική αποδοχή της με αριθμό πρωτ./..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία - **ΑΦΜ** και α) την τροποποίηση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015 και β) την επικύρωση της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**), της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2014, και της με αρ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Οικονομικού Έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου **01/01/2013 – 31/12/2013**), του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	1.786,62
Τόκοι άρθρου 53 Ν.4174/2013	743,41
Πρόστιμο του άρθ. 58 του Ν.4174/2013	446,66
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.976,69

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2014, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2014	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	2.733,33
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	1.366,67
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	4.100,00

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2015, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Διαφ. Δήλωσης Απόφασης
Φορολογητέα Κέρδη	12.356,56	51.183,76	41.823,76	29.476,20
Φόρος (χρεωστικό ποσό)	1.086,70	11.264,63	8.748,17	7.661,47
Προκαταβολή Φόρου	2.409,53	2.409,53	2.409,53	0,00
Τέλος επιτηδεύματος	800,00	800,00	800,00	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013		5.088,97	3.830,73	3.830,73
Σύνολο Φόρου για καταβολή	4.296,23	19.563,13	15.788,43	11.492,20

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση τη με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού Έτους 2016, του προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ. ΞΑΝΘΗΣ**, καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2016	
Διαφορά Φόρου (Χρεωστικό ποσό)	2.487,64
Πρόστιμο άρθρου 58 του Ν.4174/2013	248,76
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.736,40

Επί του οφειλόμενου φόρου κ.λ.π. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με την νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση :

**Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων
Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.**