



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 25/02/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: **468**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@aaade.gr

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 **29-10-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** η οποία εδρεύει στη του Ν. Ξάνθης, - Τ.Κ..... κατά των με αριθμό και //19-09-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, αντίστοιχα, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις από 07-11-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, 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 **29-10-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.** 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. /**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 566,44 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 377.31 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 943,75 €.

-Με την υπ' αριθμ. /**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 3.491,51 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 2.325,70 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 5.817,21 €.

-Με την υπ' αριθμ. /**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 5.792,28 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 1.737,68 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 7.529,96€.

-Με την υπ' αριθμ. /**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 7.238,19 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.619,10 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 10.857,29€.

-Με την υπ' αριθμ. /**19-09-2018** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, κύριος φόρος ύψους 906,17 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 226,54 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 1.132,71€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του Ν. 2238/1994

(ΚΦΕ) και των διατάξεων του ν. 4172/2013, δυνάμει της υπ' αριθμ. /06-02-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω Δ.Ο.Υ. .

Συγκεκριμένα από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων των υπό κρίση χρήσεων, διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

- Για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2012-31/12/2012, η προσφεύγουσα δεν καταχώρησε στα βιβλία της τα παρακάτω τιμολόγια που εξέδωσε προς τρίτους :

Είδος στοιχείου	Αριθμός & ημερομηνία	Καθαρή αξία	Αξία ΦΠΑ
Τιμολόγιο πώλησης αγαθών (σειρά Α')	 /16-07-2012	687,00	89,31
Τιμολόγιο πώλησης αγαθών (σειρά Α')	/09-08-2012	1.229,80	159,87
Συνολικό ποσό		1.916,80	249,18

Σημειώνεται ότι για την επιβολή των σχετικών προστίμων των ως άνω παραλείψεων, συντάχθηκε ξεχωριστή έκθεση ελέγχου.

- Από τον έλεγχο επαλήθευσης έκδοσης στοιχείων για επιδοτήσεις – οικονομικές ενισχύσεις διαπιστώθηκε, ότι η προσφεύγουσα μέσω του συστήματος Δημοσιοποίησης Πληρωμών , εισέπραξε τις παρακάτω επιδοτήσεις – οικονομικές ενισχύσεις, ανά φορολογικό έτος :

Έτος ενίσχυσης	Ποσό
2012	64.181,67
2013	61.548,20
2014	168.668,80
2015	74.976,28
2016	142.731,38

- Από τον έλεγχο των παραστατικών αγορών, διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία εσφαλμένα δήλωσε συναλλαγές (αγορές) με την επιχείρηση με την επωνυμία “..... – ΑΦΜ", ύψους 2.765,23 ευρώ, έναντι ύψους 662,16 ευρώ.
- Από τον έλεγχο της νόμιμης έκπτωσης των δαπανών, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις και από τον έλεγχο των φορολογικών στοιχείων αγορών επενδυτικών αγαθών - ορθού υπολογισμού των αποσβέσεων των παγίων που επιχορηγήθηκαν, προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές.

Περιγραφή Λογιστικής διαφοράς παραστατικού - Αιτιολογία	Έτος που αφορά	ποσό
Δεν αναγνωρίζεται καταχωρημένη στα βιβλία (03/11/2014) δαπάνη που αφορά ΔΕΗ και το παραστατικό είναι σε όνομα άλλο από αυτό της ελεγχόμενης εταιρίας, στο όνομα	2014	334,53 (539,57*62%)
Δεν αναγνωρίζεται δαπάνη καυσίμων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 29-10-2014 και σχετικό παραστατικό Δ.Α.- TIM./29-10-2014 με στοιχεία εκδότη "..... Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται διότι το παραστατικό δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).	2014	5.691,06
Δεν αναγνωρίζεται δαπάνη καυσίμων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 23-11-2014 και σχετικό παραστατικό Δ.Α. - TIM./23-11-2014 με στοιχεία εκδότη "..... Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται διότι το παραστατικό δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).	2014	3.727,07
Δεν αναγνωρίζεται δαπάνη καυσίμων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 31-12-2014 και σχετικό παραστατικό Δ.Α.-TIM./31-12-2014 με στοιχεία εκδότη "..... Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται διότι το παραστατικό δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ).	2014	5.034,33
Δεν αναγνωρίζεται μέρος δαπάνης για καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στον ΟΓΑ η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 31/12/2014. Από συνολική δαπάνη 2.451,03 που είναι καταχωρημένη στα βιβλία δεν αναγνωρίζεται ποσό 304,98 διότι δεν υφίσταται αντίστοιχο παραστατικό.	2014	304,98
Δεν αναγνωρίζεται μέρος από δαπάνη αποσβέσεων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 31/12/2014 και προκύπτει ως μεταφερόμενη από το μητρώο παγίων. Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται λόγω λάθους υπολογισμού του ποσού των αποσβέσεων σε πάγια που έτυχαν επιδότησης σε ποσοστό 50%.	2014	1.172,98
Συνολικές λογιστικές διαφορές έτους	2014	16.264,95
Δεν αναγνωρίζεται καταχωρημένη στα βιβλία (24/09/2015) δαπάνη που αφορά ΔΕΗ και το παραστατικό είναι σε όνομα άλλο από αυτό της ελεγχόμενης εταιρίας, στο όνομα	2015	2.440,81 (3.936,79*62%)
Δεν αναγνωρίζεται δαπάνη καυσίμων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 19/06/2015 και σχετικό παραστατικό Δ.Α.-TIM./19-06-2015 με στοιχεία εκδότη "..... Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται διότι το παραστατικό δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).	2015	5.549,27

Δεν αναγνωρίζεται δαπάνη καυσίμων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 07/09/2015 και σχετικό παραστατικό Δ.Α.-ΤΙΜ./07-09-2015 με στοιχεία εκδότη "..... Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται διότι το παραστατικό δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).	2015	5.235,65
Δεν αναγνωρίζεται δαπάνη καυσίμων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 17/12/2015 και σχετικό παραστατικό Δ.Α.-ΤΙΜ./17-12-2015 με στοιχεία εκδότη "..... Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται διότι το παραστατικό δεν εκδόθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.).	2015	4.648,17
Δεν αναγνωρίζεται μέρος από δαπάνη αποσβέσεων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 31/12/2015 και προκύπτει ως μεταφερόμενη από το μητρώο παγίων. Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται λόγω λάθους υπολογισμού του ποσού των αποσβέσεων σε πάγια που έτυχαν επιδότησης σε ποσοστό 50%.	2015	1660,01
Συνολικές λογιστικές διαφορές έτους	2015	19.533,91
Δεν αναγνωρίζεται μέρος από δαπάνη αποσβέσεων η οποία είναι καταχωρημένη στα βιβλία με ημερομηνία 31/12/2016 και προκύπτει ως μεταφερόμενη από το μητρώο παγίων. Η δαπάνη δεν αναγνωρίζεται λόγω λάθους υπολογισμού του ποσού των αποσβέσεων σε πάγια που έτυχαν επιδότησης σε ποσοστό 50%.	2016	2.124,73
Συνολικές λογιστικές διαφορές έτους	2016	2.124,73

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή η φορολογική αρχή δε διαπίστωσε παρατυπίες ή παραλείψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, προσδιόρισε τα αποτελέσματα των ελεγχόμενων οικονομικών 2013 και 2014 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41, 42 και 43 του ν. 2238/1994 και τα αποτελέσματα των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων, 21 έως 28, και 44, 45, 47 και 58 του ν. 4172/2013.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/29-10-2019 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

- 1) Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του κείμενου νομοθετικού πλαισίου και των πραγματικών περιστατικών της υπόθεσης. Συγκεκριμένα, η προσθήκη των επιδοτήσεων /οικονομικών ενισχύσεων στο ακαθάριστο εισόδημα διευρύνει ανεπίτρεπτα και αντίθετα στο

πνεύμα του νόμου, το πεδίο εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 41 παρ. 2 εδ. β' του νόμου 2238/1994, υπό την έννοια ότι αντίκειται στη λογική της χορήγησής τους, που είναι η υποβοήθηση του αγρότη για την ανάπτυξη της κρίσιμης για την εθνική οικονομία δραστηριότητάς του σε ένα μάλλον αντίξοο περιβάλλον.

- 2) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή αναγνώρισε μόνο το 38% των δαπανών που αφορούν στη λειτουργία στροβιλαντλιών (πομόνες), με τις οποίες ποτίζονται οι εκτάσεις εκμετάλλευσης της στην περιοχή. Η πραγματοποίηση των συγκεκριμένων δαπανών αφορούσαν αποκλειστικά στη λειτουργία της επιχείρησης.
- 3) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε τις δαπάνες καυσίμων των τιμολογίων που εξέδωσε η επιχείρηση ".....", δεδομένου ότι δεν αμφισβήτησε ούτε τη διενέργεια των συγκεκριμένων δαπανών ούτε την παραγωγικότητα αυτών.

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 41 παρ. 2 και 3 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ως ίσχυε κατά τις υπό κρίση χρήσεις, ορίζεται ότι: «2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώς 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 τις υπό κρίση χρήσεις (2012 και 2013), 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 πρόσδοδος 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.[.....]

«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.), [.....]

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, [...].

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, [...] 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....»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 43 του ιδίου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: « 1. Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα, που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, εκπίπτουν:

α) το ποσό του καταβαλλόμενου ενοικίου για εκμίσθωση της γεωργικής γης.

β) Ποσό ίσο με το είκοσι πέντε τοις εκατό (25%), της δαπάνης αγοράς καινούργιου πάγιου εξοπλισμού, που χρησιμοποιείται αποκλειστικά για την κάλυψη αναγκών της γεωργικής εκμετάλλευσης, εφάπαξ κατά το χρόνο πραγματοποίησης της δαπάνης, χωρίς δυνατότητα έκπτωσης αυτής, ολικά ή μερικά, σε επόμενες χρήσεις.

"Ειδικά για εκείνους που στην αρχή της φορολογούμενης χρήσεως είναι νέοι αγρότες, το παραπάνω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%)."

2.Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται οι λεπτομέρειες και η διαδικασία εφαρμογής, καθώς και τα απαιτούμενα δικαιολογητικά για την αναγνώριση της συνδρομής των προϋποθέσεων των εκπτώσεων αυτού του άρθρου.»

Επειδή, στο νέο φορολογικό καθεστώς , το οποίο ισχύει από 1/1/2014, προβλέπονται για όλες τις επιχειρήσεις τα εξής : Στο άρθρο 21 του Ν. 4172/2013 (Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα) : « 1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του

ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται».

Το εδάφιο στο τέλος της παρ. 1 προστέθηκε ως άνω με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Ν.4328/2015 (ΦΕΚ Α 51/14.5.2015) και ισχύει "για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά". Στη συνέχεια το ως άνω εδάφιο αντικαταστάθηκε με τη παρ.3 άρθρου 112 του Ν.4387/2016, ΦΕΚ Α 85/12.5.2016, ως εξής : « Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα» και εφαρμόζεται, σύμφωνα με τη παρ.4 του αυτού άρθρου και νόμου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1η Ιανουαρίου 2016 και εφεξής.

Επειδή, με το Αριθ. πρωτ.: Δ12 Α 1154855 ΕΞ 10.10.2013, έγγραφο, Φορολογική αντιμετώπιση αγροτικών επιδοτήσεων «Σχετικά με το ανωτέρω θέμα σας γνωρίζουμε ότι ισχύουν τα εξής: «1. Σύμφωνα με το 1123875/2152/Α0012/28.11.1997 έγγραφο έχει γίνει δεκτό, ότι οι αγροτικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις και επιδοτήσεις λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του ετήσιου αγροτικού εισοδήματος με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42 του ν.2238/1994. Για το χρονικό διάστημα πριν την 01.01.2011, για όσους φορολογούνται με την αντικειμενική μέθοδο, οι κάθε είδους αγροτικές ενισχύσεις, επιδοτήσεις ή αποζημιώσεις επί της παραγωγής αναγράφονται στους κωδικούς 659 - 660 του πίνακα 6 του εντύπου Ε1 της ετήσιας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να καλύψουν τεκμαρτές δαπάνες ενώ οι αγροτικές ενισχύσεις που δεν συνδέονται με την παραγωγή γράφονται στους κωδικούς 477-478 του ίδιου πίνακα (σχετ. 1032226/542/Α0012/10.04.2009 και Δ12 1115686 ΕΞ2009/09.12.2010 έγγραφα). 2. Ωστόσο σύμφωνα με την διαταγή ΠΟΛ.1079/12.4.2011, από 01.01.2011 όλες οι αγροτικές

ενισχύσεις (επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, ενισχύσεις κλπ), είτε είναι συνδεδεμένες με την παραγωγή είτε όχι, δεν θα λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό των τεκμηρίων.».

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1079/12.4.2011 Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2011 (χρήση 2010), ορίζεται μεταξύ άλλων : «...7. Τέλος, κατά τον προσδιορισμό των εν λόγω τιμών των γεωργικών προϊόντων με την αντικειμενική μέθοδο έχουν ληφθεί υπόψη και τα ποσά όλων των αγροτικών ενισχύσεων (επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, ενισχύσεις κλπ). Από 01.01.2011 οι επιδοτήσεις αυτές, είτε είναι συνδεδεμένες με την παραγωγή είτε όχι, δεν θα λαμβάνονται υπόψη κατά τον υπολογισμό των τεκμηρίων....»

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1118/8.4.1996., ορίζεται ότι :1. Με τη νέα διάταξη στους φορολογούμενους εκείνους που αποκτούν γεωργικό εισόδημα είτε είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, είτε όχι και δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. αλλά διαθέτουν μόνο στοιχεία (τιμολόγια πωλήσεων, εκκαθαρίσεις κ.τ.λ.) τους παρέχεται πλέον η ευχέρεια να προσδιορίσουν, όταν το επιθυμούν, και να δηλώσουν καθαρό γεωργικό εισόδημα, εκτός από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο και αυτό που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που κατέχουν ή με βάση την αξία της παραγωγής τους. Τούτο, για λόγους που κρίνουν απαραίτητο οι υπόχρεοι αυτοί, όπως π.χ. λήψη από την αρμόδια ΔΟΥ πιστοποιητικού για το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους από την εμπορία των προϊόντων τους, σε περίπτωση που θα χρειασθούν αυτά για την έκδοση άδειας επαγγελματικού φορτηγού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, όπως επίσης σε περίπτωση που το πραγματικό καθαρό γεωργικό τους εισόδημα είναι μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο για να το χρησιμοποιήσουν για την κάλυψη τεκμαρτών ή πραγματικών δαπανών διαβίωσης κατά την κρινόμενη ή και σε μελλοντικές χρήσεις, ομοίως σε περίπτωση ενδεχόμενης αμφισβήτησης για λόγους ανώτερης βίας του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο καθαρού γεωργικού εισοδήματος κ.τ.λ. 2. Για την εξεύρεση της αξίας της παραγωγής όταν δεν υπάρχουν στοιχεία (τιμολόγια, εκκαθαρίσεις κ.τ.λ.) όπως π.χ. στην περίπτωση διάθεσης της παραγωγής λιανικώς έξω από τον αγρό, ιδιοκατανάλωση, μη διάθεση της παραγωγής κ.τ.λ., ο όγκος της παραγωγής αποτιμάται σε αξία με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους κατά το χρόνο και στον τόπο της παραγωγής, ανεξάρτητα αν η παραγωγή αυτή πωλήθηκε ή όχι. Επί της προσδιοριζόμενης με τον παραπάνω τρόπο αξίας παραγωγής προστίθενται τυχόν ποσά επιδοτήσεων και το διαμορφούμενο συνολικό ποσό αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα της συγκεκριμένης εκμετάλλευσης επί του οποίου εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρού κέρδους, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα. »

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1270/21.11.1994, ορίζεται ότι : Καθαρό γεωργικό εισόδημα και συντελεστές προσδιορισμού του. «... 6. Τρόπος Υπολογισμού του Καθαρού Γεωργικού Εισοδήματος. 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 με 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.τ.λ.), δ) οι καταβαλλόμενοι τόκοι, ε) οι αποσβέσεις κεφαλαίων, στ) η αμοιβή υπηρεσιών τρίτων (τέλη, ασφάλιστρα), ζ) λοιπές σχετικές δαπάνες που αναφέρονται σε τρίτους».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992, ορίζεται ότι : « ο επιτηδευματίας εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές έμμεσων φόρων, δασμών, τελών, τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως είσπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.»

Επειδή τέλος, με τις διατάξεις της ΠΟΛ.1079/19.3.2014, δόθηκαν οι παρακάτω διευκρινήσεις: «7. Διευκρινίζεται ότι για την είσπραξη των δικαιωμάτων της ενιαίας ενίσχυσης, επιδοτήσεων, άλλων οικονομικών ενισχύσεων, αποζημιώσεων κλπ., δεν εκδίδεται φορολογικό στοιχείο από τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος. Αντίθετα οι αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., υποχρεούνται για τις εν λόγω εισπράξεις να εκδώσουν αθεώρητο τιμολόγιο, κατά το χρόνο είσπραξης ή της πίστωσης του λογαριασμού τους, εφόσον έλαβαν γνώση της πίστωσης αυτής, το οποίο και καταχωρούν στα βιβλία τους (εφόσον ενημερώνουν βιβλίο εσόδων –εξόδων κατά τα προαναφερόμενα)».

Επειδή, περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 6 της υποπαραγράφου Ε1 του ν. 4093/2012 (ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΕΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ) με τον οποίο καταργήθηκε ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, Α' 84), ορίζεται ότι : «3. Επίσης, ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών εκδίδει τιμολόγιο όταν εισπράττει επιδοτήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, αποζημιώσεις, επιστροφές τόκων, εισφορές και άλλα ανόργανα έσοδα. Για την υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, ως εισπραξη θεωρείται και η πίστωση του λογαριασμού του δικαιούχου, εφόσον αυτός εγγράφως έλαβε γνώση της πίστωσης αυτής.»

Επειδή, με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1003/2014, παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις. Ειδικότερα στην παρ. 8.1.2 της ως άνω ΠΟΛ.αναφέρεται ότι : «*Για την εισπραξη αποζημιώσεων, επιδοτήσεων, οικονομικών ενισχύσεων, επιστροφών τόκων, εισφορών και λοιπών συναφών εσόδων, δεν προβλέπεται ή έκδοση τιμολογίου από την Οδηγία 2006/112/ΕΕ. Η συναλλαγή δύναται να τεκμηριώνεται από παραστατικό που εκδίδει ο χορηγών το σχετικό ποσό ή η τράπεζα που το καταβάλλει (π.χ. απόφαση επιχορήγησης, βεβαίωση από τον ΟΠΕΚΕΠΕ που περιλαμβάνει τα στοιχεία του δικαιούχου, το ποσό, την ημερομηνία ή άλλο ανάλογο στοιχείο).*»

Επειδή, από την παράθεση των ανωτέρω διατάξεων, προκύπτει ότι τόσο οι αγροτικές επιδοτήσεις, μέσω της διαδικασίας του προσδιορισμού του «τεκμαρτού» καθαρού γεωργικού εισοδήματος όσο και οι αγροτικές επιδοτήσεις στην περίπτωση λογιστικού προσδιορισμού των φορολογικών αποτελεσμάτων (τήρηση βιβλίων και στοιχείων) που θεσπίστηκε με το νέο νόμο 4172/2013, περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα. Ειδικά, οι επιδοτήσεις που σχετίζονται με επενδύσεις (αγορά γεωργικών μηχανημάτων, ανέγερσης γεωργικών κτιρίων κ.λπ.), δεν θεωρούνται ακαθάριστα έσοδα και αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους .

Ενόψει των ανωτέρω διατάξεων, συνάγεται ότι ορθά η φορολογική αρχή συμπεριέλαβε στα ακαθάριστα έσοδα των οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016, τις ως άνω εισπραττόμενες γεωργικές επιδοτήσεις, ενώ σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Ως προς τον δεύτερο και τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας, περί της μη αναγνώρισης των δαπανών για τη λειτουργία των στροβιλαντλίων και των δαπανών καυσίμων

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : « Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' , του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. [...]

4. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα περιλαμβάνονται εκ των άμεσων ενισχύσεων του Πυλώνα Ι της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, όπως αυτές ορίζονται, μόνο η βασική ενίσχυση καθώς και, κατά το ποσό που υπερβαίνουν τις δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι πράσινες και συνδεδεμένες ενισχύσεις. Οι αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολο τους δεν περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ».

Επειδή ακολούθως 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 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.

Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει, β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣτΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, ΣτΕ 1729/2013, ΣτΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).....».

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 αναλλακτικοί 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, εν προκειμένω, από την από 19/09/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προκύπτουν τα εξής : Κατά τον φορολογικό έλεγχο της προσφεύγουσας εταιρίας, με αντικείμενο δραστηριότητας την εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής, δε διαπιστώθηκαν παρατυπίες και παραλήψεις που να καθιστούν ανέφικτο τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, παρά μόνο λογιστικές διαφορές, όπως αυτές αναλύονται ανά φορολογικό έτος ως εξής :

Είδος λογιστικής διαφοράς	2014	2015	2016
Μη αναγνώριση δαπάνης ΔΕΗ σε ποσοστό 62%	334,53	2.440,81	
Μη αναγνώριση δαπάνης καυσίμων	14.452,46	15.433,09	
Μη αναγνώριση δαπάνης για καταβολή ασφαλιστικών εισφορών	304,98		
Μη αναγνώριση δαπάνης αποσβέσεων λόγω λάθους υπολογισμού	1.172,98	1.660,01	2.124,73

Σύνολο	16.264,95	19.533,91	2.124,73
---------------	------------------	------------------	-----------------

Συγκεκριμένα η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ποσοστό 62% δαπανών ηλεκτρικού ρεύματος για τη λειτουργία στροβιλαντλίας (πομόνας), με αριθμό παροχής, με το αιτιολογικό ότι από τη συγκεκριμένη πομόνα ποτίζονται περισσότερα παρακείμενα χωράφια και τα έξοδα ηλεκτροδότησης επιμερίζονται μεταξύ των χρηστών.

Επίσης, δεν αναγνώρισε δαπάνες καυσίμων (πετρέλαιο κίνησης) στα φορολογικά έτη 2014 και 2015, διότι τα παραστατικά στοιχεία δεν εκδόθηκαν σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, ήτοι, δεν αναγράφονται σε αυτά οι αντίστοιχες αποδείξεις λιανικής συναλλαγής σε αντικατάσταση των οποίων εκδόθηκαν, ούτε και επισυνάπτονται οι (πρωτότυπες) αυτόματα εκδιδόμενες αποδείξεις εσόδων που εκδόθηκαν από το σύστημα εισροών – εκροών που είχε εγκατεστημένο στο πρατήριο της κατά το χρόνο έκδοσης.

Η προσφεύγουσα εταιρία, ως προς τις δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος, ισχυρίζεται, ότι η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε τις ως άνω δαπάνες καθώς αυτές αφορούσαν στη λειτουργία στροβιλαντλίας (πομόνας), με την οποία ποτίζονται εκτάσεις με δικές της καλλιέργειες. Ειδικότερα αναφέρει ότι, όπως προκύπτει από τα σχετικά τοπογραφικά διαγράμματα, στην εκμετάλλευση της επιχείρησης βρίσκονται τα τεμάχια με αριθμούςκαι, ενώ γύρω από αυτά κείνται άλλες εκτάσεις που ανήκουν ή τυγχάνουν εκμετάλλευσης από συναδέλφους. Η θέση της μιας – κρίσιμης για την υπόθεση – πομόνας είναι στο αγροτεμάχιοκαι της έτερης στο αγροτεμάχιο Προκειμένου να καταστεί εφικτή η αξιοποίηση των γεωτρήσεων και βάσει των υποδείξεων από τη ΔΕΗ αλλά και από το τμήμα εγγείων βελτιώσεων του αρμόδιου Υπουργείου Γεωργίας, οι ιδιοκτήτες ή νομείς των εκτάσεων της περιοχής όρισαν έναν διαχειριστή για κάθε πομόνα.. Για την μια αντλία – αυτή που βρίσκεται στο αγροτεμάχιο- διαχειριστής ορίστηκε, ενώ για την άλλη αντλία – αυτή που βρίσκεται στο αγροτεμάχιο– διαχειριστής ορίστηκε ο Ο ορισμός διαχειριστή είχε ως αναπόφευκτη συνέπεια, η έκδοση των παραστατικών από τη ΔΕΗ να γίνεται με την χρήση του δικού του ονοματεπώνυμου και το ποσό να μην επιμερίζεται από τη ΔΕΗ στους περισσότερους παραγωγούς που αξιοποιούσαν την πομόνα. Παρά τις αλλεπάλληλες οχλήσεις τους για τον επιμερισμό των εξόδων ανά παραγωγό (και άρα την έκδοση περισσότερων παραστατικών με τα ποσά που αναλογούν στον καθένα από τη ΔΕΗ) τόσο η ΔΕΗ όσο και το τμήμα εγγείων βελτιώσεων του Υπουργείου Γεωργίας κατέστησαν σαφές ότι η συγκεκριμένη ενέργεια ήταν ανέφικτη από την πλευρά τους.

Ως προς τις δαπάνες καυσίμων, η προσφεύγουσα επικαλείται, ότι ο έλεγχος δεν αμφισβητεί τόσο την πραγματοποίηση των επίμαχων συναλλαγών όσο και την παραγωγικότητα των δαπανών που αποτυπώνονται στα επίμαχα τιμολόγια.

Για την απόδειξη των ανωτέρω ισχυρισμών, προσκόμισε τόσο ενώπιον της φορολογικής αρχής όσο και ενώπιον της Υπηρεσίας μας τα παρακάτω αποδεικτικά στοιχεία :

- τοπογραφικό σκαρίφημα, από το οποίο προκύπτουν οι θέσεις των πομονών και τα παρεκείμενα αγροτεμάχια.

- Αντίγραφα δηλώσεων καλλιέργειας του Ολοκληρωμένου Συστήματος Διαχείρισης και Ελέγχου (ΟΣΔΕ), για τα έτη 2014, 2015 και 2016, από τα οποία προκύπτουν τα αγροτεμάχια που αρδεύονται από τις επίμαχες πομόνες.

- Αντίγραφο του υπ'αριθμ./07-04-2008 συμβολαίου αγοράς για το υπ'αριθμ.αγροτεμάχιο από το οποίο προκύπτει ότι αυτό μεταβιβάσθηκε από τον στον, διαχειριστή της ελεγχόμενης.

- Αντίγραφο του υπ'αριθμ./22-07-2010 συμβολαίου αγοράς για τα υπ'αριθμ.καιαγροτεμάχια από το οποίο προκύπτει ότι αυτά μεταβιβάσθηκαν από τονστον, διαχειριστή της ελεγχόμενης.

- Ένα αντίγραφο "εντολή μετρητή με Μ/Σ έντασης" έγγραφο που εκδόθηκε από τη ΔΕΗ ΑΕ στις 02/04/2008, που αφορά την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος με αριθμόκαι αναφέρει ως καταναλωτή τον κ.

- Ένα αντίγραφο " εντολή μετρητή με Μ/Σ έντασης" έγγραφο που εκδόθηκε από τη ΔΕΗ ΑΕ στις 13/07/2011, που αφορά την παροχή ηλεκτρικού ρεύματος με αριθμό (την ίδια με ανωτέρω) και αναφέρει ως καταναλωτή τον κ.

- Υπεύθυνη δήλωση του κ.διαχειριστή της πομόνας, με αριθμό παροχής, με την οποία δηλώνει ότι "από τη συγκεκριμένη πομόνα ποτίζονται περισσότερα παρακείμενα χωράφια και τα έξοδα ηλεκτροδότησης επιμερίζονται μεταξύ των χρηστών" .

- Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ/29-10-2014, εκδόσεωςκαθαρής αξίας ύψους 5.691,06 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.308,94 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 7.000,00 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ/23-11-2014, εκδόσεωςκαθαρής αξίας ύψους 3.727,07 πλέον ΦΠΑ ύψους 857,23ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 4.584,30 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ/31-12-2014, εκδόσεωςκαθαρής αξίας ύψους 5.034,33πλέον ΦΠΑ ύψους 1.157,90 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.192,33 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο

η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ/19-06-2015, εκδόσεωςκαθαρής αξίας ύψους 5.549,27 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.127,33 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.825,60 ευρώ, με συνημμένες διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ/07-09-2015, εκδόσεωςκαθαρής αξίας ύψους 5.235,65 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.204,20 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 6.439,85 ευρώ, με διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αντίγραφο του με αριθμ. ΤΠ-ΔΑ/17-12-2015, εκδόσεωςκαθαρής αξίας ύψους 4.648,17 πλέον ΦΠΑ ύψους 1.069,08 ευρώ, ήτοι συνολικού ποσού ύψους 5.717,2 5ευρώ, με συνημμένες με διάφορες αποδείξεις εσόδου από το σύστημα εισροών – εκροών, στις οποίες τόσο η ποσότητα των λίτρων όσο και η αξία αυτών δεν ταυτίζονται με την αντίστοιχη ποσότητα και αξία που αναγράφεται στο ως άνω τιμολόγιο.

Αναφορικά με τη μη αναγνώριση κατά ποσοστό 62% της δαπάνης ηλεκτρικού ρεύματος για τη λειτουργία των στριβοαντλίων (πομονών), ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του:

α) το τοπογραφικό σκαρίφημα και τα αντίγραφα των δηλώσεων καλλιέργειας ΟΣΔΕ της ελεγχόμενης από τα οποία προκύπτει ότι πλησίον της πομόνας η οποία αντιστοιχεί στον αριθμό παροχής (.....) η ελεγχόμενη κατέχει και καλλιεργεί αγροτεμάχια συνολικής έκτασης 38.200 τ.μ. (αραβόσιτος) ενώ πλησίον της πομόνας η οποία αντιστοιχεί στον αριθμό παροχής (.....) η ελεγχόμενη κατέχει και καλλιεργεί αγροτεμάχια συνολικής έκτασης 102.700 τ.μ. (αραβόσιτος),

β) το αντίγραφο έγγραφο που εκδόθηκε από τη ΔΕΗ στις 13/07/2011 και φέρει τίτλο «εντολή μετρητή με Μ/Σ έντασης», από το οποίο προκύπτει ότι στην παροχή ηλεκτρικής ενέργειας με αριθμόεμφανίζεται ως καταναλωτήςδιαχειριστής της ελεγχόμενης,

γ) το γεγονός ότι στη συγκεκριμένη περιοχή δεν υφίσταται Τοπικός Οργανισμός Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) ώστε να υφίστανται ακριβή στοιχεία για τα αγροτεμάχια που κάθε πομόνα εξυπηρετεί,

δ) το γεγονός ότι οι λογαριασμοί πληρώθηκαν από την ελεγχόμενη όπως προκύπτει από τα παραστατικά στοιχεία που προσκόμισε (καταθετήρια τραπεζών)

κατέληξε στα εξής συμπεράσματα:

1) οι συνολικές δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας που προκύπτουν από τα παραστατικά

στοιχεία (λογαριασμοί ΔΕΗ) και αντιστοιχούν στη παροχή με αριθμό (.....) και έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία, αποδεικνύονται και με κατάλληλα δικαιολογητικά. Ως εκ τούτου έκρινε τις συνολικές δαπάνες αυτές εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης στα έτη 2015 και 2016.

2) Οι συνολικές δαπάνες ηλεκτρικής ενέργειας που προκύπτουν από τα παραστατικά στοιχεία (λογαριασμοί ΔΕΗ) και αντιστοιχούν στην παροχή με αριθμό (.....) και έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της ελεγχόμενης αποδεικνύονται και αυτές με κατάλληλα δικαιολογητικά, πρέπει όμως να επιμερισθούν, καθώς αφορούν και σε άλλα πρόσωπα, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω.

Υπό τα δεδομένα αυτά, και λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός, ότι η προσφεύγουσα εξέπεσε, ενδεικτικά, για το έτος 2015, για τη λειτουργία της πομόνας, με αριθμ. (.....), η οποία εξυπηρετεί το πότισμα συνολικής έκτασης 102.700 τμ, δαπάνες ύψους 2.398,83 € (0,024 ευρώ ανά στρέμμα), ενώ, για τη λειτουργία της πομόνας, με αριθμ. (.....), η οποία εξυπηρετεί το πότισμα συνολικής έκτασης 38.200 τμ, δαπάνες ύψους 3.936,79 € (0,11 ευρώ ανά στρέμμα), ήτοι, δαπάνες προσαυξημένες κατά ποσοστό 350% περίπου, συνάγεται, ότι η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ως εκπεστέες από τις συγκεκριμένες δαπάνες, ποσό που αντιστοιχεί σε κάθε περίπτωση, σε ευνοϊκότερο ποσοστό, ήτοι, 62% της δαπάνης, για τη λειτουργία της με αριθμ.στριβολαντλίας, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αναφορικά με τη μη αναγνώριση των δαπάνων καυσίμων επισημαίνονται τα εξής :

Επειδή από τις προαναφερθείσες διατάξεις περί έκδοσης φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών – εκροών, συνάγεται ότι οι εναλλακτικοί τρόποι έκδοσης των φορολογικών στοιχείων για τις μεμονωμένες πωλήσεις καυσίμων σε άλλους υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, είναι είτε η έκδοση απόδειξης εσόδου στην οποία αναγράφεται με πληκτρολόγηση μέσω του λογισμικού του συστήματος εισροών – εκροών, 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, είτε η 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».

Επειδή πρέπει να επισημανθεί 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, σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις που αναφέρονται στον τρόπο έκδοσης των φορολογικών στοιχείων από το σύστημα εισροών – εκροών που λειτουργεί στα πρατήρια υγρών καυσίμων, προκύπτει ότι σε κάθε περίπτωση, οι αποδείξεις εσόδου είναι το νόμιμο στοιχείο που εκδίδεται για την πώληση καυσίμων και οι οποίες δηλώνουν με βεβαιότητα ότι έλαβε χώρα το γεγονός της πραγματοποίησης των συναλλαγών, υπό την έννοια ότι αυτές εκδίδονται αυτόματα από το εν λόγω σύστημα με την ολοκλήρωση της παράδοσης του καυσίμου από κάθε αντλία. Ο εναλλακτικός τρόπος έκδοσης του τιμολογίου είναι αποδεκτός, με την προϋπόθεση ότι επισυνάπτονται σε αυτό οι αντίστοιχες αποδείξεις εσόδου. Εν προκειμένω, εφαρμόστηκε ο δεύτερος τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων, ήτοι με την έκδοση τιμολογίου, εντούτοις, από τα προσκομιζόμενα αντίγραφα (όχι πρωτότυπα) των αποδείξεων εσόδων, τόσο η συνολική ποσότητα των λίτρων όσο και η συνολική αξία αυτών, δε συσχετίζονται με τις αντίστοιχες ποσότητες και αξίες των καυσίμων που αναγράφονται στα εν λόγω τιμολόγια – δελτία αποστολής. Συνεπώς, λόγω της μη ύπαρξης των νομίμων δικαιολογητικών, δεν πληρείται η προϋπόθεση της περ. γ' του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, για την έκπτωση της συγκεκριμένης δαπάνης και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 19/09/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **29/10/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής της ομόρρυθμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» – **Α.Φ.Μ.**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας- καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Αρ.πράξης	Διαχειριστική περίοδος	Κύριος φόρος	Πρόστιμο άρθρου 49 §1ν. 4509/2017	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ
...../19-09-18	01/01/2012-31/12/2012	566,44	377,31	943,75

...../19-09-18	01/01/2013-31/12/2013	3.491,51	2.325,70	5.817,21
...../19-09-18	01/01/2014-31/12/2014	5.792,28	1.737,68	7.529,96
...../19-09-18	01/01/2015-31/12/2015	7.238,19	3.619,10	10.857,29
...../19-09-18	01/01/2016-31/12/2016	906,17	226,54	1.132,71

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

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**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.