



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 12/03/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός απόφασης: 595

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3.Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 13-11-2018 με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» – Α.Φ.Μ., αγρότη με κύρια δραστηριότητα εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής και διεύθυνση έδρας στη του Ν., - Τ.Κ. κατά των με αριθμό και /17-10-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικών ετών 2013 και 2014 και των 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 21-11-2018 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 13-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

-Με την υπ' αριθμ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 11.769,26 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.086,99 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 7.925,42 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **20.781,67 €**.

-Με την υπ' αριθμ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 4.444,54 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 625,72 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 4.104,09 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **9.174,35 €**.

-Με την υπ' αριθμ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 478,29 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 147,16 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **625,45 €**.

-Με την υπ' αριθμ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 179,65 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 101,43 €, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. ύψους 17,97 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **299,03 €**.

-Με την υπ' αριθμ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 308,53 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 69,33 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **377,86 €**.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, στα πλαίσια διενέργειας μερικού ελέγχου για τις χρήσεις 2012-2016, με βάση την ΠΟΛ 1037/2005, τις διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του Ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 21, 22 και 23 του ν. 4172/2013 καθώς και του άρθρου 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014,

δυνάμει της υπ' αριθμ. /28-08-2017 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

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

Στις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013, τα ακαθάριστα έσοδα από γεωργική εκμετάλλευση προέρχονται από την εκτροφή αγελάδων γαλακτοπαραγωγής με συντελεστή 5% και από φυτική παραγωγή με συντελεστή 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων. Εντούτοις, η επιχείρηση προσδιόρισε το καθαρό γεωργικό εισόδημα τεκμαρτών, με εφαρμογή στο σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του συντελεστή 5%, που αντιστοιχεί στην κτηνοτροφική εκμετάλλευση.

Περαιτέρω κατά τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με βάση το αντικειμενικό σύστημα, το ζωικό κεφάλαιο της επιχείρησης προσδιορίστηκε για τη χρήση 2012, στο ύψος των 309 εκτρεφόμενων ζώων, εκ των οποίων 154 θηλυκά ηλικίας άνω των 2,3 ετών, 8 θηλυκά ηλικίας κάτω των 2,3 ετών και 147 αρσενικά, ενώ για τη χρήση 2013, το ζωικό κεφάλαιο της επιχείρησης προσδιορίστηκε στο ύψος των 252 εκτρεφόμενων ζώων, εκ των οποίων 91 αρσενικά, 102 θηλυκά ηλικίας άνω των 2,3 ετών, 59 θηλυκά ηλικίας κάτω των 2,3 ετών και 11 θηλυκά που δε γέννησαν εντός του έτους 2013.

Επίσης, από τον έλεγχο της νόμιμης έκπτωσης των δαπανών, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις προέκυψαν οι παρακάτω λογιστικές διαφορές, ανά χρήση :

Κατά τη χρήση 2014, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση συνολικό ποσό **1.955,60€**, διότι αφορά σε δύο τιμολόγια –δελτία αποστολής(ΤΔΑ), με ημερομηνία /2014, τα οποία εξέδωσε η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση λόγω αγοράς αγροτικών προϊόντων από την , αγρότη ειδικού καθεστώτος, συνολικής αξίας 965,60 € και σε τρία τιμολόγια (9,10 και 11), με ημερομηνία την 1/8/2014, εκδόσεως «.....», συνολικής καθαρής αξίας 990,00 €, καθότι, ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται ουσιαστικά για μία συναλλαγή ανά προμηθευτή, με αξία μεγαλύτερη των 500,00 € και η εξόφληση δεν έγινε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, **σύμφωνα με το άρθρο 23 περίπτωση β'ν.4172/2013.**

Επίσης δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα η δαπάνη ύψους **1.723,58 €**, η οποία πραγματοποιήθηκε με το αριθ. /11-12-2014 Τιμολόγιο εκδόσεως «.....», διότι πρόκειται για προσωπική δαπάνη (αγορά ψυγ/κτη, πλυντήριο ρούχων ,τηλεόραση, φούρνο

μικρ.) και συνεπώς δεν πραγματοποιήθηκε προς το συμφέρον της επιχ/σης κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της **σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α ν.4172/2013.**

Κατά τη χρήση 2015, δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση συνολικό ποσό **1.690,44 €**, διότι αφορά σε δύο τιμολόγια (ΤΙΜ.), με ημερομηνία 10/5/2015, εκδόσεως «.....», συνολικής καθαρής αξίας 735,60 €, και σε τρία φορολογικά στοιχεία (Τ.Π.Υ.) με ημερομηνίες 9/4/2015 και 10/4/2015, εκδόσεως της ομορρύθμου εταιρείας με την επωνυμία «.....» συνολικής καθαρής αξίας 954,84 €, καθότι, ο έλεγχος έκρινε ότι πρόκειται ουσιαστικά για μία συναλλαγή ανά προμηθευτή, με αξία μεγαλύτερη των 500,00 € και η εξόφληση δεν έγινε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, **σύμφωνα με το άρθρο 23 περίπτωση β' ν.4172/2013.**

Κατά τη χρήση 2016, δεν αναγνωρίστηκαν για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπάνες ύψους **1.402,41 €**, καθότι πρόκειται για προσωπικές δαπάνες (αγορά κινητών τηλεφώνων) και συνεπώς δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχ/σης κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της **σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α ν.4172/2013.**

Κατόπιν των παραπάνω διαπιστώσεων, ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε για τις χρήσεις 2012 και 2013, το καθαρό γεωργικό εισόδημα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του ν. 2238/1994, και επιπλέον αναμόρφωσε για τις χρήσεις 2014, 2015 και 2016, τα φορολογικά αποτελέσματα της επιχείρησης, με τη προσθήκη των ως άνω ποσών ως λογιστικές διαφορές.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /13-11-2018 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Όλες οι προσβαλλομενες πράξεις, τυγχάνουν ακυρωτέες καθότι, ερείδονται επί εσφαλμένων πραγματικών παραδοχών και νομικών προσεγγίσεων. Συγκεκριμένα, η φορολογική αρχή εσφαλμένα χαρακτήρισε και φορολόγησε τα 147 αρσενικά βοοειδή, για τη χρήση 2012 και τα 91 αρσενικά βοοειδή, ως κρεατοπαραγωγά, δεδομένου, ότι δεν υφίσταται στην εκμετάλλευσή του κρεατοπαραγωγά ζώα. Επιπροσθέτως, ως προς το συνυπολογισμό πέραν των δηλωθέντων, επιπλέον θηλυκών αγελάδων 29 για τη χρήση 2012 και 11 για τη χρήση 2013, από το κείμενο κανονιστικό πλαίσιο που διέπει τη φορολόγηση βοοειδών για τις επίμαχες περιόδους, προκύπτει ότι το αντικειμενικό σύστημα φορολόγησης της γεωργικής εκμετάλλευσης εφαρμόζεται, προκειμένου να είναι σύμφωνο με το Σύνταγμα, το τεκμήριο δε, που αξιοποιείται για τον υπολογισμό του εισοδήματος του κτηνοτρόφου, δεν είναι αμάχητο . Σε μία γαλακτοπαραγωγική αγροτική εκμετάλλευση, βάσει υπολογισμού του φόρου αποτελούν καταρχήν, τα θηλυκά ζώα που γεννούν και ως εκ τούτου δύνανται να παράξουν γάλα. Εξ αυτών θα πρέπει, τελικώς, να φορολογηθούν μόνο

όσα παρήγαγαν όντως γάλα, διότι διαφορετικά, εισάγεται αμάχητο τεκμήριο υπολογισμού του φόρου εισοδήματος. Ο αριθμός των αγελάδων που όντως παρήγαγαν γάλα κατά την επίμαχη περίοδο, μπορεί να προκύψει από τη διαίρεση μεταξύ του γάλακτος που διέθεσα στην αγορά και της μέσης ποσότητας γάλακτος που παράγει κάθε αγελάδα.

2) Η φορολογική αρχή εσφαλμένα δεν αναγνώρισε προς έκπτωση, κατά τις χρήσεις 2014, και 2015, δαπάνες ύψους 1.955,60 € και 1.690,44 €, αντίστοιχα, καθότι, όλες αφορούν σε επιμέρους δαπάνες, οι οποίες υπολείπονται του ορίου των 500 ευρώ, που ενεργοποιεί την υποχρέωση εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. β' του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

3) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε για το φορολογικό έτος 2015, τη δαπάνη ύψους 1.723,58 €, για την προμήθεια ηλεκτρικών ειδών για την εγκατάστασή τους στην έδρα της επιχείρησης, καθότι, αποτελεί επαγγελματική και όχι προσωπική δαπάνη που γίνεται προς το συμφέρον της επιχείρησης.

4) Εσφαλμένα η φορολογική αρχή απέρριψε για το φορολογικό έτος 2016, τις δαπάνες ύψους 1.402,41 € για την αγορά κινητών τηλεφώνων, καθότι αυτές εξυπηρετούν τις ανάγκες της επιχείρησής του και όχι προσωπικές ανάγκες.

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

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

Επειδή, στο άρθρο 41 παρ. 2 και 3 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται 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 εισόδων:

α) Οι τόκοι από συναλλακτικές πράξεις.

β) Η αυτόματη υπερτίμηση κεφαλαίου της επιχείρησης.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

5. **Αν από τα τηρούμενα βιβλία ή στοιχεία του Κ.Β.Σ., από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που**

προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.

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

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

Επί τη βάσει 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 προσδιοριζόμενου 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/Α0012/28.11.1997, Δ12 1109891/09.07.2013 έγγραφα μας), όλοι οι μόσχοι είτε

είναι αγοραζόμενοι είτε ιδιοπαραγόμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρούνται στο γεωργικό εισόδημα της αντικειμενικής μεθόδου (άρθρο 42 του ν.2238/94).

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

Επειδή στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για τις ελεγχόμενες χρήσεις (2012 και 2013) έλαβε υπόψη της τα εξής δεδομένα :

α) με το υπ' αριθμ. Πρωτ. 1054043/07-04-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε. ,σύμφωνα με το οποίο, όλοι οι μόσχοι είτε είναι αγοραζόμενοι, είτε ιδιοπαραγόμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρούνται στο γεωργικό εισόδημα της αντικειμενικής μεθόδου».

β)το υπ'αριθμ Δ12 Α 1130123 ΕΞ 2013/08-08-2013 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. και το υπ'αρ. 1671/78890/26.3.2013 έγγραφο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, σύμφωνα με τα οποία, η «γαλακτοπαραγωγή της αγελάδος αρχίζει με τον τοκετό και τελειώνει με την διακοπή της άμελης, δύο μήνες περίπου πρό του τοκετού. Το διάστημα αυτό ορίζεται ως γαλακτική περίοδος..... η ηλικία του πρώτου τοκετούείναι 27,6 μήνες (2.3 έτη) και συνεπώς οι γαλακτοπαραγωγικές αγελάδες θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από την ηλικία των 2,3 ετών».

γ) τα απεσταλθέντα στοιχεία του μητρώου εκμετάλλευσης βοειδών, του Τμήμα Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας Ξάνθης, σύμφωνα με τα οποία, προκύπτει ότι το ζωϊκό κεφάλαιο της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά το φορολογικό έτος 2012 ανήλθε συνολικά σε 309 εκτρεφόμενα ζώα εκ των οποίων 162 θηλυκά και 147 αρσενικά. Από τα 162 θηλυκά ζώα τα 8 κατά την 31/12/2012 ήταν μικρότερα από την ηλικία των 2,3 ετών και τα υπόλοιπα 154 μεγαλύτερα από την ηλικία των 2,3 ετών. Το ζωϊκό κεφάλαιο της ελεγχόμενης επιχείρησης κατά το φορολογικό έτος 2013 ανήλθε συνολικά σε 252 εκτρεφόμενα ζώα εκ των οποίων 161 θηλυκά και 91 αρσενικά. Από τα 161 θηλυκά ζώα τα 59 κατά την 31/12/2013 ήταν μικρότερα από την ηλικία των 2,3 ετών και τα υπόλοιπα 102 μεγαλύτερα από την ηλικία των 2,3 ετών. Από αυτά, εντός του 2013 γέννησαν τα 91.

δ) το γεγονός, ότι ο τρόπος φορολόγησης των αγελάδων γαλακτοπαραγωγής, όπως προβάλλεται από τον προσφεύγοντα (με βάση τον αριθμό των αγελάδων που όντως παρήγαγαν

γάλα κατά την επίμαχη περίοδο, ήτοι, από την ποσότητα του γάλακτος που διατίθεται στην αγορά δια της μέσης ποσότητας γάλακτος που παράγει κάθε αγελάδα), δεν προβλέπεται από καμία νομοθετική διάταξη, εγκύκλιο ή λύση της διοίκησης.

Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, ορθά η φορολογική αρχή προσδιόρισε για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2012 και 2013 το συνολικό καθαρό γεωργικό εισόδημα με βάση την αντικειμενική μέθοδο στο ύψος των 74.816,96 € και 41.282,47 €, αντίστοιχα, λαμβάνοντας υπόψη της, το γεγονός ότι για τα έτη αυτά, οι αγελάδες γαλακτοπαραγωγής που αποφέρουν εισόδημα είναι θηλυκές ηλικίας μεγαλύτερες των 24 μηνών, ήτοι, 154 και 91, αντίστοιχα, ενώ τα βοειδή κρεατοπαραγωγής (αρσενικά), 147 και 91 αντίστοιχα, και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Τέλος, σχετικά με τον ισχυρισμό ότι η επιχείρησή του δε δραστηριοποιείται στην εκτροφή κρεατοπαραγωγών ζώων, σημειώνεται ότι, αβασίμως προβάλλεται, καθότι, στην από 16/10/2018 έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος ρητά αναφέρεται (σελ. 7, 8 και 9), ότι σε όλες τις ελεγχόμενες χρήσεις, η επιχείρηση πραγματοποιεί και χονδρικές πωλήσεις προς κρεοπώλες μόσχων ή αγελάδων. Το ίδιο ως άνω γεγονός, προκύπτει και από το ηλεκτρονικό αρχείο (internet) του υποσυστήματος συγκεντρωτικών καταστάσεων Πελατών – Προμηθευτών των ετών 2012 και 2013, όπου η επιχείρηση δήλωσε ότι πραγματοποίησε πωλήσεις προς διάφορους κρεοπώλες.

Ως προς τον δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος περί εσφαλμένης απόρριψης δαπανών, επισημαίνονται τα εξής :

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 τις διατάξεις του άρθρου 23 του ως άνω νόμου, ορίζεται ότι : «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) τόκοι από δάνεια που λαμβάνει η επιχείρηση από τρίτους,,

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), δ), ε), στ), ζ), η), θ), ι), ια),

ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες και

ιγ)».

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 συνήθειες 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 συνήθειες 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 με την ΠΟΛ. 1216/2-6-2014 παρέχονται οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του [άρθρου 23 του Ν. 4172/2013](#). Ειδικότερα 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.

3. Διευκρινίζεται ότι η προϋπόθεση της περίπτωσης αυτής (εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής) δεν απαιτείται για τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών:

α. Μισθούς, ημερομίσθια προσωπικού, απολαβές διευθυντών ή μελών του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, έκτακτες αμοιβές προσωπικού, αμοιβές καταβαλλόμενες σε υπαλλήλους πέραν των συμβατικών ή νομίμων, πάγια μηνιαία αποζημίωση η οποία συνιστά συγκεκριμένη επαύξηση μισθού, που χορηγούνται από τον εργοδότη στον εργαζόμενο, καθόσον οι ανωτέρω δαπάνες δεν αφορούν στη λήψη υπηρεσιών αλλά στην παροχή μισθωτής εργασίας.

β. Μισθώματα ακινήτων, καθότι δεν πρόκειται για λήψη υπηρεσιών αλλά για χρήση μισθίου (εισόδημα από κεφάλαιο για τον εκμισθωτή, σχετ. [άρθρο 39 Ν.4172/2013](#)).

γ. Τόκους και συναφή έξοδα, καθόσον δεν εμπεριέχουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της παροχής υπηρεσίας.

Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ.

4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται:

- Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα),
- Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή,
- Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων,
- Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής,
- Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων.

5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των €500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή».

7. Επίσης, διευκρινίζεται ότι με τραπεζικό μέσο πληρωμής αποκλειστικά και μόνο εξοφλούνται, μερικά ή ολικά και οι συναλλαγές αξίας άνω των €500, στις περιπτώσεις πώλησης

αγαθών ή παροχής υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου. Δηλαδή, ο αντιπρόσωπος - εντολοδόχος πρέπει να πληρωθεί με τραπεζικό μέσο πληρωμής και να αποδώσει το προϊόν της πώλησης (ποσό) στον εντολέα του, εφόσον προκύπτει αξία άνω των €500 ανά εκκαθάριση μετά την αφαίρεση από αυτόν της προμήθειας που δικαιούται, με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής.

8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο.

9.....

10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπνεσιμότητά 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.

11. Στις υπόψη διατάξεις εμπίπτουν και οι περιπτώσεις εξόφλησης δαπανών που αφορούν στην αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών από πρόσωπα που δεν έχουν υποχρέωση έκδοσης στοιχείου του ΚΦΑΣ (παρ. 5 άρθρου 6 του ΚΦΑΣ).

12. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την [παρ. 2 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013](#), όπως ισχύει, για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.»

Ως προς τη μη αναγνώριση έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, δαπανών ύψους 1.955,60 €, για το φορολογικό έτος 2014, και 1.690,44 €, για το έτος 2015, η φορολογική αρχή, έλαβε υπόψη της ότι :

- τα με αριθμ. και τιμολόγια δελτία αποστολής, για αγορά αγροτικών προϊόντων, από την κ., εκδόθηκαν από την ίδια την προσφεύγουσα επιχείρηση, καθότι η προμηθεύτρια είναι αγρότης ειδικού καθεστώτος.

- τα εν λόγω τιμολόγια εκδόθηκαν την ίδια ημερομηνία, ήτοι, την 3/9/2014.
- αφορούν το ίδιο είδος, ήτοι, αραβόσιτο,

- τα αριθμ. και /01-08-2014 τιμολόγια για την αγορά προϊόντων εκτροφής των βοοειδών (σανού) από την επιχείρηση «.....», τα οποία μεταφέρθηκαν με τα και δελτία αποστολής, εκδόθηκαν κατά την ίδια ημερομηνία (01-08-2014),

- τα αριθμ. και τιμολόγια για την αγορά προϊόντων εκτροφής των βοοειδών της (σανού) από την επιχείρηση «.....», τα οποία μεταφέρθηκαν με τα και δελτία αποστολής, εκδόθηκαν κατά την ίδια ημερομηνία (10-5-2015),

- τα αριθμ. και τιμολόγια για την αγορά εξαρτημάτων και επισκευής γεωργικών μηχανημάτων, εκδόσεως της επιχείρησης «.....» τα οποία εκδόθηκαν κατά την 10-4-2015, 09-04-2015 και 09-04-2015, αντίστοιχα,

έκρινε ότι τα επιμέρους τιμολόγια αφορούν στην πραγματικότητα μία συναλλαγή, ανά προμηθευτή, και η έκδοση των επιμέρους τιμολογίων έγινε προκειμένου να παρακαμφθούν οι περιορισμοί στην έκπτωση αγορών – δαπανών που τίθενται από τις διατάξεις της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ορθά υπολογίστηκαν λογιστικές διαφορές και δεν αναγνωρίστηκαν δαπάνες ύψους 1.955,60 €, για το έτος 2014 και δαπάνες ύψους 1.690,44 €, για το έτος 2015, καθότι αφορούν σε μία συναλλαγή ανά προμηθευτή, με αξία μεγαλύτερη των 500,00 €, η εξόφληση των οποίων δεν έγινε με την χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής κατ'εφαρμογή των διατάξεων της περ. β΄ του άρθρου 23 του ν. 4172/2013.

Ως προς τη μη αναγνώριση έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, του με αριθμ. /11-12-2014 τιμολογίου εκδόσεως της επιχείρησης «.....» ύψους 1.723,58 €, για το φορολογικό έτος 2014, που αφορούν σε δαπάνες για την αγορά ψυγιοκαταψύκτη, πλυντήριο ρούχων, τηλεόραση, φούρνο μικροκυμάτων, ο έλεγχος έκρινε ότι οι δαπάνες αυτές δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, σύμφωνα με το άρθρο 22 περ. α΄ του ν. 4172/2013.

Επειδή οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν κρίνονται απαραίτητες για τη λειτουργία της επιχείρησης και δεν συμβάλλουν άμεσα στη δημιουργία εισοδήματος, ορθά η φορολογική αρχή έκρινε ότι αυτές αποτελούν εξ΄ ορισμού μη εκπιπτόμενες δαπάνες και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τη μη αναγνώριση έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, των με αριθμ. /9-9-2016 και /1-12-2016 τιμολογίων εκδόσεως της επιχείρησης «..... ύψους 1.402,41 €, πλέον Φ.Π.Α. ύψους 336,57 €, για το φορολογικό έτος 2016, που αφορούν σε δαπάνες για την αγορά δύο κινητών τηλεφώνων, ο έλεγχος έκρινε ότι αποτελούν προσωπικές δαπάνες οι οποίες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησης κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ' α του άρθρου 22 του ν. 4172/2013.

Επειδή, στη σημερινή εμπορική πρακτική η χρήση κινητών τηλεφώνων αποτελεί ένα από τα απαραίτητα μέσα επικοινωνίας φορέων των επιχειρήσεων για την επίτευξη συμφωνιών παραγγελιών και γενικά την εξυπηρέτηση των λειτουργικών αναγκών της επιχείρησης. κρίνεται ότι η δαπάνη αγοράς κινητών τηλεφώνων πραγματοποιήθηκε στα πλαίσια των εμπορικών της συναλλαγών ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην επίτευξη των δραστηριοτήτων της επιχείρησης και εμπίπτει στις εκπιπτόμενες δαπάνες του [άρθρου 22 του Ν. 4172/2013](#), και ως εκ τούτου ο προβαλλόμενος ισχυρισμός γίνεται αποδεκτός.

Κατόπιν τούτου τα καθαρά κέρδη της επιχείρησης από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, για το φορολογικό έτος 2016, προσδιορίζονται στο ύψος των καθαρών κερδών βάσει των βιβλίων, ήτοι, στο ύψος των 10.863,17 €.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από **13/11/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» – **Α.Φ.Μ.**, και συγκεκριμένα:

A. την επικύρωση των υπ' αριθ. και /17-10-2018 οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 και 2014 και φορολογικών ετών 2014 και 2015, αντίστοιχα.

B. Την τροποποίηση της υπ' αρ. /17-10-2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, ως προς την αναγνώριση έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, συνολικής καθαρής αξίας 1.402,41 €, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης -- Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπαρ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013.

Εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	90.813,12	117.987,79	117.987,79	27.174,57
Χρεωστικό ποσό	24.540,04	36.309,30	36.309,30	11.769,26
Προκαταβολή φόρου	15.508,59	15.508,59	15.508,59	
Εισφορά αλληλεγγύης	5.791,04	6.878,03	6.878,03	1.086,99
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		7.925,42	7.925,42	7.925,42
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών- καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση	46.489,67	67.271,34	67.271,34	20.781,67

Υπ. Υπαρ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2014.

Εισοδήματα 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	45.849,77	61.492,60	61.492,60	15.642,83
Πιστωτικό ποσό	7.880,99	3.436,45	3.436,45	4.444,54
Προκαταβολή φόρου	4.195,18	4.195,18	4.195,18	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	337,23	337,23	337,23	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	67,45	67,45	67,45	
Εισφορά αλληλεγγύης	4.381,06	5.006,78	5.006,78	625,72
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	833,00	833,00	833,00	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας		4.104,09	4.104,09	4.104,09
Σύνολο φόρων- τελών	2.462,91	11.637,26	11.637,26	9.174,35

Υπαρ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2014

Εισοδήματα 01/01/2014 – 31/12/2014	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	361.477,65	365.156,83	365.156,83	3.679,18
Χρεωστικό ποσό	41.691,38	42.169,67	42.169,67	478,29
Προκαταβολή φόρου	24.524,29	24.524,29	24.524,29	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	322,83	322,83	322,83	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	64,57	64,57	64,57	
Εισφορά αλληλεγγύης	16.071,45	16.218,61	16.218,61	147,16
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς διαβίωσης	1.082,90	1.082,90	1.082,90	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών - καταλογιζόμενο	84.407,42	85.032,87	85.032,87	625,45

Υπαρ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015.

Εισοδήματα 01/01/2015 – 31/12/2015	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	174.642,09	176.332,53	176.332,53	1.690,44
Πιστωτικό ποσό	2.084,05	1.904,40	1.904,40	179,65
Προκαταβολή φόρου	15.974,46	15.974,46	15.974,46	
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	214,73	214,73	214,73	
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.		17,97	17,97	17,97
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	42,95	42,95	42,95	
Εισφορά αλληλεγγύης	12.418,29	12.519,72	12.519,72	101,43
Τέλος επιτηδεύματος	650,00	650,00	650,00	
Φόρος τεκμηρίου πολυτελούς	1.082,90	1.082,90	1.082,90	

διαβίωσης				
Διαφορά συμψηφισμού	-0,02	-0,02	-0,02	
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση	28.299,30	28.598,33	28.598,33	299,03

Υπαρ. /17-10-2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016

Εισοδήματα 01/01/2016 – 31/12/2016	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	21.233,53	22.635,94	21.333,53	0,00
Πιστωτικό ποσό	12.083,43	11.774,90	12.083,43	0,00
Προκαταβολή φόρου	2.389,90	2.389,90	2.389,90	0,00
Τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων	214,73	214,73	214,73	0,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα πιο πάνω τέλη	42,95	42,95	42,95	0,00
Εισφορά αλληλεγγύης	3.439,57	3.508,90	3.439,57	0,00
Ποσό που επιστράφηκε	5.346,28	5.346,28	5.346,28	0,00
Σύνολο φόρων τελών & εισφορών - καταλογιζόμενο ποσό με την παρούσα απόφαση		377,86	0,00	0,00

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής
Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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