



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 24/05/2019



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: **1263**

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη

Ταχ. Κώδικας : 54630

Πληροφορίες :

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 **25-1-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, αγρότη με κύρια δραστηριότητα εκτροφή βοοειδών γαλακτοπαραγωγής και παραγωγό κοτόπουλων αναπαραγωγής και κρεατοπαραγωγής και διεύθυνση έδρας στη θέση κατά α) Της υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και β) Της υπ' αριθμ./...../18 οριστικής πράξης

διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων

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

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, 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 25-1-2019** 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./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικον. έτους 2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 3.862,78 €, πλέον εισφορά αλληλεγγύης ύψους 71,19 €, πλέον προσαυξήσεων ύψους 3.623,29 €, ήτοι συνολικού ποσού ύψους **7.557,26 €**.

Η διαφορά φόρου προέκυψε από προσαύξηση περιουσίας και επειδή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος κρίθηκαν από τον έλεγχο ανακριβή για το οικονομικό έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 01/01-31/12/2012), με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 4 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ), διότι δεν καταχώρησε στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων – εξόδων, σε τέσσερις (4) περιπτώσεις, τιμολόγια πώλησης αγροτικών προϊόντων, συνολικής καθαρής αξίας 25.050,36 ευρώ, που αφορούν πελάτη της, συγκεκριμένα την εταιρεία με Α.Φ.Μ., κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης β', της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ 186/1992), καθώς και της ανακριβούς υποβολής συγκεντρωτικών καταστάσεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ και ακολούθως τα αποτελέσματα προσδιορίστηκαν εξωλογιστικά, ήτοι τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 § 2 περίπτωση γ' του Ν 2238/94 και τα καθαρά κέρδη σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 § 2 του Ν 2238/94.

Με την υπ' αριθμ./...../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **5.404,96 €**, και είχε σαν συνέπεια την μείωση του πιστωτικού υπολοίπου της 31/12/2012 κατά το ποσό αυτό.

Ως προς τη φορολογία ΦΠΑ, η φορολογητέα αξία, τα ποσοστά και οι εκπτώσεις του φόρου, υπολογίστηκαν βάσει των ακαθαρίστων εσόδων που προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις αρθρ. 48 παρ.3 του Ν. 2859/2000, καθώς και τα ποσά του Φ.Π.Α. που αντιστοιχούν στις φορολογητέες εκροές, καθώς η προσαύξηση των

ακαθαρίστων επιμερίζεται στις φορολογητέες εκροές ανά συντελεστή βάσει των δηλωθέντων φορολογητέων εκροών.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν στα πλαίσια ελέγχου που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, δυνάμει της με αριθμ./2018 εντολής ελέγχου, για τη χρήση 2012 και συντάχθηκαν οι από 28/12/2018 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος -Μερικού Ελέγχου Φ.Π.Α.-και Έκθεση Ελέγχου ΚΒΣ ΠΔ.186/92.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου /25-1-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των παραπάνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , επικαλούμενος τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- 1) Υπάρχει Νομική πλημμέλεια ως προς την κρίση των βιβλίων ως ανεπαρκή και ανακριβή καθότι η παράλειψη καταγραφής των τεσσάρων τιμολογίων πώλησης εκδόσεως της εταιρίας οφείλεται σε συγγνωστή πλάνη.
- 2) Μη νόμιμη η απόρριψη των βιβλίων της επιχείρησής του ως ανακριβή και ανεπαρκή και μη νόμιμος ο υπολογισμός των ακαθαρίστων και καθαρών εσόδων της επιχείρησής του δια της μεθόδου του εξωλογιστικού προσδιορισμού εισοδήματος (και υπολογισμού δια αυτού του τρόπου του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος και της διαφοράς ΦΠΑ), καθότι είναι καθόλα εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του αποτελέσματος κατόπιν των ελεγκτικών διασταυρώσεων με τα στοιχεία της εταιρείας

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση...».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί: α) το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και τη χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων. β) τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων,

προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από λοιπές πράξεις.».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 17 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Η ενημέρωση των βιβλίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας γίνεται μέχρι τη δέκατη πέμπτη (15η) ημέρα του επόμενου μήνα, από την έκδοση ή λήψη του κατά περίπτωση δικαιολογητικού».

Επειδή, με το άρθρο 18 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «1. Η καταχώρηση στα βιβλία και στα στοιχεία γίνεται χειρογράφως με μελάνη ή με χρήση ΗΥ ή με άλλη μηχανή, χωρίς κενά διαστήματα επιγραφές, παραπομπές στο περιθώριο ή ξέσματα. Σε περίπτωση διόρθωσης ή διαγραφής το ποσό και το κείμενο που διορθώνεται ή διαγράφεται πρέπει να διαβάζεται με ευχέρεια. 2. Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία. Ειδικά για την απόδειξη της συναλλαγής από το λήπτη φορολογικού στοιχείου που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας 3.000 (τριών χιλιάδων) ευρώ και άνω απαιτείται η τμηματική ή ολική εξόφληση να γίνεται μέσω τραπεζικού λογαριασμού ή με επιταγή έκδοσης του λήπτη του στοιχείου.».

Επειδή, με την παρ. 1 του άρθρου 20 του Π.Δ. 186/1992 ορίζεται ότι: «Μέχρι την εικοστή πέμπτη (25η) Ιουνίου κάθε χρόνου υποβάλλονται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. τριπλότυπες καταστάσεις, για μηχανογραφική επεξεργασία και διασταύρωση πληροφοριών, με συναλλαγές και δεδομένα του προηγούμενου ημερολογιακού έτους ως εξής: α. Ο επιτηδευματίας και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού με τις συναλλαγές που πραγματοποίησαν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή την εκπλήρωση του σκοπού τους, από αγορές αγαθών και λήψη υπηρεσιών, από χονδρικές πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, και από καταβολή ή είσπραξη αμοιβών, αποζημιώσεων, οικονομικών ενισχύσεων και άλλων δικαιωμάτων...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων δεν έχει καταχωρίσει στο αναλυτικό βιβλίο εσόδων - εξόδων για την χρήση 2012, τέσσερα Τιμολόγια Πώλησης αγροτικών προϊόντων, καθαρής αξίας 25.050,36 ευρώ, που αφορά πωλήσεις σε πελάτη της, συγκεκριμένα την εταιρεία με Α.Φ.Μ.

Ο προσφεύγων έχει υποβάλει ανακριβώς την συγκεντρωτική κατάσταση πελατών του κατά παράβαση των διατάξεων της περίπτωσης α' της παραγράφου 3 του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992). Συγκεκριμένα στην συγκεντρωτική κατάσταση πελατών δεν έχει καταχωρίσει τον αριθμό και την καθαρή αξία των παραστατικών που έχει εκδώσει πελάτης της, συγκεκριμένως η εταιρεία με Α.Φ.Μ. στα πλαίσια της αυτοτιμολόγησης αγροτικών προϊόντων που προβλέπεται από τον Ν. 3193/2003 και την ΠΟΛ. 1004/2004, για πώληση αγροτικών προϊόντων που πραγματοποίησε σ' εκείνη.»

Επειδή ο προσφεύγων επικαλούμενος λόγους συγγνωστής πλάνης ισχυρίζεται ότι δεν μπορούσε να επιβεβαιώσει την έκδοση των τιμολογίων αγοράς που εξέδωσε ο αντισυμβαλλόμενος, ήτοι η, διότι η εξέδιδε προς αυτόν ως αγρότη του κανονικού καθεστώτος για τις πωλήσεις του γάλακτος, νομίμως παραστατικά με την διαδικασία της αυτοτιμολόγησης που προβλέπεται από τον Ν. 3193/2003 και την ΠΟΛ. 1004/2004 και δεν υπέπεσε ποτέ, πριν τον διενεργηθέντα έλεγχο, στην αντίληψή του το γεγονός ότι η είχε εκδώσει προς το πρόσωπο του τιμολόγια πώλησης αγροτικών προϊόντων (γάλακτος) και μάλιστα χωρίς ΦΠΑ..

Ο ισχυρισμός αυτός όντας μη δεκτικός επαλήθευσης, δεν μπορεί γίνει αποδεκτός καθώς άπτεται πραγματικών γεγονότων και περιστατικών τα οποία δεν μπορούν να ελεγχθούν και να επιβεβαιωθούν.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τους δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Ως προς την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών

Επειδή στο άρθρο 30 του π.δ.186/92 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται :

«1. Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκταση τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία.

2. Τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή και συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό της φορολογητέας ύλης, κατά περίπτωση, μόνο εφόσον τούτο προβλέπεται από τις επόμενες παραγράφους 3, 4, 6 και 7.

3.

4. Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

α) δεν εμφανίζει στα βιβλία του έσοδα ή έξοδα ή εμφανίζει αυτά ανακριβώς ή εμφανίζει έξοδα που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο,

β)

Οι πράξεις ή οι παραλείψεις της παραγράφου αυτής, για να συνεπάγονται εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, πρέπει να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να τα επηρεάζουν

σημαντικά ή να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο το λογιστικό έλεγχο των φορολογικών υποχρεώσεων, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των δύο τελευταίων εδαφίων της παραγράφου 3 του άρθρου αυτού για τις πράξεις ή παραλείψεις των περιπτώσεων στ' και θ' της παραγράφου αυτής.

Δεν λογίζονται ως ανεπάρκεια ή ως ανακρίβεια: α) η καταχώριση εσόδου ή εξόδου σε χρήση άλλη από εκείνη που αφορά, β) οι πράξεις της περίπτωσης η' της παραγράφου αυτής, όταν από αυτές δεν μειώνεται το φορολογικό αποτέλεσμα, γ) η αποτίμηση των αποθεμάτων με διαφορετικό τρόπο από αυτόν που ορίζεται με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 28 του παρόντος Κώδικα, με την προϋπόθεση ότι είναι δυνατή στο χρόνο που θα ζητηθεί από το φορολογικό έλεγχο η σύνταξη κατάστασης αποτίμησης αυτών με τον τρόπο που ορίζεται από τις προαναφερόμενες διατάξεις. ...

7. Δεν επηρεάζεται το κύρος των βιβλίων και στοιχείων για πράξεις ή παραλείψεις των παραγράφων 3, 4 και 6 για συνολικά οικονομικά μεγέθη μέχρι τα όρια των ποσοστών ακαθάριστων εσόδων και των αξιών που αναφέρονται κατωτέρω, ως εξής:

α) Ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) και για αξία μικρότερη ή ίση των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα μέχρι και ένα εκατομμύριο πεντακόσιες χιλιάδες (1.500.000) ευρώ. β) Ποσοστό δύο τοις εκατό (2%) και για αξία μικρότερη ή ίση των διακοσίων χιλιάδων (200.000) ευρώ για ακαθάριστα έσοδα άνω των χιλίων πεντακοσίων (1.500.000) ευρώ.

Κατ' εξαίρεση τα οριζόμενα όρια στις διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για τις περιπτώσεις:

α) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για δύο (2) συναλλαγές, στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους.

β) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης φορολογικών στοιχείων, τουλάχιστον για τρεις (3) συναλλαγές στην ίδια χρήση, που διαπιστώνονται από τον ίδιο έλεγχο.

γ) Μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ενός στοιχείου αξίας άνω των 880 ευρώ. δ) Επί μη καταχώρισης ή ανακριβούς καταχώρισης στα πρόσθετα βιβλία της παραγράφου 5 του άρθρου 10 συναλλαγών για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί τα στοιχεία εσόδων εφαρμόζονται αναλόγως τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α', β' και γ' του εδαφίου αυτού.

ε) Χρήση πλαστών, εικονικών ή νοθευμένων στοιχείων αξίας άνω των 880 ευρώ για κάθε στοιχείο ή μικρότερης αξίας εφόσον αθροιστικά λαμβανόμενα στην ίδια χρήση ξεπερνούν το όριο αυτό.»

Επειδή στην ΠΟΛ 1024/2007 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 27-35 του Ν. 3522/2006» αναφορικά με το κύρος το βιβλίων δίνονται οι εξής οδηγίες :

« 31.6.1. Προϋποθέσεις κρίσης του κύρους των βιβλίων ως ανακριβών.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 30 για την κρίση των βιβλίων ως ανακριβών και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του αποτελέσματος πρέπει: α) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις α' έως ε', ζ' και η' της παραγράφου

αυτής (άρθρο 30 παρ. 4) να είναι μεγάλης έκτασης, ώστε να επηρεάζουν σημαντικά τα οικονομικά αποτελέσματα. Η κάλυψη ή μη της προϋπόθεσης αυτής είναι θέμα πραγματικό, που κρίνεται από το φορολογικό έλεγχο.

β) Οι πράξεις ή οι παραλείψεις που ορίζονται από τις περιπτώσεις στ' και θ' της παραγράφου 4 του άρθρου 30 να καθιστούν αντικειμενικά αδύνατο και όχι απλώς δυσχερή το φορολογικό έλεγχο. Στην περίπτωση αυτή για την ύπαρξη της αδυναμίας διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων εφαρμόζονται ανάλογα όσα αναφέρονται στα δύο τελευταία εδάφια της παραγράφου 3 του άρθρου 30».

Ως προς την προσφυγή στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων & καθαρών κερδών

Επειδή, στο άρθρο **40 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι:.. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που προκύπτει σε κάθε οικονομικό ή γεωργικό έτος, κατά περίπτωση και αποκτάται από την εκμετάλλευση μιας ή περισσότερων γεωργικών επιχειρήσεων κάθε είδους, όπως είναι οι αγροτικές, κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές, μελισσοκομικές, σηροτροφικές, δασικές, αλιευτικές κ.λπ.

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 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, 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 πρόσοδος 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:

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,

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 Έργο της επιτροπής είναι η οριστικοποίηση, σε επίπεδο νομού, πινάκων καθαρού εισοδήματος της παρ. 1.

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

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

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

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

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

Επί τη βάση της εξουσιοδότησεως των ως άνω διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του ν. 2238/1994 εκδόθηκε η υπ' αριθ. 1135648/2415/ΠΟΛ1270/21.11.1994 κοινή απόφαση του Υπουργού Γεωργίας και του Υφυπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 929/14.12.1994), με την οποία εξειδικεύτηκε η αντικειμενική μέθοδος του προσδιορισμού καθαρού γεωργικού εισοδήματος.

Επειδή, στο άρθρο 43 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: 1. Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα, που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42, εκτίπτουν:

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%)."

Επειδή, στο άρθρο 44 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ), ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: . Από το καθαρό γεωργικό εισόδημα των κατά κύριο επάγγελμα αγροτών, φυσικών προσώπων, απαλλάσσεται του φόρου χιλίων πεντακοσίων ευρώ . Το ποσό αυτό ορίζεται σε τρεις χιλιάδες ευρώ, εφόσον τα παραπάνω πρόσωπα λαμβάνουν εξισωτικές αποζημιώσεις.

"Ειδικά για εκείνους που στην αρχή της φορολογούμενης χρήσεως είναι νέοι αγρότες, τα παραπάνω ποσά προσαυξάνονται κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) για τα πρώτα πέντε (5) χρόνια υποβολής φορολογικής δήλωσης και κατά ποσοστό είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για τα επόμενα πέντε (5) χρόνια."

Επειδή, με την 1060 ΦΕΚ Β 806 2013, με θέμα [Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012)] εγκρίθηκε το από 22.03.2013

πρακτικό της Επιτροπής της [παραγράφου 2 του άρθρου 42](#) του ν.[2238/1994](#), που συστήθηκε με την Δ6Α1025862 ΕΞ2013/08.02.2013 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με τους πίνακες καθαρού γεωργικού εισοδήματος –ενοικίου – μόνιμης φυτείας οικονομικού έτους 2013 (χρήση 2012) 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 υπόχρεους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.[2238/1994](#), με την προϋπόθεση όμως ότι δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Για τον προσδιορισμό αυτό λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες και γενικά παραδεγμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα καλλιεργούμενης έκτασης και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, όπως αλιευτικής, δασικής, μελισσοκομικής ή άλλης παραγωγής. Το ανά μονάδα ποσό καθαρού γεωργικού εισοδήματος που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω πολλαπλασιάζεται επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών και το γινόμενο αυτού του πολλαπλασιασμού αποτελεί το καθαρό εισόδημα, που πρέπει να δηλωθεί από τον ασκούντα τη γεωργική δραστηριότητα. Σύμφωνα με τα ανωτέρω το συνολικό καθαρό γεωργικό εισόδημα για τα φυσικά πρόσωπα που καλλιεργούν ορισμένα στρέμματα γης ή εκτρέφουν ορισμένο αριθμό ζώων κ.τ.λ. θα προσδιορίζεται για κάθε προϊόν ξεχωριστά, με πολλαπλασιασμό των κατεχομένων στρεμμάτων ή ζώων ή άλλων μονάδων ή συνδυασμού αυτών επί το καθαρό γεωργικό εισόδημα που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα. Για την εξειδίκευση της πιο πάνω αντικειμενικής μεθόδου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος εκδόθηκε η **1135648/2415/Α0012/ΠΟΛ. 1270/21.11.1994 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας** που σας κοινοποιήθηκε και με την οποία καθορίζονται: ...5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 6 αντιμετωπίζεται, η περίπτωση εκείνη κατά την οποία προκύπτει διαφορά στο καθαρό γεωργικό εισόδημα μεταξύ βιβλίων και αντικειμενικής μεθόδου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, αν από τα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.... 6. Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 6, αν από τα στοιχεία, που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα

απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή αυτό που αποκτήθηκε είναι κατώτερο του 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **30** του **Ν.2238/1994** 1. Ως Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α) Για επιχειρήσεις που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα ακαθάριστα έσοδα εξευρίσκονται με βάση τα δεδομένα των βιβλίων και στοιχείων.

γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης.

Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

«Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.»

Επειδή στο άρθρο 32 του Ν.2238/94 ορίζεται :

«1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ., προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους.

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Οι μοναδικοί συντελεστές καθαρού κέρδους περιλαμβάνονται σε ειδικά πίνακα, ο οποίος καταρτίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα δεν μπορεί να είναι ανώτερος από τα τρία πέμπτα (3/5) του συντελεστή μικτού κέρδους, που έχει καθορίσει το Υπουργείο Εμπορίου. Όταν το Υπουργείο Εμπορίου, αντί για συντελεστές μικτού κέρδους, έχει καθορίσει συντελεστές καθαρού κέρδους, δεν εφαρμόζονται οι συντελεστές καθαρού κέρδους του πίνακα, αλλά οι συντελεστές καθαρού κέρδους του Υπουργείου Εμπορίου.

«Για τις επιχειρήσεις για τις οποίες τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%). Επίσης, κατά σαράντα τοις εκατό (40%) προσαυξάνεται ο συντελεστής για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία που προβλέπονται γι' αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στα οποία καταχωρούνται πρωτογενώς οι συναλλαγές ή τηρούν βιβλία κατώτερης κατηγορίας από τα οριζόμενα από τον ίδιο Κώδικα.»

Εξαιρετικά, το παραπάνω ποσοστό προσαύξησης διπλασιάζεται εφόσον η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων οφείλεται σε έναν τουλάχιστον από τους πιο κάτω λόγους:

"α) Στην έκδοση πλαστών ή εικονικών ή στη λήψη εικονικών φορολογικών στοιχείων ως προς την ποσότητα ή την αξία ή στη νόθευση αυτών."

(β) Στη διάπραξη μέσα στην ίδια χρήση περισσοτέρων της μιας παραβάσεων μη έκδοσης του προβλεπόμενου από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων στοιχείου αξίας ή διακίνησης αγαθών, που διαπιστώνονται από διαφορετικούς ελέγχους. Αν διακινούνται αγαθά χωρίς το προβλεπόμενο συνοδευτικό στοιχείο, ακόμη και αν αυτό έχει εκδοθεί, θεωρείται ότι δεν εκδόθηκε).

γ) Στη μη διαφύλαξη ή μη επίδειξη στον τακτικό φορολογικό έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων.

(δ) Στην απόκρυψη φορολογητέας ύλης που υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τις δύο χιλιάδες εννιακόσια πενήντα (2.950) ευρώ.

«Ειδικά, ο συντελεστής του προηγούμενου εδαφίου δεν προσαυξάνεται όταν η τήρηση βιβλίων προκύπτει από υπέρβαση του ορίου των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης και κατά το πρώτο έτος της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων αυτής.»

(Ο Μοναδικός Συντελεστής Καθαρού Κέρδους διπλασιάζεται στις περιπτώσεις που διαπιστώθηκε η χωρίς άδεια της αρμόδιας φορολογικής αρχής άσκηση επιτηδεύματος ή η άσκηση αυτού σε διεύθυνση που δεν δηλώθηκε ή η αλλοίωση των δεδομένων της φορολογικής ταμειακής μηχανής).

Σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού των καθαρών κερδών επιχειρήσεων της παραγράφου 1 του άρθρου 31, συγκρίνεται ο συντελεστής που προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος με το συντελεστή που ορίζεται με τα προηγούμενα εδάφια και εφαρμόζεται ο μεγαλύτερος, ο οποίος δεν μπορεί να υπερβαίνει το διπλάσιο του οικείου συντελεστή του πίνακα. Εφόσον τα προκύπτοντα κατά τα ανωτέρω καθαρά κέρδη υπολείπονται των καθαρών κερδών που προσδιορίζονται από τον έλεγχο λογιστικά, ως τελικά καθαρά κέρδη

λαμβάνονται τα λογιστικώς προσδιοριζόμενα, ανεξάρτητα αν αυτά αντιστοιχούν σε αυτελεστή ανώτερο του διπλάσιου του οικείου συντελεστή του πίνακα.

«Σε κάθε περίπτωση ο συντελεστής καθαρού κέρδους που τελικά εφαρμόζεται ή αντιστοιχεί στα τελικά προσδιοριζόμενα, κατ' εφαρμογή του παρόντος άρθρου, καθαρά κέρδη, δεν μπορεί να είναι ανώτερος από το εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%).»

3. Αν από τα στοιχεία που προσκομίζει ο φορολογούμενος προκύπτει αποδεδειγμένα, ότι, από γεγονότα ανώτερης βίας, το πραγματικό κέρδος είναι κατώτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή, το κέρδος αυτό μπορεί να καθορίζεται με χρήση κατώτερου συντελεστή, όχι όμως κατώτερου από το μηδέν.

Εξαιρετικά, σε περιπτώσεις μερικής ή ολικής καταστροφής της επιχείρησης και των βιβλίων και στοιχείων από πυρκαγιά, σεισμό, πλημμύρα ή θεομηνία, μπορεί να αναγνωρισθεί αρνητικός συντελεστής μέχρι ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) επί των ακαθάριστων εσόδων των ανέλεγκτων χρήσεων. Στις περιπτώσεις αυτές, ανεξάρτητα από την κατηγορία βιβλίων, το σχετικό αίτημα της επιχείρησης κρίνεται από την επιτροπή της παραγράφου 5 του άρθρου 70, εφαρμοζομένων ανάλογα των οριζόμενων στις διατάξεις των παραγράφων 6, 7 και 8 του ίδιου άρθρου."

Επειδή, όπως έχει κριθεί, από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 30 παρ. 2, 31 παρ. 1 και 32 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. **2238/1994** Α' 151) και του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. **186/1992**, Α' 84) προκύπτει ότι για την απόρριψη των βιβλίων και στοιχείων της φορολογούμενης επιχείρησης και τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματός της δεν είναι αρκετή οποιαδήποτε ανωμαλία ή πλημμέλεια τούτων, αλλά απαιτείται οι διαπιστούμενες πλημμέλειες να καθιστούν αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων και ανέφικτο το λογιστικό προσδιορισμό των οικονομικών αποτελεσμάτων της, σύμφωνα με τη σχετική αιτιολογημένη κρίση της φορολογικής αρχής ή, σε περίπτωση αμφισβήτησεως, του αρμόδιου διοικητικού δικαστηρίου (ΣΤΕ 67/1997, 3^η σκέψη 762/97, 473/200, 3820/2000, 1465/2018, 544/2018, 1685/2014, 3170/2013, 4236, 1998/2011, 3277/2010, 2246/2008, 2434/2007, 1646/2005, 2929/2002, 1214/1994 κ.ά.). Ειδικότερα, το διοικητικό δικαστήριο οφείλει να αιτιολογεί τη σχετική κρίση του στη συγκεκριμένη περίπτωση, μνημονεύοντας τους λόγους εξαιτίας των οποίων κρίνει αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, δεν είναι δε επιτρεπτή η συναγωγή της κρίσης για το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού από μόνη τη συνδρομή πλημμελειών στα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης, χωρίς περαιτέρω κρίση και ειδική αξιολόγηση αυτών, καθόσον η συνδρομή τέτοιων πλημμελειών δεν άγει, κατά νόμο, αναγκάως σε ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και σε εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων της επιχείρησης (ΣΤΕ ΣΤΕ 1224/2017, ΣΤΕ 1684/2014, ΣΤΕ 3081/2008, ΣΤΕ 3277/2010, 1389/1998, 4236/2011, 3277/2010, 3083/2008, 762/1997, 473/2000.).

Επειδή εν προκειμένω από τον έλεγχο προέκυψε η μη καταχώρηση στο βιβλίο εσόδων

εξόδων του προσφεύγοντος τεσσάρων (4) παραστατικών εσόδων αξίας **25.050,36 ευρώ**, που αφορά πελάτη της, συγκεκριμένα την εταιρεία με Α.Φ.Μ.€ και την ανακριβή υποβολή της συγκεντρωτικής κατάστασης πελατών που υπέβαλε ο προσφεύγων για την χρήση 2012, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 20 του Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992).

Ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 7 του άρθρου 30 του Κ.Β.Σ. έκρινε τα βιβλία της επιχείρησης ανακριβή, διότι οι παραπάνω παρατυπίες - παραλείψεις είναι μεγάλης έκτασης, καθώς το μέγεθός τους είναι μεγαλύτερο από το όριο του 3% επί των ακαθαρίστων εσόδων, ήτοι $413.155,18 \times 3\% = 12.394,65 \text{ €}$ < **25.050,36 €** και προέβη στον εξωλογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων, χωρίς όμως να αιτιολογεί το ανέφικτο του λογιστικού προσδιορισμού και την αδυναμία διενέργειας ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή ο προσφεύγων κατ εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 41 και 42 του ν. 2238/1994, με την υποβληθείσα δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2013 (...../2013 / Αρχική &/2016 / Τροποποιητική) προσδιόρισε το ετήσιο καθαρό γεωργικό εισόδημα (βιβλία Β' κατηγορίας) **με την αντικειμενική μέθοδο** σε **27.176,97€** ως μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίζεται με τις γενικές διατάξεις.

Μετά από την σύγκριση του εισοδήματος που προκύπτει τεκμαρτών με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων με τους ειδικούς κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων Σ. Κ. Κ. και αυτού που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, έλαβε υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το προκύπτον μεγαλύτερο ποσό όπως φαίνεται κατωτέρω **27.176,97€** .

Από τα αριθμητικά δεδομένα των λογαριασμών του βιβλίου Εσόδων - Εξόδων, πρόέκυψαν τα ακόλουθα οικονομικά αποτελέσματα:

Είδος Αγροτικής Παραγωγής	Ακαθάριστο Εισόδημα	Συντελεστής Καθαρού Κέρδους	Καθαρά Κέρδη
Βοοτροφική Εκμετάλλευση	79.478,40	5%	3.973,92
Πτηνοτροφικό Προϊόν Κότες Αυγοπαραγωγής	161.333,71	6%	9.680,02
Πτηνοτροφικό Προϊόν Κότες Κρεατοπαραγωγής	147.292,71	6%	8.837,56
Σύνολα	388.104,82		22.491,50

Με βάση το Αντικειμενικό Σύστημα προσδιορισμού του Καθαρού Εισοδήματος της Ατομικής Γεωργικής Επιχείρησης ισχύουν την χρήση 2012 τα ακόλουθα :

Είδος Παραγωγής	Αριθμός Στρεμμάτων Ζώων	Ορεινό Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενα Μη Αρδευόμενα	Καθαρό Εισόδημα Α) Ανά στρέμμα Β)Ανά Κεφαλή Ζώου	Συνολικό Καθαρό Εισόδημα
Κοτόπουλα Κρεατοπαραγωγής	56.160,00	Ημιορεινό		0,10	5.616,00
Αραβόσιτος	27,00	Ημιορεινό	Αρδευόμενα	21,13	570,51
Πρόβατα	243,00	Ημιορεινό	Αρδευόμενα	20,70	5.030,10
Αγελάδες	84,00	Ημιορεινό		95,54	8.025,36
Κοτόπουλα Αυγοπαρ.	11.500,00			0,69	7.935,00
Σύνολο					27.176,97

Ο διενεργηθείς έλεγχος από την Δ.Ο.Υ Ιωαννίνων προσδιόρισε λογιστικά το καθαρό αποτέλεσμα της ελεγχόμενης επιχείρησης για την χρήση 2012 ως ακολούθως :

	Ακαθάριστα Έσοδα ελέγχου	Συντελεστής Καθαρού Κέρδους	Καθαρό Κέρδος ελέγχου
Βοοτροφικός Κλάδος	104.528,76	5%	5.226,43
Πτηνοτροφικός Κλάδος	308.626,42	6%	18.517,58
Σύνολο	413.155,18		23.744,01

Εάν δηλαδή ο προσφεύγων είχε καταχωρήσει στα βιβλία του τα τέσσερα παραστατικά εσόδων αξίας **25.050,36 ευρώ** πάλι θα προσδιόριζε το ετήσιο καθαρό γεωργικό εισόδημα (βιβλία Β' κατηγορίας) **με την αντικειμενική μέθοδο** ως μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίζεται με τις γενικές διατάξεις ήτοι 23.774,01 < 27.176,97.

Εξάλλου, η παράβαση της μη καταχώρησης των εσόδων ύψους **25.050,36€** στα βιβλία της επιχείρησης, η οποία επισύρει τη διοικητική κύρωση του άρθρου 5 του Ν.2523/97, δεν αποτελεί στην ουσία απόκρυψη φορολογητέας ύλης από μέρους του προσφεύγοντος, αφού με την παράλειψη αυτή δεν επιφέρει αύξηση στο φορολογητέο εισόδημα και κατ' επέκταση στον οφειλόμενο φόρο.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι η απόρριψη των βιβλίων ως ανακριβών είναι εσφαλμένη, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός και τα οικονομικά αποτελέσματα για την υπό κρίση διαχειριστική περίοδο επαναπροσδιορίζονται δια της παρούσης.

Κατόπιν τούτου από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντος για το οικ. έτος 2013 (διαχειριστική περίοδος 1/1-31/12/2012) προσδιορίζονται **τα ακαθάριστα έσοδα στο ποσό των 413.155,18 €** (388.10482 + 25.050,36) και τα καθαρά κέρδη, προσδιορίζονται **στο ποσό των 27.176,97€** (με την αντικειμενική μέθοδο).

Ως προς την προσαύξηση περιουσίας

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 48 του Ν. 2238/1994 ορίζεται: «ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' έως Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσης της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση»

Επειδή, με την απόφαση του ΣτΕ 884/2016, κρίθηκε ότι: Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του. Κατ' ακολουθίαν, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρ. 66 παρ. 1 περιπτ. α του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρ. 14 παρ. 1 του ν. 4174/2013, δεδομένου, άλλωστε, ότι πρόκειται για μη ευαίσθητο ή, γενικότερα, μη χρήζον αυξημένης προστασίας προσωπικό δεδομένο, για την πρόσβαση στο οποίο, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου και της αντιμετώπισης της φοροδιαφυγής, το κράτος διαθέτει ευρύ περιθώριο εκτίμησης (πρβλ. ΕΔΔΑ 22.12.2015, .. κατά Ελβετίας, 28601/11, σκέψεις 92-93). Επομένως, οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της

χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η οποία προδήλως δεν ανταποκρίνεται σε εκείνη που προκύπτει από τα (μη απορριφθέντα από τη φορολογική αρχή) στοιχεία των δηλώσεων του φορολογίας εισοδήματος – Και ναι μεν μπορεί, κατ' εξαίρεση, να αντιταχθεί, εν όλω ή εν μέρει, στην εκπλήρωση της ανωτέρω υποχρέωσής του, επικαλούμενος κάποιο υπέρτερο δικαίωμά του, όπως, ιδίως, το δικαίωμα μη αυτοενοχοποίησής του (πρβλ. ΕΔΔΑ 3.5.2001, 31827/96, J.B. κατά Ελβετίας, σκέψεις 65-71, ΕΔΔΑ 5.4.2012, 11663/04, Chambaz κατά Ελβετίας, σκέψεις 53-58 – πρβλ. επίσης ΔΕΚ 18.10.1989, 374/87, Orkem, σκέψεις 35 - 41), αλλά, πάντως, η άρνηση ή η παράλειψη του φορολογούμενου να παράσχει τις παραπάνω πληροφορίες ή η αδυναμία του να τεκμηριώσει επαρκώς τους ισχυρισμούς που προβάλλει προς δικαιολόγηση των επίμαχων ποσών στους τραπεζικούς λογαριασμούς του λαμβάνεται υπόψη κατά την εκτίμηση από τη φορολογική αρχή (και περαιτέρω, σε περίπτωση άσκησης ένδικης προσφυγής, από το διοικητικό δικαστήριο) των αποδείξεων σε βάρος του και επιτρέπεται να οδηγήσει στη συναγωγή συμπερασμάτων προς θεμελίωση της ύπαρξης παράβασης ανακρίβειας της δήλωσής του και αντίστοιχης φοροδιαφυγής η τέλεση της οποίας μπορεί να προκύπτει όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, "τεκμήρια"), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις, οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων. Ειδικότερα, τέτοια στοιχεία έμμεσης απόδειξης (ύπαρξης μη δηλωθέντος φορολογητέου εισοδήματος) μπορούν να θεωρηθούν ότι συντρέχουν σε περίπτωση στην οποία τραπεζικός λογαριασμός του φορολογούμενου, μέσω του οποίου πραγματοποιείται έμβασμα, περιλαμβάνει μεγάλο ποσό το οποίο δεν καλύπτεται από τα (νομίμως φορολογηθέντα ή απαλλαχθέντα του φόρου) εισοδήματα που αυτός έχει δηλώσει στη φορολογική αρχή ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη πηγή ή αιτία. (Σχετική και η ΣτΕ 1893/2018).

Επειδή, όσον αφορά τον έλεγχο κινήσεων τραπεζικών καταθέσεων σχετικά με τις συναλλαγές για τις οποίες δεν προσκομίστηκαν σχετικά αποδεικτικά στοιχεία από τον ελεγχόμενο ο έλεγχος λογίζει το σύνολο των εν λόγω ποσών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/1994 και τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1175/16.11.2017, ως προσαύξηση περιουσίας προερχόμενης από άγνωστη πηγή ή αιτία, η οποία φορολογείται, κατά πλάσμα δικαίου, ως εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα, σύμφωνα με το εδάφιο α' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε, (Ν.2238/1994).

Επειδή από τον έλεγχο των τραπεζικών καταθέσεων του προσφεύγοντος την χρήση 2012 και από την διεξοδική ανάλυση των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών, όπως καταθέσεις, μεταφορές (πιστώσεις), προέκυψαν διαφορές ποσού 3.300,00 € για τις οποίες ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία με τα οποία, να αιτιολογεί την προέλευση των ποσών αυτών. Ο διενεργηθείς έλεγχος έκρινε ότι δεν δόθηκαν επαρκείς εξηγήσεις, ενόψει των διδαγμάτων της λογικής και της κοινής πείρας, ούτως ώστε να αποδειχτεί σε κάθε περίπτωση η αιτία πίστωσης των εκάστοτε ποσών, και ως εκ τούτου ο έλεγχος λογίζει το σύνολο αυτών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 και τις διευκρινίσεις της ΠΟΛ.1175/16.11.2017, ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέριο επάγγελμα.

Συνεπώς από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι ορθά υπολογίστηκε από τον έλεγχο ως προσαύξηση περιουσίας το ποσό των **3.300,00 ευρώ**.

Κατόπιν των ανωτέρω, τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται επαρκή και τα αποτελέσματα της αγροτικής επιχείρησής του προσδιορίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του Ν.2238/94, όπως αυτές ίσχυαν κατά το κρινόμενο έτος και με την προσθήκη στα φορολογητέα εισοδήματα του ποσού των 3.300,00 ευρώ από προσαύξηση περιουσίας.

Ως προς τον επιμέρους ισχυρισμό περί του ΦΠΑ

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 2 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα, β)....».

Επειδή, με την παρ 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με το άρθρο 16 του ν. 2859/2000 μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «1 Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.....2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου στις περιπτώσεις που, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, παρέχεται η ευχέρεια έκδοσης των στοιχείων αυτών σε χρόνο μεταγενέστερο της παράδοσης των αγαθών ή της παροχής υπηρεσιών, β) ...γ)».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ 1 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματος τους, τις πιο κάτω δηλώσεις: α. Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής: αα) ...ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείωνβ) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων...».

Επειδή περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο ΔΟΥ που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. ..2. Ο Προϊστάμενος ΔΟΥ ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση...3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως: α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτό. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος».

Επειδή ακολούθως, η προσφεύγουσα, αναφορικά με την υπ' αριθ. με **ΑΑ**/18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α., ισχυρίζεται ότι είναι ακυρωτέα, διότι ο προσδιορισμός των υποκειμένων στο ΦΠΑ ακαθαρίστων εσόδων της επιχείρησής της, βασίστηκε αποκλειστικά στα συμπεράσματα του διενεργηθέντος για τη φορολογία εισοδήματος ελέγχου.

Η εν λόγω - προσβαλλόμενη πράξη ερείδεται στην από 28/12/2018 έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α., από την οποία προκύπτει ότι για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, λήφθηκαν υπόψη οι διαπιστωθείσες παραβάσεις της μη καταχώρησης εσόδων ποσού **25.050,36 ευρώ** , κατά τον Κ.Β.Σ., οι κατά δήλωση και βάσει των βιβλίων και στοιχείων της φορολογητέας εκροές και τα ακαθάριστα έσοδα όπως προσδιορίστηκαν στη φορολογία εισοδήματος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000.

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή τα βιβλία και στοιχεία του προσφεύγοντος για την κρινόμενη περίοδο κρίνονται επαρκή και τα αποτελέσματα της αγροτικής επιχείρησής του

προσδιορίζονται, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 και 42 του **Ν.2238/94**, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων εκροών της ατομικής επιχείρησης του προσφεύγοντος, στις κατά δήλωση και βάσει των βιβλίων και στοιχείων της φορολογητέας εκροές προστίθεται το ποσό των **25.050,36 ευρώ ήτοι φορολογητέες εκροές 413.155,18 €**.

Οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος γίνονται εν μέρει αποδεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της από **25-1-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «..... του» – **Α.Φ.Μ.**, αγρότη με κύρια δραστηριότητα την εκτροφή βοοειδών γαλακτοπαραγωγής και παραγωγό κοτόπουλων αναπαραγωγής και κρεατοπαραγωγής και διεύθυνση έδρας στη θέση, - Τ.Κ. και α) **Την τροποποίηση** της υπ' αριθ./...../2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2013 (εισοδήματα 01/01/2012 – 31/12/2012) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και β) **την τροποποίηση** της υπ' αριθμ./.../18 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων.

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

Ως προς το φόρο Εισοδήματος

Η Υπ. αριθ./...../2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, οικονομικού έτους 2013.

Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	Ποσά Δήλωσης	Ποσά Ελέγχου	Ποσά απόφασης	Διαφορά δήλωσης Απόφασης
	Ατομικό και τέκνων	Ατομικό και τέκνων		
A-B Από ακίνητα	4.365,00	4.365,00	4.365,00	0,00
E Από γεωργικές	24.176,97	31.571,29	24.176,97	0,00

επιχειρήσεις				
Ζ. Από ελευθέρια επαγγέλματα		3.300,00	3.300,00	3.300,00
Συνολικό εισόδημα	28.541,97	39.236,29	31.841,97	3.300,00
Φορολογητέο εισόδημα	28.541,97	39.236,29	31.841,97	3.300,00

ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟ ΕΤΟΣ 2013		ΔΗΛΩΣΗΣ €	ΕΛΕΓΧΟΥ €	ΑΠΟΦΑΣΗΣ €	ΔΙΑΦΟΡΑ ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ €
Φορολογητέο εισόδημα	Ατομικό & τέκνων	28.541,97	39.236,29	31.841,97	3.300,00
	Της συζύγου	14.126,30	14.126,30	14.126,30	
Φόρος Εισοδήματος πιστωτικό υπόλοιπο		-2.566,46		-1.399,05	1.167,41
Φόρος Εισοδήματος χρεωστικό υπόλοιπο		0,00	1.296,32	0,00	0,00
Προκαταβολή φόρου		3.175,66	3.175,66	3.175,66	0,00
τέλη χαρτοσήμου στο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		108,00	108,00	108,00	0,00
ΟΓΑ χαρτοσήμου		21,60	21,60	21,60	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ		0,00	1.931,39	291,85	291,85
Τόκοι αρθρου53 ΚΦΔ		0,00	1.691,90	511,33	511,33
Εισφορά Αλληλεγγύης		712,10	783,29	778,10	66,00
Τέλος επιτηδεύματος		1.300,00	1.300,00	1.300,00	0,00
Έκπτωση λόγω υποβολής δήλωσης μέσω διαδικτύου		-39,08	-39,08	-39,08	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή		2.711,82	10.269,08	4.748,41	2.036,59

Ως προς το ΦΠΑ

Η υπ. Αριθ./...../18 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ της διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012 – 31/12/2012

ΑΝΑΛΥΣΗ		ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗ Σ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών		388.104,82	429.681,38	413.155,18	25,050,36
Αξία φορολογητέων εισροών		480.402,62	480.402,62	480.402,62	
Φόρος εκροών		50.453,63	55.858,59	53.710,17	3.256,54
Υπόλοιπο φόρου εισροών		67.666,32	67.666,32	67.666,32	
Πιστωτικό υπόλοιπο		17.212,69	11.807,73	13.956,15	3.256,54
Υπόλοιπο φόρου	για έκπτωση	17.212,69	11.807,73	13.956,15	
	για επιστροφή				

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.