



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη 26/11/2019

Αριθμός απόφασης: 2300

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), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 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.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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 **04-07-2019** με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» με **ΑΦΜ**, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες κομμωτηρίων και κουρείων ανδρών και αγοριών και διεύθυνση έδρας στην του Ν. Θεσπρωτίας, επί της οδού αριθ. - Τ.Κ., κατά της με αριθμ./**22-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας 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 04-07-2019 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./22-05-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, κύριος φόρος ύψους 1.144,72 €, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58Α και τόκοι του άρθρου 53 του Ν. 4174/2013, ύψους 1.115,53 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους 2.260,25 €.

Η ανωτέρω πράξη εκδόθηκε κατόπιν της διενέργειας ελέγχου στη χρήση 2013 και στο φορολογικό έτος 2014 από τη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων , με βάση τα άρθρα 41 και 42 του Ν. 2238/1994, τα άρθρα 6 και 7 του Ν. 4093/2012, σε συνδυασμό με το άρθρο 23 του Ν. 4174/2013 και την ΔΕΛ Α 1069048/02-05-2014, δυνάμει της υπ' αριθμ./28-12-2018 σχετικής εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, που εκδόθηκε σε συνέχεια και αντικατάσταση της υπ' αριθ./09-05-2018 εντολής ελέγχου.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθ. πρωτ. εισερχ./13-11-2017 πρωτόκολλο παράδοσης-παραλαβής το οποίο φέρει τον α/α, του Σ.Δ.Ο.Ε. του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Ηπείρου και ανήκει στις μεταφερόμενες υποθέσεις της Ε.Π. Σ.Δ.Ο.Ε. της 1^{ης} διαπιστωτικής της Α.Α.Δ.Ε., με το οποίο διαβιβάστηκε στη Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, βάσει του άρθρου 61 του ν. 4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/03-08-2016), η ως άνω υπόθεση του ΣΔΟΕ.

Ειδικότερα, βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου ο έλεγχος προέβη σε:

- 1) Έλεγχο των τηρούμενων βιβλίων και στοιχείων. Ο προσφεύγων εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με κύρια δραστηριότητα τις υπηρεσίες κομμωτηρίων και κουρείων ανδρών και αγοριών.
- 2) Έλεγχο φορολογίας εισοδήματος των οικείων ετών, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. ως ίσχυε για τα υπό κρίση έτη,
- 3) Άρση του τραπεζικού απορρήτου του προσφεύγοντος (άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του και έλεγχο των τραπεζικών του κινήσεων) και
- 4) Αναζήτηση στοιχείων και πληροφοριών από τον ίδιο τον προσφεύγοντα, από το Κεντρικό Αποθετήριο Τίτλων, καθώς και από τις εταιρίες «.....», «.....» και «.....».

Παράλληλα ο έλεγχος διαπίστωσε τα ακόλουθα:

- Από την επισκόπηση των δεδομένων των υποβληθεισών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, προέκυψε ότι ο προσφεύγων για τα υπό κρίση έτη ασκούσε και αγροτική δραστηριότητα, την οποία δε δήλωσε στο αντίστοιχο τμήμα Μητρώου της αρμόδιας φορολογικής αρχής και επιπροσθέτως δεν εξέδωσε τα προβλεπόμενα από τον Κ.Φ.Α.Σ. φορολογικά στοιχεία, ούτε καταχώρησε τα αντίστοιχα έσοδα από εν λόγω αγροτική δραστηριότητα στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων-εξόδων. Τα αντίστοιχα έσοδα συμπεριλήφθηκαν στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικονομικού έτους 2014, με βάση το αντικειμενικό σύστημα, ως ακολούθως:

Νομός(Δήμος/ Διαμέρισμα ή Κοινότητα) εκμετάλλευσης	Είδος παραγωγής	Αριθμός στρεμμάτων	Ορεινό/ Ημιορεινό Πεδινό	Αρδευόμενο/ Μη αρδευόμενο	Καθαρό εισόδημα ανά στρέμμα	Συνολικό καθαρό εισόδημα
.....	Φυτώριο ελιάς	0,50	Ημιορεινό	Αρδευόμενο	2.641,66	1.320,83
Σύνολο:						1.320,83

Περαιτέρω ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη το αριθ. πρωτ. 1008182/124/A0012/24-01-2006 έγγραφο της Φορολογικής Διοίκησης συμπέρανε ότι στις περιπτώσεις που το καθαρό γεωργικό εισόδημα προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο σύμφωνα με το άρθρο 42 του Ν. 2238/1994, η εξεύρεση των ακαθαρίστων εσόδων μπορεί να γίνεται με αναγωγή του καθαρού εισοδήματος σε ακαθάριστα έσοδα, με τη χρήση των ειδικών κατά κλάδο εκμετάλλευσης συντελεστών καθαρού εισοδήματος που εφαρμόζεται στο ακαθάριστο εισόδημά τους.

Λαμβάνοντας υπόψη ότι για τις λοιπές εκμεταλλεύσεις προϊόντων ζωικής ή φυτικής παραγωγής οι συντελεστές του καθαρού εισοδήματος ανέρχονταν σε 10%-20%, κατ' εφαρμογή του οριζόμενου τύπου, με χρήση του μέσου όρου 15%, τα ακαθάριστα έσοδα του προσφεύγοντος προσδιορίστηκαν, βάσει ελέγχου, στο ποσό των 8.805,53 €.

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος συμπέρανε ότι για την υπό κρίση χρήση δεν εκδόθηκε τουλάχιστον ένα (1) φορολογικό στοιχείο για την πώληση αγροτικών προϊόντων, με καθαρή αξία 8.805,53 €, το οποίο επιβαρύνεται με ΦΠΑ 13%, ήτοι 1.144,72 €, που δεν αποδόθηκε από τον προσφεύγοντα, καταλόγισε τον αντίστοιχο φόρο εκρών και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου/04-07-2019 ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, επικαλούμενος τους κάτωθι λόγους:

- 1) Εσφαλμένα υπολογίσθηκε το εισπραχθέν από αγροτική δραστηριότητα εισόδημά του με βάση το τεκμαρτό σύστημα υπολογισμού αντί του ορθού και νόμιμου με το αντικειμενικό

σύστημα. Δεν είχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πώληση των αγροτικών προϊόντων του για το 2013. Ο εσφαλμένος ισχυρισμός του ελέγχου για έκδοση φορολογικού στοιχείου, δεν ισχύει για το 2013, αλλά σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1201/2016 και του άρθρου 47 του Ν. 4412/2016 ισχύει από την 01/01/2017, χωρίς αναδρομική ισχύ. Συνεπώς εσφαλμένα του καταλογίστηκε ο αντίστοιχος φόρος εκροών.

- 2) Έλλειψη ειδικής και επαρκούς αιτιολογίας. Η προσβαλλόμενη πράξη δεν περιέχει ειδική και επαρκή αιτιολογία και συνεπώς είναι άκυρη. Η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από αοριστία, διότι δεν αναφέρεται σε αυτή η επίμαχη χρονική/διαχειριστική περίοδος που διαπράχθηκε από τον προσφεύγοντα η φερόμενη φορολογική παράβαση, ούτε το συγκεκριμένο είδος του αγροτικού προϊόντος, ούτε το συγκεκριμένο φορολογικό στοιχείο που έπρεπε να εκδώσει για την πώληση των αγροτικών προϊόντων.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς του προσφεύγοντος, περί της μη υποχρέωσης έκδοσης φορολογικού στοιχείου, επιβαρυνόμενου με τον αναλογούντα φόρο εκροών, περί αοριστίας της προσβαλλόμενης πράξης και περί ελλιπούς αιτιολογίας

Επειδή, στο άρθρο 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) μεταξύ άλλων 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, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2014, ορίζεται ότι: «1. Κάθε ημεδαπό πρόσωπο των παραγράφων 1 και 4 του άρθρου 2 και των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 101 του νόμου [2238/1994](#), κοινοπραξία, κοινωνία ή νομική οντότητα 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, έχει τις υποχρεώσεις του παρόντος νόμου σχετικά με την τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων και υποβολή δεδομένων για διασταύρωση».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ 3 του άρθρου 3 του Ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), ως ίσχυε για την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «3. Απαλλάσσεται από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης αποδείξεων λιανικής ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών φυσικό πρόσωπο, που πραγματοποίησε κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών, αθροιστικά ή διαζευκτικά. Οι διατάξεις του προηγούμενου εδαφίου της παραγράφου αυτής δεν εφαρμόζονται επί ελευθέρων επαγγελματιών, επί υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών που πραγματοποιούν ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις κατά ποσοστό τουλάχιστον εξήντα τοις εκατό (60%) σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών και σε πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 3 και αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή εξαγωγές ανεξάρτητα από ποσοστό, επί των υπόχρεων στην τήρηση πληροφοριών του άρθρου 4, καθώς και επί προσώπων που επιλέγουν την ένταξή της στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., ως και επί επιτηδευματιών που παρέχουν υπηρεσίες από επαγγελματική εγκατάσταση ή παρέχουν υπηρεσίες επισκευής ή συντήρησης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων επιτηδευματιών ή μη».

Επειδή, στο **Ν. 2859/2000** «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου».

Στο άρθρο 2 παρ 1 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».

Στο άρθρο 3 παρ 1, 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,...».

Στο άρθρο 5 παρ 1 ότι: «1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος

ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά».

Στο δε άρθρο 16 παρ 1 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.....2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη,, β) προκειμένου για παροχή υπηρεσιών, κατά το χρόνο έκδοσης του φορολογικού στοιχείου, όταν αυτό εκδίδεται σε χρόνο προγενέστερο της παροχής των υπηρεσιών, γ) ... δ) κατά το χρόνο είσπραξης της προκαταβολής που πραγματοποιείται πριν την ολοκλήρωση της παροχής των υπηρεσιών οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, ...ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ)....».

Στο δε άρθρο 19 παρ 1 ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή».

Επειδή περαιτέρω, στις παρ 1 και 2 του άρθρου 4 του ν. 2238/1994, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτηση του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό. 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσης του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ΑΒ. Εισόδημα από ακίνητα. Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες. Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις. ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή».

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 τεκμαρτών 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: [...]

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 πρόσδοδος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από τη συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.

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

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

α) Τα προσδιοριστικά στοιχεία που διαμορφώνουν την πρόσδοδο 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 πρόσδοδο από την εργασία, αφού συνεκτιμηθούν ο χρόνος απασχόλησης, η ηλικία, το φύλο, η ίδια ή ξένη απασχόληση

γ) Τα στοιχεία που προσδιορίζουν την πρόσδοδο 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, ...Χρή 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.[...].**

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

Επειδή περαιτέρω, με την **ΠΟΛ.1004/4.1.2013** της ΓΓΔΕ με θέμα (Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 της υποπαραγράφου Ε1 της παραγράφου Ε του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΦΕΚ Α' 222) περί του «Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών- Ερμηνευτική ΚΦΑΣ), μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι:

«Παράγραφος 2.

Μη υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών.

Αλλά πρόσωπα μη υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του Κ.Φ.Α.Σ. είναι:

α) Ο αγρότης του ειδικού καθεστώτος των διατάξεων των [άρθρων 41](#) και [42](#) του Φ.Π.Α. και το εισόδημά του από την άσκηση της δραστηριότητάς του αυτής προσδιορίζεται στη Φορολογία Εισοδήματος με αντικειμενικό τρόπο. Έτσι υπόχρεοι εφαρμογής είναι ο αγρότης:

αα) του κανονικού καθεστώτος συμπεριλαμβανομένων και αυτών που προαιρετικά επέλεξαν το καθεστώς αυτό

αβ) αυτός που πωλεί τα αγαθά του στη λαϊκή αγορά και μόνο για την πώληση αυτή...

Παράγραφος 3.

Απαλλασσόμενοι από την τήρηση βιβλίων.

Απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση αποδείξεων λιανικής μόνο τα φυσικά πρόσωπα, των οποίων τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο δεν υπερέβησαν τις δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Τα πρόσωπα αυτά που είναι υπόχρεα εφαρμογής των διατάξεων του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) έχουν όλες τις λοιπές υποχρεώσεις που τίθενται από τις διατάξεις του.

Εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή:

- Ο ασκών ελευθέριο επάγγελμα.
- Αυτός που πραγματοποιεί ακαθάριστα έσοδα κατά ποσοστό άνω του 60% από την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών σε άλλο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α.
- Αυτός που εξάγει τα αγαθά του ανεξαρτήτως ποσοστού.
- Τα πρόσωπα της παραγράφου 23 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ (εκμεταλλευτής χώρου διαμονής η φιλοξενίας, εκπαιδευτηρίου, κλινικής ή θεραπευτηρίου, κέντρου αισθητικής, γυμναστηρίου, χώρου στάθμευσης, γιατροί και οδοντίατροι όλων των ειδικοτήτων). [...].

Επειδή, με το Αριθμ. Πρωτ. 1043050/979/Α0012/ΠΟΛ.1118/8.4.1996, έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα (Διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση του εντύπου "Αναλυτικά Στοιχεία Φορολογίας Εισοδήματος" (Ε3) και του πίνακα 9 "Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις" της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του εντύπου (Ε1) από όσους αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις), μεταξύ άλλων ορίζεται: «Με τη νέα διάταξη στους φορολογούμενους εκείνους που αποκτούν γεωργικό εισόδημα είτε είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, είτε όχι και δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. αλλά διαθέτουν μόνο στοιχεία (τιμολόγια πωλήσεων, εκκαθαρίσεις κ.τ.λ.) τους παρέχεται πλέον η ευχέρεια να προσδιορίσουν, όταν το επιθυμούν, και να δηλώσουν καθαρό γεωργικό εισόδημα, εκτός από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο και αυτό που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που κατέχουν ή με βάση την αξία της παραγωγής τους. Τούτο, για λόγους που κρίνουν απαραίτητο οι υπόχρεοι αυτοί, όπως π.χ. λήψη από την αρμόδια ΔΟΥ πιστοποιητικού για το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους από την εμπορία των προϊόντων τους, σε περίπτωση που θα χρειασθούν αυτά για την έκδοση άδειας επαγγελματικού φορτηγού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, όπως επίσης σε περίπτωση που το

πραγματικό καθαρό γεωργικό τους εισόδημα είναι μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο για να το χρησιμοποιήσουν για την κάλυψη τεκμαρτών ή πραγματικών δαπανών διαβίωσης κατά την κρινόμενη ή και σε μελλοντικές χρήσεις, ομοίως σε περίπτωση ενδεχόμενης αμφισβήτησης για λόγους ανώτερης βίας του προσδιοριζόμενου με την αντικειμενική μέθοδο καθαρού γεωργικού εισοδήματος κ.τ.λ. 2. Για την εφαρμογή των παραπάνω θα πρέπει, σε όσες περιπτώσεις επιθυμεί αυτό ο υπόχρεος φορολογούμενος, να συμπληρώσει πέραν του πίνακα IB' του εντύπου "Αναλυτικά Στοιχεία Φορολογίας Εισοδήματος" (Ε3) και τον πίνακα ΙΑ' του ιδίου εντύπου Ε3. Ειδικότερα, στις περιπτώσεις αυτές ο πίνακας ΙΑ' θα συμπληρωθεί με το καθαρό εισόδημα που προκύπτει με βάση την αξία της κατά κλάδο παραγωγής τους και τον αντίστοιχο για τον κλάδο της παραγωγής συντελεστή καθαρού εισοδήματος. Για την εξεύρεση της αξίας της παραγωγής όταν δεν υπάρχουν στοιχεία (τιμολόγια, εκκαθαρίσεις κ.τ.λ.) όπως π.χ. στην περίπτωση διάθεσης της παραγωγής λιανικώς έξω από τον αγρό, ιδιοκατανάλωση, μη διάθεση της παραγωγής κ.τ.λ., ο όγκος της παραγωγής αποτιμάται σε αξία με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους κατά το χρόνο και στον τόπο της παραγωγής, ανεξάρτητα αν η παραγωγή αυτή πωλήθηκε ή όχι. Επί της προσδιοριζόμενης με τον παραπάνω τρόπο αξίας παραγωγής προστίθενται τυχόν ποσά επιδοτήσεων και το διαμορφούμενο συνολικό ποσό αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα της συγκεκριμένης εκμετάλλευσης επί του οποίου εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρού κέρδους, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι οι συντελεστές αυτοί καθαρού κέρδους προβλέπονται από τις 1092052/1645/Α0012/[ΠΟΛ.1267/18.12.1990](#) (πηνοτροφικές επιχειρήσεις 6%) και 1026761/192/0012/[ΠΟΛ.1063/24.2.1989](#) (βοοτροφικές εκμεταλλεύσεις 5%, χοιροτροφικές 5%, αποφάσεις του υπουργού Οικονομικών, ενώ για λοιπά προϊόντα φυτικής και ζωϊκής παραγωγής όπως προβλέπονται από τις διατάξεις του [άρθρου 41](#) του Ν.[2238/1994](#) όπως αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά τη διαχειριστική περίοδο 1987, δηλαδή 10-20% κ.λπ.)».

Επειδή, με τις νέες διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 41 του κώδικα ΦΠΑ, όπως αυτό ισχύει από 01.01.2017, ύστερα από την αντικατάστασή του με την παρ 1 του [άρθρου 47](#) Αναμόρφωση του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ αγροτών του ν.[4410/2016](#), ορίζεται ότι: «5. Δεν υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου, αλλά εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς οι αγρότες οι οποίοι:

- α) ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις και παρέχουν τις αγροτικές υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 42, με τη μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου ή αγροτικών συνεταιρισμών,
- β) πωλούν αγροτικά προϊόντα παραγωγής τους, ύστερα από επεξεργασία που μπορεί να προσδώσει σε αυτά χαρακτήρα βιομηχανικών ή βιοτεχνικών προϊόντων,
- γ) ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν λογιστικά αρχεία (βιβλία) σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.».

Επειδή, με την εγκύκλιο **ΠΟΛ.1201/2016** της ΓΓΔΕ με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 47 του ν.4410 /2016 σχετικά με το ειδικό καθεστώς ΦΠΑ αγροτών του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, και παροχή σχετικών διευκρινίσεων), διευκρινίστηκε ότι:

«3. Στην [παράγραφο 5 του άρθρου 41](#) του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπονται οι περιορισμοί υπαγωγής στο ειδικό καθεστώς αγροτών και η υποχρεωτική ένταξη των αγροτών στο κανονικό καθεστώς, πλέον όχι μόνο λόγω του ότι η αγροτική δραστηριότητά τους δεν εμπίπτει στην έννοια της αγροτικής εκμετάλλευσης κατά το άρθρο 42 του Κώδικα ΦΠΑ, οπότε και εφαρμόζονται οι γενικοί κανόνες του ΦΠΑ, όπως εξάλλου ανέκαθεν ίσχυε (παρ. 5, περ. α' και β'), **αλλά για πρώτη φορά και λόγω άσκησης από μέρους των αγροτών άλλης δραστηριότητας για την οποία τηρούνται λογιστικά βιβλία**, μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και αγροτουριστικών μονάδων (παρ. 5, περ. γ'), καθώς και λόγω πραγματοποίησης παραδόσεων των αγροτικών τους προϊόντων στις λαϊκές αγορές ή από δικό τους κατάστημα ή εξαγωγών ή ενδοκοινοτικών παραδόσεων (παρ. 5, περ δ').

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την περίπτωση γ' της ανωτέρω παραγράφου, οι αγρότες οι οποίοι, παράλληλα με την αγροτική εκμετάλλευση, ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά), μεταξύ των οποίων και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων, υπάγονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την αγροτική τους εκμετάλλευση, έχοντας όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που απορρέουν από το καθεστώς αυτό.

Επισημαίνεται ότι η ανωτέρω υποχρέωση αφορά όχι μόνο επαγγελματίες που για την άσκηση της δραστηριότητάς τους υπάγονται σε ΦΠΑ (π.χ. λογιστές) αλλά και επαγγελματίες που απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (π.χ. γιατροί, ασφαλιστικοί πράκτορες κ.λ.π) [...].».

Επειδή με το υπ' αριθ. πρωτ. **1060084/1174/A0012/276.6.2007** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Προσδιορισμός αγροτικού εισοδήματος), σε απάντηση σχετικού ερωτήματος, αναφέρεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ.1 του άρθρου 42](#) του ν.[2238/1994](#), 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.

2. Για τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για κάθε ημερολογιακό έτος, με την αντικειμενική μέθοδο συνιστάται Ειδική Επιτροπή Αντικειμενικού Προσδιορισμού του Γεωργικού Εισοδήματος. [...]

4. Σύμφωνα με τα ανωτέρω προκύπτει ότι, εφόσον έχετε στην κατοχή σας αγροκτήματα με ελαιόδεντρα, υποχρεούστε να δηλώσετε εισόδημα για αυτά ανεξάρτητα αν τα καλλιεργείτε ή όχι.»

Επειδή, «όταν ο υπόχρεος κατέχει ελαιοπερίβολο, πορτοκαλεοπερίβολο κ.λπ., υποχρεούται να δηλώνει το εισόδημα που προκύπτει με την αντικειμενική μέθοδο.- Σύμφωνα με το άρθρο 42 του Κ.Φ.Ε. εάν ο φορολογούμενος έχει στην κυριότητά του ελαιοπερίβολο, πορτοκαλεοπερίβολο κ.λπ., υποχρεούται να δηλώνει γεωργικό εισόδημα με βάση την αντικειμενική μέθοδο, χωρίς να εξετάζεται εάν αυτό του απέφερε εισόδημα και πόσο (σχετ. 1094871/1881/ Α0012/20.9.1996 έγγραφο)». (Δημήτρης Αντωνόπουλος-Ηλίας Κατούδης ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΟΜΟΣ Γ΄ Έκδοση 2008 σελ. 1764).

Επειδή «το καθαρό εισόδημα των γεωργικών επιχειρήσεων χωρίς βιβλία ή βιβλία Α' ή Β' κατηγορίας Κ.Β.Σ. μπορεί να προσδιοριστεί προαιρετικά με τις γενικές διατάξεις.- Στους φορολογούμενους εκείνους που αποκτούν γεωργικό εισόδημα (είτε είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες είτε όχι) και δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ., αλλά διαθέτουν μόνο στοιχεία (τιμολόγια πωλήσεων, εκκαθαρίσεις κ.λπ.), τους παρέχεται η ευχέρεια να προσδιορίσουν και να δηλώσουν καθαρό γεωργικό εισόδημα, όταν το επιθυμούν, εκτός από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο και αυτό που προκύπτει με βάση τα στοιχεία που κατέχουν ή με βάση την αξία της παραγωγής τους. Τούτο για λόγους που κρίνουν απαραίτητο οι υπόχρεοι αυτοί, όπως π.χ. λήψη από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. πιστοποιητικού για το ύψος των ακαθάριστων εσόδων τους από την πώληση των προϊόντων τους σε περίπτωση που θα χρειαστούν αυτά για την έκδοση άδειας επαγγελματικού Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, όπως επίσης σε περίπτωση που το πραγματικό καθαρό γεωργικό τους εισόδημα είναι μεγαλύτερο από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, για να το χρησιμοποιήσουν για την κάλυψη τεκμαρτών ή πραγματικών δαπανών διαβίωσης κατά την κρίνόμενη ή και σε μελλοντικές χρήσεις ομοίως σε περίπτωση ενδεχόμενης αμφισβήτησης για λόγους ανώτερης βίας του προσδιοριζόμενου με βάση την αντικειμενική μέθοδο καθαρού γεωργικού εισοδήματος κ.λπ. (σχετ.1043050/979/Α0012/Γ10Α1118/ 8.4.1996 διαταγή). (Δημήτρης Αντωνόπουλος-Ηλίας Κατούδης ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΤΟΜΟΣ Γ΄ Έκδοση 2008 σελ. 1762).

Επειδή με την ΠΟΛ.1077/14.3.2014 με θέμα [Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)], εγκρίθηκαν οι πίνακες καθαρού

γεωργικού εισοδήματος –ενοικίου – μόνιμης φυτείας οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) που καταρτίστηκαν από την Επιτροπή του άρθρου 42 του ν. 2238/1994.

Επειδή, στο άρθρο 65 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 28 του Ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) «.....Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.».

Επειδή, στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «.....Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος».

Επειδή, στο άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: « 1.Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης 3. Όταν η πράξη εκδίδεται αυτεπαγγέλτως τα αποδεικτικά στοιχεία συγκεντρώνονται με πρωτοβουλία του αρμόδιου για την έκδοση οργάνου.».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την

άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων καταλογισμού φόρου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην πράξη επιβολής προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της πράξης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο **όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της πράξης της πράξης καταλογισμού του φόρου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία** της πράξης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ισχυρίζεται, ότι εσφαλμένα υπολογίσθηκε το εισπραχθέν από αγροτική δραστηριότητα εισόδημά του με βάση το τεκμαρτό σύστημα υπολογισμού αντί του ορθού και νόμιμου με το αντικειμενικό σύστημα και βάσει των διατάξεων που ίσχυαν το έτος 2013, δεν είχε την υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου και επομένως εσφαλμένα του καταλογίστηκε ο αντίστοιχος φόρος εκροών.

Ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος προβάλλεται βάσιμα για τους ακόλουθους λόγους:

Από τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 41 του Ν 2859/2000 και του 42 του Ν. 2238/2000, σε συνδυασμό με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν στο άρθρου 3 της ΠΟΛ 1004/2013 (ερμηνευτική του ΚΦΑΣ) δεν προκύπτει η υποχρέωση ένταξης στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, με την υποβολή δήλωσης μεταβολής, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 36 και κατ' επέκταση η τήρηση βιβλίων για τη δραστηριότητα αυτή, στο υπό κρίση έτος. Περαιτέρω, στο άρθρο 41, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 1 του άρθρου 47 του Ν.4410/2016 (ΦΕΚ Α' 141/3-8-2016) και σύμφωνα με την παρ. 2 του ίδιου άρθρου ισχύει από 01/01/2017, ορίζεται ρητά ότι όσοι ασκούν παράλληλα και άλλη οικονομική δραστηριότητα, για την οποία έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία, εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Συνακόλουθα δεν προκύπτει η υποχρέωση της έκδοσης φορολογικού στοιχείου, από τον προσφεύγοντα για το υπό κρίση έτος.

Επειδή, ο προσφεύγων δήλωσε, ως είχε υποχρέωση, με βάση το αντικειμενικό σύστημα και τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1077/14.3.2014, το αντίστοιχο γεωργικό εισόδημα για το οικείο οικ. έτος 2014 (χρήση 2013).

Επειδή, η εξεύρεση των ακαθαρίστων εσόδων του προσφεύγοντος με αναγωγή του καθαρού εισοδήματος του σε ακαθάριστα έσοδα, με τη χρήση των ειδικών κατά κλάδο εκμετάλλευσης συντελεστών καθαρού εισοδήματος που εφαρμόστηκε από τον έλεγχο στο καθαρό εισόδημά του, προβλέπεται προαιρετικά, για τους μη τηρούντες βιβλία, καθόσον το γεωργικό εισόδημά τους υπολογίζεται με την αντικειμενική μέθοδο.

Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ΚΦΑΣ, η φορολογική Διοίκηση φέρει, καταρχήν, το βάρος απόδειξης των στοιχείων που συγκροτούν παράβαση της προβλεπόμενης από τον Κ.Φ.Α.Σ. υποχρέωσης του φορολογούμενου επιτηδεύματία για έκδοση απόδειξης λιανικής πώλησης (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, ΣτΕ 2442/2013, ΣτΕ 886/2005, ΣτΕ 3111/1996, ΣτΕ 3325/1986 κ.ά.). Ωστόσο, η φορολογική αρχή στην υπό κρίση περίπτωση, δεν προβαίνει σε τεκμηριωμένη κρίση, αλλά απλώς θεωρεί ότι ο προσφεύγων θα έπρεπε, λόγω της παράλληλης δραστηριότητας των υπηρεσιών κομμωτηρίων και κουρείων που ασκεί, να είχε ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ των αγροτών και ως εκ τούτου να εκδίδει φορολογικά στοιχεία στα οποία να συμπεριλαμβάνεται ο αναλογών ΦΠΑ, χωρίς περαιτέρω να αποδεικνύει, αν ο προσφεύγων είχε παραγωγή και αν τα προϊόντα που παρήγαγε τα διέθεσε προς πώληση.

Επειδή εν προκειμένω, η υπ' αριθ./22-05-2019 προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων **δεν ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης της υποχρέωσης για έκδοση φορολογικού στοιχείου**, στο οποίο να συμπεριλαμβάνεται ο αναλογών ΦΠΑ, καθόσον δεν προκύπτει από τις ισχύουσες διατάξεις η υποχρέωση ένταξης του προσφεύγοντος στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την υπό κρίση χρήση, και κατ' επέκταση η τήρηση βιβλίων και η υποχρέωση έκδοση στοιχείου για το δηλωθέν αγροτικό του εισόδημα.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση, δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία εκφράζει τις εξής δύο πτυχές: α) ότι η δημόσια διοίκηση υπόκειται στο δίκαιο και οφείλει να σέβεται τις επιταγές και τις απαγορεύσεις του και β) ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να περιορίσει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών μόνο βάσει νόμου, γεγονός που συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που

έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 4674/1998), ενώ πρέπει να βρίσκονται σε αρμονία προς τον κανόνα δικαίου, όταν αυτός καθορίζει κατά τρόπο ευρύτερο ή στενότερο το πλαίσιο μέσα στο οποίο η ενέργεια μπορεί να γίνει, δηλαδή όταν η αρμοδιότητα της διοίκησης ασκείται κατά διακριτική ευχέρεια.

Συνεπώς, βάσει των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **04/07/2019** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» με **ΑΦΜ** και την **ακύρωση** της υπ' αριθ./**22-05-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωαννίνων, με βάση το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

ΦΠΑ

Φορολογική Περίοδος 01/01/2013 – 31/12/2013	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΔΗΛΩΣΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Σύνολο φορολογητέων εκροών	2.874,30	11.679,83	2.874,30	0,00
Σύνολο φορολογητέων εισροών	1.001,82	1.001,82	1.001,82	0,00
Σύνολο Φόρου εκροών	661,08	1.805,80	661,08	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	661,08	661,08	661,08	0,00
Χρεωστικό υπόλοιπο	0,00	1.144,72	0,00	0,00

Πρόστιμο του άρθρου 58Α	0,00	1.115,53	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για καταβολή	0,00	2.260,25	0,00	0,00
ΥΠΟΛΟΙΠΟ ΦΟΡΟΥ για καταβολή με την παρούσα απόφαση	0,00 €			

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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