



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313 - 333245
ΦΑΞ : 2313 - 333258
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη: 30-09-2020
Αριθμός απόφασης: 1526

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (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 Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την Α. 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6^{ου} άρθρου της από 30-3-2020 ΠΝΠ (Α' 75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως και την 30.09.2020.

5.Την από **22-01-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το υπ' αριθμ. πρωτο. ΔΕΔ Αθηνών **.../25-2-2020** συμπληρωματικό υπόμνημα του ... με ΑΦΜ ..., κατοίκου ..., κατά της υπ' αριθμ. **...-12-2019** οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6.Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση

7.Τις απόψεις της φορολογικής αρχής.

8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **22/01/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... με **ΑΦΜ:** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και του υπ'αριθμ. πρωτ. **ΔΕΔ .../25-2-2020** συμπληρωματικού υπομνήματος και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθμ. **...-12-2019** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 48.442,50€, πλέον πρόστιμο ανακρίβειας ποσού 49.682,63€, πλέον διαφορά εισφοράς ΕΛΓΑ ποσού 2.385,95€, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 5.270,87€, ήτοι **συνολικό ποσό ύψους 105.781,95€**, λόγω διαπίστωσης απόκρυψης εισοδήματος στη δήλωση φόρου εισοδήματος της χρήσης 2013, βάσει της παρ.5 του άρθρου 42 του Ν.2238/1994.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε βάσει της από 27/12/2019 έκθεσης ελέγχου φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013), η οποία συντάχθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ. **...-5-2019** εντολής μερικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, κατ' εφαρμογή της Πολ.1037/2005, δεδομένου ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση, ο προσφεύγων ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000.

Στα πλαίσια του ελέγχου, με το υπ' αριθμ. **.../5-5-2019** έγγραφο, κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα η προαναφερθείσα εντολή μερικού ελέγχου. Επίσης, κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. **.../8-8-2019** πρόσκληση του άρθρου 14 του Ν. 4174/2013, με την οποία ζητήθηκε από τον προσφεύγοντα η προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων, καθώς και η αιτιολόγηση των πρωτογενών καταθέσεων, όπως αυτές προέκυψαν από τον έλεγχο των κινήσεων των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα.

Κατά τον έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων στη δήλωση φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/-31/12/2013), προσδιόρισε το καθαρό γεωργικό εισόδημα σε 11.919,31€, με βάση το αντικειμενικό σύστημα, δεδομένου ότι κατά την ελεγχόμενη χρήση απαλλάσσονταν από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων. Στα πλαίσια ελέγχου των τραπεζικών καταθέσεων, ο προσφεύγων προσκόμισε στον έλεγχο την υπ' αριθμ. **.../22-11-2019** κατάσταση με τα εκδοθέντα Δελτία Αποστολής της ελεγχόμενης χρήσης, από τα οποία προκύπτει ότι το σύνολο της αξίας των πωληθέντων αγαθών (μικρομοσχεύματα ακτινιδίων, GF677, CAB6P και φυτώρια δέντρων) ανήλθε στο ποσό των 656.083,83€. Ο έλεγχος, κατ' εφαρμογή της παρ.5 του άρθρου 42 του Ν.2238/94, προσδιόρισε το καθαρό γεωργικό εισόδημα, σε 131.216,77€, πολλαπλασιάζοντας τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά

προέκυψαν από τα προσκομισθέντα Δελτία Αποστολής με συντελεστή 20% (ποτιστικές – αρδευόμενες εκτάσεις), ήτοι $656.083,83 \times 20\% = 131.216,77\text{€}$, κατ' εφαρμογή του άρθρου 41 του Ν. 2238/1994 και των Πολ. 1063/24-2-1989 και Πολ. 1143/5-8-1992. Δεδομένου ότι ο προσδιορισμός του εισοδήματος βάσει των εκδοθέντων Δελτίων Αποστολής είναι μεγαλύτερος του προσδιορισμού με το αντικειμενικό σύστημα, ο έλεγχος θεώρησε ότι ο προσφεύγων θα έπρεπε να φορολογηθεί με το μεγαλύτερο εισόδημα και κατά συνέπεια εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Από τον έλεγχο των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντα δεν προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις που δεν αιτιολογήθηκαν επαρκώς.

Στη συνέχεια, ο έλεγχος συνέταξε και κοινοποίησε στον προσφεύγοντα το υπ' αριθμ. .../03-12-2019 σημείωμα διαπιστώσεων και την προσωρινή πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014, επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε το υπ' αριθμ. ...-12-2019 υπόμνημα, αμφισβητώντας τη νομιμότητα προσδιορισμού του εισοδήματος εξωλογιστικά, βάσει των πωληθέντων προϊόντων, καθώς και την υποχρέωσή του, ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, να συμπληρώσει τον Κωδ. 461 της δήλωσης φόρου εισοδήματος. Επίσης, αμφισβήτησε την εφαρμογή του συντελεστή 20% που αφορά αρδευόμενες εκτάσεις. Ο έλεγχος δεν δέχθηκε τις αιτιάσεις του προσφεύγοντα με αποτέλεσμα να εκδώσει την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης της Δ.Ο.Υ. Πρέβεζας, ισχυριζόμενος ότι:

1. Ο προσδιορισμός του φερόμενου ως φορολογητέου εισοδήματος καθαρού κέρδους από γεωργικές επιχειρήσεις είναι παράνομος και εσφαλμένος. Οι διατάξεις του άρθρου 42 του Ν. 2238/94 ορίζουν ότι η αντικειμενική μέθοδος προσδιορισμού του γεωργικού εισοδήματος εφαρμόζεται σε περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία Γ' κατηγορίας. Επίσης, η διάταξη της παρ.5 του ως άνω άρθρου προϋποθέτει όχι μόνο την ύπαρξη στοιχείων, αλλά και την τήρηση βιβλίων του ΚΒΣ.(ΣτΕ 263/2010, 3480/2008, 997/2006,76/2004 αναφέρονται σε βιβλία, μη αρκούμενων αυτών σε στοιχεία). Περαιτέρω, η ως άνω διάταξη αφορά δυνατότητα του φορολογούμενου και όχι υποχρέωση αυτού, όπως επιβεβαιώνεται τόσο από το έντυπο της Γ.Γ.Δ.Ε. σχετικά με τη συμπλήρωση της Δήλωσης Φόρου Εισοδήματος οικ. έτους 2014, όσο και από την Πολ. 1118/1996.
2. Σε κάθε περίπτωση, η εφαρμογή της ως άνω διάταξης γίνεται στην αξία των παραχθέντων και όχι των πωληθέντων αγαθών (Πολ. 1143/1992, Πολ. 1035/2006). Τέλος, η εφαρμογή του συντελεστή 20% είναι εσφαλμένη, καθώς αυτός αφορά ποτιστικές, οπωροκηπευτικές καλλιέργειες στις οποίες δεν εντάσσεται η κατηγορία των φυτωρίων, στην οποία θα μπορούσε να εφαρμοστεί ο μέσος όρος της δεύτερης και τρίτης περίπτωσης του Μέρους Β1 της Πολ. 1143/1992 (συντελεστής 12,5%). Από τη δήλωση φόρου εισοδήματος του επόμενου φορολογικού έτους 2014 προκύπτει συντελεστής καθαρού κέρδους 5,29% (πολ.1035/2006), ενώ σε ομοειδείς επιχειρήσεις που τηρούν λογιστικά βιβλία ο συντελεστής για τα έτη 2010 – 2011

ήταν 4,02% και 4,95% αντίστοιχα.

3. Η παραγωγή φυτωρίων με μικρομοσχεύματα αποδείχθηκε διαχρονικά πως δεν αποδίδει τα αναμενόμενα, όπως αποδεικνύεται από τη γνωμάτευση του γεωπόνου ..., που κατατέθηκε με το συμπληρωματικό υπόμνημα και γι' αυτό αντικαταστάθηκε η χρήση αυτής της μεθόδου με την ιστοκαλλιέργεια και ο προσφεύγων ίδρυσε καινούργια επιχείρηση.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό

Επειδή, με τα άρθρα 40-44 του Ν. 2238/1994 ορίζεται ο τρόπος φορολόγησης όσων αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις ως εξής:

Άρθρο 40 - «1. 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.....»

Άρθρο 41 - «1. Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από γεωργικές επιχειρήσεις, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 28 παρ. 3 περιπτώσεις ζ' και η', 29, 30, 31, 38 και 39.

2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώ 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 πώλησής 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."

Για τις γεωργικές επιχειρήσεις οι οποίες υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, αλλά δεν τηρούν ή τηρούν ανακριβή βιβλία και στοιχεία, ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος προσαυξάνεται κατά σαράντα τοις εκατό (40%)».

Άρθρο 42 – «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 Οικονομικών και Γεωργίας καθορίζονται: «[...]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

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 η 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 τέλους Ιανουαρίου κάθε έτους, αφού συνεκτιμήσει ανάλογους πίνακες, οι οποίοι έχουν καταρτισθεί από τις νομαρχιακές επιτροπές της επόμενης παραγράφου. [...]

5. Αν από τα **τηρούμενα** βιβλία ή στοιχεία 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.»

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Οι αγρότες, οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν προς οποιοδήποτε πρόσωπο παραδόσεις αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και παροχές αγροτικών υπηρεσιών των οποίων η αξία ήταν κατώτερη των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και έλαβαν επιδοτήσεις κατώτερες των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 5...»

Επειδή, στο άρθρο 2 του Κ.Β.Σ. και του ΚΦΑΣ ορίζεται ότι οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων, ενώ σε ότι αφορά τα στοιχεία η μοναδική τους υποχρέωση είναι η έκδοση Δελτίου Αποστολής όταν διακινούν με δική τους ευθύνη αγροτικά προϊόντα με μεταφορικά μέσα δημόσιας χρήσης.

Επειδή, με την Πολ. 1118/8-4-1996 δόθηκαν διευκρινίσεις για τη συμπλήρωση του εντύπου «Αναλυτικά στοιχεία φορολογίας εισοδήματος (Ε3)» και του πίνακα 9 «Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις» της δήλωσης φόρου εισοδήματος του εντύπου Ε1 από όσους αποκτούν εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, ως εξής:

«1. Με τη διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 3 του ν. 2390/1996 αντικαταστάθηκε η παράγραφος 5 του άρθρου 42 του ν. 2238/1994.

Σύμφωνα με τη νέα διάταξη αν το ετήσιο καθαρό γεωργικό εισόδημα που προκύπτει από βιβλία και στοιχεία του ΚΒΣ 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 φορολογούμενου με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος είναι διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο ποσό.

Με τη νέα διάταξη στους φορολογούμενους εκείνους που αποκτούν γεωργικό εισόδημα είτε είναι κατά κύριο επάγγελμα αγρότες, είτε όχι και δεν τηρούν βιβλία του ΚΒΣ αλλά διαθέτουν μόνο στοιχεία (τιμολόγια πωλήσεων, εκκαθαρίσεις κτλ.) 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 κτλ.

2. Για την εφαρμογή των παραπάνω θα πρέπει, σε όσες περιπτώσεις **επιθυμεί** αυτό ο υπόχρεος φορολογούμενος, να συμπληρώσει πέραν του πίνακα ΙΒ του εντύπου "Αναλυτικά Στοιχεία Φορολογίας Εισοδήματος" (Ε3) και τον πίνακα ΙΑ του ίδιου 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 κτλ.) όπως π.χ. στην περίπτωση διάθεσης της παραγωγής λιανικώς έξω από τον αγρό, ιδιοκατανάλωση, μη διάθεση της παραγωγής κτλ., ο όγκος της παραγωγής αποτιμάται σε αξία με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησής τους κατά το χρόνο και στον τόπο της παραγωγής, ανεξάρτητα αν η παραγωγή αυτή πωλήθηκε ή όχι.

Επί της προσδιοριζόμενης με τον παραπάνω τρόπο αξίας παραγωγής προστίθενται τυχόν ποσά επιδοτήσεων και το διαμορφούμενο συνολικό ποσό αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα της συγκεκριμένης εκμετάλλευσης επί του οποίου εφαρμόζεται ο προβλεπόμενος συντελεστής καθαρού κέρδους, προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα».

Επειδή, με την Πολ. 1289/27-12-1994 δόθηκαν οδηγίες σχετικά με την εφαρμογή των άρθρων 6 ως 11 του Ν.2214/1994, τα οποία κωδικοποιήθηκαν με τα άρθρα 40 ως 44 του Ν. 2238/1994, - «Αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος και άλλες διατάξεις οι οποίες αναφέρονται σε θέματα φορολογίας γεωργικού εισοδήματος», ως εξής: «

Άρθρο 6 – Προσδιορισμός καθαρού γεωργικού εισοδήματος

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 6 του κοινοποιούμενου νόμου προσδιορίζεται η έννοια και η πηγή προέλευσης του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, εκείνων των γεωργικών εκμεταλλεύσεων που δεν τηρούν λογιστικά βιβλία του Κ.Β.Σ., από τα οποία να εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα. Ειδικότερα, με τη διάταξη αυτή ορίζεται ότι, ως καθαρό γεωργικό εισόδημα, από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία του Κ.Β.Σ., από τα οποία να εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα για τη δραστηριότητα αυτή, θεωρείται η πρόσσος από το έδαφος, το κεφάλαιο και την εργασία, από τη συμμετοχή τους στην παραγωγική δραστηριότητα μιας γεωργικής εκμετάλλευσης, η οποία προσδιορίζεται με αντικειμενική μέθοδο.....

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.

Σημειώνεται ότι, προκειμένου για επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία Γ' κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τα οποία κρίνονται ανεπαρκή ή ανακριβή, σε τρόπο ώστε στην περίπτωση αυτή το καθαρό κέρδος να μην προσδιορίζεται λογιστικά, το καθαρό εισόδημα αυτών θα προσδιορισθεί εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του ν. 2238/1994»

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν. 2214/1994:

«Άρθρο 6 - Προσδιορισμός καθαρού γεωργικού εισοδήματος

Είναι γνωστό ότι η φορολόγηση του γεωργικού εισοδήματος στη χώρα μας παρουσιάζει πολλές πτυχές, οι οποίες προσεγγίζονται με ιδιαίτερη δυσκολία, λόγω κυρίως του μικρού μεγέθους των αγροτικών εκμεταλλεύσεων, του αριθμού των απασχολούμενων (άνω των 900.000) στον τομέα αυτό, του κατά κανόνα οικογενειακού χαρακτήρα της γεωργίας.

Η δυσκολία αυτή επιτείνεται και από τη φύση της γεωργικής δραστηριότητας, η οποία παρουσιάζει διακυμάνσεις στην παραγωγή, λόγω απρόβλεπτων φυσικών παραγόντων, που οφείλονται στο βιολογικό χαρακτήρα της γεωργικής παραγωγής, στην ποικιλία των φυσικών δεδομένων, όπως έδαφος, κλίμα, στην πολυμορφία των καλλιεργητικών μεθόδων και προϊόντων, στο μέγεθος και στην αποδοτικότητα των γεωργικών εκμεταλλεύσεων. Τα δεδομένα αυτά καθιστούν αναγκαία την καθιέρωση μιας μεθόδου προσδιορισμού του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, η οποία να αντιμετωπίζει όλες αυτές τις ιδιαιτερότητες. [...]

Στη χώρα μας είναι γνωστό ότι η τεράστια πλειοψηφία των αγροτών δεν τηρεί λογιστικά ή άλλα βιβλία, από τα οποία να προκύπτει λογιστικό αποτέλεσμα. Η αναγκαιότητα, συνεπώς, εισαγωγής ενός συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού του καθαρού γεωργικού εισοδήματος είναι προφανής.

Με τις προτεινόμενες διατάξεις επιδιώκεται να προσδιορισθεί το καθαρό γεωργικό εισόδημα, με την εφαρμογή μιας αντικειμενικής μεθόδου, τόσο των κατά κύριο επάγγελμα γεωργών, όσο και εκείνων που αποκτούν γεωργικό εισόδημα από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα, χωρίς να είναι γεωργοί κατά κύριο επάγγελμα. [...]

Ειδικότερα:

1.- Με την παράγραφο αυτή προσδιορίζεται η έννοια και η πηγή προέλευσης του "καθαρού γεωργικού εισοδήματος", εκείνων των γεωργικών εκμεταλλεύσεων, που δεν τηρούν λογιστικά βιβλία του Κ.Β.Σ., από τα οποία να εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.

Με την προτεινόμενη διάταξη, ως καθαρό γεωργικό εισόδημα θεωρείται η καθαρή πρόσδοος από τους τρεις κυρίως συντελεστές παραγωγής, κάθε γεωργικής εκμετάλλευσης, ήτοι από το έδαφος, την εργασία και το κεφάλαιο. Στο οικονομικό αυτό αποτέλεσμα, περιλαμβάνεται και κάθε μορφής επιδότηση ή άλλη ενίσχυση, εμφανής ή αφανής, προς τις γεωργικές εκμεταλλεύσεις.

Στην έννοια του γεωργικού εισοδήματος περιλαμβάνεται εκείνο που προκύπτει από κάθε μορφή γεωργικής εκμετάλλευσης, όπως αγροτική, κτηνοτροφική, πτηνοτροφική, μελισσοκομική, σηροτροφική, δασική, αλιευτική κ.λ.π.

Ο προσδιορισμός αυτός γίνεται με αντικειμενική μέθοδο, με βάση τις καθιερωμένες και γενικά παραδεδεγμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, η οποία, ως μοναδική, εφαρμόζεται σταθερά από όλες τις Υπηρεσίες Γεωργίας των νομών της χώρας μας, καθώς και από όλες τις χώρες - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, για τις οικογενειακές εκμεταλλεύσεις και τη Στατιστική Υπηρεσία (ΕΥΡΟSTAT) της Ευρωπαϊκής Επιτροπής.

Για πρώτη φορά στη χώρα μας, συνεπώς, προτείνονται ολοκληρωμένες διατάξεις, με τις οποίες δεν εισάγονται αποσπασματικά και εμπειρικά στοιχεία, και για τούτο ανασφαλή, για τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, αλλά υιοθετούνται οι σταθερές επιστημονικές αρχές της γεωργικής λογιστικής, έτσι ώστε ο υπολογισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος να στηρίζεται πλέον επί μιας σταθεράς, ενιαίας και αντικειμενικής μεθόδου.

Ως μονάδα υπολογισμού του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος για τους απασχολούμενους με γεωργικές δραστηριότητες, λαμβάνεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα ανά στρέμμα καλλιεργούμενης έκτασης ή κεφαλή εκτρεφόμενου ζώου ή άλλη μονάδα στις περιπτώσεις αλιευτικής, δασικής, μελισσοκομικής ή άλλης παραγωγής.

Το συνολικό καθαρό γεωργικό εισόδημα για τα φυσικά πρόσωπα που καλλιεργούν ορισμένα στρέμματα γης ή εκτρέφουν ορισμένο αριθμό ζώων κ.λ.π. προκύπτει για κάθε προϊόν ξεχωριστά, με πολλαπλασιασμό των κατεχόμενων στρεμμάτων ή ζώων ή άλλων μονάδων ή συνδυασμού αυτών επί το καθαρό γεωργικό εισόδημα που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα.

Για την εξειδίκευση της αντικειμενικής μεθόδου προσδιορισμού του καθαρού γεωργικού εισοδήματος παρέχεται σχετική εξουσιοδότηση στους Υπουργούς Οικονομικών και Γεωργίας[...].»

Επειδή, σύμφωνα με τον Οδηγό συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων οικ. έτους 2014 της Α.Α.Δ.Ε.: «Ο πίνακας 4B συμπληρώνεται από τους φορολογούμενους που αποκτούν γεωργικό εισόδημα. Όσοι αποκτούν εισόδημα από γεωργική επιχείρηση, είτε αυτή ασκείται ατομικά είτε εταιρικά, υπάγεται στο αντικειμενικό σύστημα. Οι κωδικοί 461-462, συμπληρώνονται **υποχρεωτικά** από όσους γεωργούς τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ., **προαιρετικά** όμως **από εκείνους που δεν τηρούν βιβλία**. Στους κωδικούς αυτούς, επίσης, θα αναγράψετε τα καθαρά κέρδη που προκύπτουν, με βάση τα βιβλία και στοιχεί του Κ.Β.Σ. των γεωργικών επιχειρήσεων που τηρούν Γ' κατηγορίας βιβλία. [...]

Οι κωδικοί 915-916 συμπληρώνονται **υποχρεωτικά από όσους δεν τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ.** και από όσους τηρούν απλογραφικά βιβλία του ΚΦΑΣ (Β' κατηγορίας ΚΒΣ) για να προσδιορίσουν το καθαρό γεωργικό τους εισόδημα με την αντικειμενική μέθοδο, όπως προβλέπει το άρθρο 42 του Κ.Φ.Ε.»

Επειδή, εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι με τις διατάξεις του άρθρου 42 του Ν.2238/1994 προσδιορίζεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα των αγροτών που δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων του ΚΒΣ/ΚΦΑΣ, καθώς και οι γεωργικές επιχειρήσεις που από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία Β' κατηγορίας, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα μικρότερο από αυτό που προσδιορίζεται

με την αντικειμενική μέθοδο.

Επειδή περαιτέρω, με την Πολ. 1038/5-3-2003 – Ερμηνεία των διατάξεων του Ν. 3091/2002, στο άρθρο 7 – Προσδιορισμός καθαρού εισοδήματος ορισμένων επιχειρήσεων, ορίζεται: «6. Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 7 του νόμου αυτού, αντικαθίσταται το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 42 του Κ.Φ.Ε.

Με τις νέες διατάξεις **ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος με βάση την αντικειμενική μέθοδο όπως περιγράφεται από το άρθρο αυτό, γίνεται από οποιαδήποτε γεωργική δραστηριότητα στην περίπτωση που δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ.**

Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που μία γεωργική επιχείρηση τηρεί Γ' κατηγορίας βιβλία τα οποία κρίνονται ακριβή και επαρκή, ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών της θα γίνει μόνο λογιστικά, ενώ στην ίδια περίπτωση που τα βιβλία της κριθούν ανακριβή ή ανεπαρκή τα καθαρά της κέρδη θα προσδιορισθούν εξωλογιστικά σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 41 του Κ.Φ.Ε.

Κατά συνέπεια, από 1-1-2003 οι γεωργικές – αγροτικές επιχειρήσεις εξαιρούνται από το λογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος και το αποτέλεσμά τους προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο του άρθρου 42 του Ν. 2238/94, είτε αυτές απαλλάσσονται της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων και στοιχείων είτε τηρούν βιβλία Β' κατηγορίας.

Περαιτέρω, με την παράγραφο 5 του άρθρου 6 της Πολ. 1289/1994 αντιμετωπίζεται η περίπτωση κατά την οποία προκύπτει διαφορά στο καθαρό γεωργικό εισόδημα μεταξύ βιβλίων και αντικειμενικής μεθόδου. Τυγχάνει εφαρμογής μόνο στην περίπτωση κατά την οποία ο φορολογούμενος τηρεί βιβλία από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, δηλαδή τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. (απλογραφικά κατά ΚΦΑΣ) και το καθαρό γεωργικό εισόδημα που προκύπτει από τα βιβλία (εσόδων – εξόδων) είναι διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο.

Τέλος, οι επικαλούμενες από τον έλεγχο διατάξεις των Πολ. 1063/1989 και Πολ.1143/1992 εκδόθηκαν σε εφαρμογή των άρθρων 34 και 35 του Ν.Δ/τος 3323/1955 και δεν τυγχάνουν εφαρμογής στην συγκεκριμένη περίπτωση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων κατά την ελεγχόμενη χρήση ασκούσε δραστηριότητα «καλλιέργειας φυτωρίων και καρποφόρων δέντρων και θαμνών (ΚΑΑΔ 1301029)», ως αγρότης ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Φ.Π.Α., απαλλασσόμενος της τήρησης βιβλίων και της έκδοσης στοιχείων, ορθώς προσδιόρισε τα κέρδη του με βάση το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού καθαρού εισοδήματος.

Επειδή, στα πλαίσια του ελέγχου σύμφωνα με τις διατάξεις της Πολ. 1037/2005, δεν διαπιστώθηκαν φορολογικές διαφορές και παραλείψεις. Επίσης, κατά τον έλεγχο των τραπεζικών συναλλαγών, δεν προέκυψαν πρωτογενείς πιστώσεις από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης. Αντίθετα, ο προσφεύγων αιτιολόγησε το σύνολο των πιστώσεων που στην μεγάλη τους πλειοψηφία

αφορούν ονομαστικές καταθέσεις από παραδόσεις αγροτικών προϊόντων, για την αιτιολόγηση των οποίων προσκόμισε στον έλεγχο τα Δελτία Αποστολής αγροτικών προϊόντων.

Το γεγονός της απόκλισης των δηλωθέντων εισοδημάτων στη δήλωση φόρου εισοδήματος και στις πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς που αφορούν πραγματικές συναλλαγές αγροτικών προϊόντων, δεν μπορεί να θεωρηθεί φοροδιαφυγή, δεδομένου ότι ο νομοθέτης, κατά το επίμαχο έτος, θέσπισε μία συγκεκριμένη μέθοδο αντικειμενικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος των αγροτών που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του ΦΠΑ και απαλλάσσονται της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων.

Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός και παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση των υπολοίπων ισχυρισμών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **22-1-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του με **Α.Φ.Μ.:** ... και την **ακύρωση** της υπ' αριθμ. ...-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικ. έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1-31/12/2013), σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. ...-12-2019 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013).

Κύριος φόρος	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	48.442,50 €	0,00 €
Πρόσθετος φόρος	49.682,63 €	0,00 €
Εισφορά αλληλεγγύης	5.270,87 €	0,00 €
Εισφορά ΕΛΓΑ 2%	2.385,95 €	0,00 €
Συνολικό ποσό	105.781,95 €	0,00 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Με εντολή του Προϊσταμένου της

Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης

Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Μαβινίδου Κυράτσα
(Εφοριακός ΠΕ/Α)

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 με υποχρέωση.