



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

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

Θεσσαλονίκη: 30/09/2020  
Αριθμός απόφασης: 1569

**Ταχ. Δ/ση** : Εγνατία 45  
**Ταχ. Κώδικας** : 54630 - Θεσσαλονίκη  
**Τηλέφωνο** : 2313 - 333267  
**ΦΑΞ** : 2313 - 333258  
**E-Mail** : ded.thess@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

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

4. Την Ε. 2043/6-4-2020 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε σε εκτέλεση της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> 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».

5. Την Α 1122/29-05-2020 Απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με την οποία ορίζεται παράταση της προθεσμίας του β' εδαφίου της παραγράφου 4 του 6<sup>ου</sup> άρθρου της από 30-03-2020 ΠΝΠ (Α'75) σχετικά με τα πρόσθετα μέτρα και τις ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση της ανάγκης περιορισμού της διασποράς του κορωνοϊού, έως την 30-09-2020.

6. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., κατοίκου Τρικάλων, επί της οδού ..... Τ.Κ. 42100, κατά της με αριθμό ...../17-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013), της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Τρικάλων και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Τρικάλων, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης Α7 της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... του ..... με **ΑΦΜ:** ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ..../17-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 (διαχειριστικής περιόδου 01/01/2013-31/12/2013) της Προϊσταμένης Δ.Ο.Υ. Τρικάλων καταλογίστηκε, φόρος εισοδήματος ύψους 4.804,20 €, πλέον πρόσθετος φόρος ανακρίβειας ύψους 4.927,19 €, πλέον διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης, ύψους, 550,26 €, ήτοι, συνολικό ποσό ύψους **10.281,65 €** .

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, εκδόθηκε στα πλαίσια μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014, δυνάμει της με αριθμ. ..../2019 σχετικής εντολής ελέγχου, σχετικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος της προσφεύγουσας με βάση το αντικειμενικό σύστημα, σύμφωνα με το άρθρο 42 του ν. 2238/1994, ως μη υπόχρεη τήρησης βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών – Κ.Φ.Α.Σ. (Ν. 4093/2012) και ενταγμένης στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 41 του ν. 2859/2000. Ειδικότερα κατά τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος με βάση το αντικειμενικό σύστημα, το ζωικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε για τη χρήση 2013, στο ύψος των 286 εκτρεφόμενων ζώων, εκ των οποίων 233 μόσχοι πάχυνσης, 49 αγελάδες ελεύθερης βοσκής-κρεατοπαραγωγής, και 4 αγελάδες μικτής κατεύθυνσης και συνακολούθως, το καθαρό γεωργικό εισόδημα επαναπροσδιορίστηκε στο ύψος των 30.513,13 €.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου ..../20-02-2020 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1) Εσφαλμένος και μη σύννομος ο υπολογισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος από τη φορολογική αρχή, η οποία λαμβάνοντας υπόψη τους κανόνες της κτηνιατρικής επιστήμης και

υιοθετώντας άκριτα και χωρίς νόμιμα έρεισμα την εντελώς άοριστη άποψη ότι ως αγελάδες θεωρούνται άπαντα τα ζώα (αρσενική και θηλυκά), έχοντας μοναδικό κριτήριο την ηλικία άνω των 2 ετών, ανεξαρτήτου γένους.

2) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης – Υπέρβαση των άκρων ορίων κατά την έκδοση της διοικητικής πράξης.

3) Παράβαση της αρχής της καλής πίστης και της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου (άρθρο 5 παρ. 1 του Συντάγματος).

4) Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας του άρθρου 25 παρ. 1 του Συντάγματος.

### **Ως προς τον ισχυρισμό επισημαίνονται τα εξής :**

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

**Επειδή**, στο άρθρο **41 παρ. 2 και 3 του ν. 2238/1994 (ΚΦΕ)**, ως ίσχυε κατά την υπό κρίση χρήση, ορίζεται ότι: «2. Αν το καθαρό εισόδημα δεν μπορεί να προσδιοριστεί λογιστικώς, αυτό προσδιορίζεται τεκμαρτώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά κλάδο εκμεταλλεύσεων, συντελεστές καθαρού εισοδήματος. Ως ακαθάριστο εισόδημα λαμβάνεται η αξία των παραγόμενων προϊόντων. [...]

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 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:

[...]

«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. [...]

7. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται:

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

**Επειδή**, με την **ΠΟΛ.1077/14.03.2014** (ΦΕΚ Β' 836/40-04-2014), με θέμα [Έγκριση πινάκων γεωργικού εισοδήματος και ενοικίων γεωργικής γης για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013)] εγκρίθηκε το από 06.03.2014 πρακτικό της Επιτροπής της [παραγράφου 2 του άρθρου 42](#) του [ν.2238/1994](#), που συστήθηκε με την Δ6Α 1024430 ΕΞ 2014/08.02.2014 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών, με τους πίνακες καθαρού γεωργικού εισοδήματος –ενοικίου – μόνιμης φυτείας οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) και οι οποίοι, μεταξύ άλλων, περιέχουν και τα ποσά καθαρού γεωργικού εισοδήματος ανά στρέμμα καλλιεργούμενης γεωργικής γης **ή κεφαλής εκτρεφόμενου ζώου** ή άλλης μονάδας παραγωγής, με τις αναφερόμενες σε αυτούς διακρίσεις.

**Επειδή** με την **ΠΟΛ.1289/27.12.1994** με θέμα (Κοινοποίηση ορισμένων διατάξεων του ν. 2214/1994, οι οποίες αναφέρονται στη φορολογία του γεωργικού εισοδήματος), μεταξύ άλλων ορίζεται ότι: «...Από τη γενική διατύπωση της διάταξης αυτής προκύπτει ότι με τις ρυθμίσεις αυτού του άρθρου προσδιορίζεται το καθαρό γεωργικό εισόδημα που αποκτάται από οποιοδήποτε φορέα γεωργικής δραστηριότητας, είτε δηλαδή αυτή ασκείται από φυσικό πρόσωπο, είτε από υποχρέους της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, με την προϋπόθεση όμως ότι δεν τηρούνται βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Για τον προσδιορισμό αυτό λαμβάνεται υπόψη το καθαρό γεωργικό εισόδημα, όπως αυτό υπολογίζεται με βάση τις καθιερωμένες και γενικά παραδεγμένες αρχές της γεωργικής λογιστικής, ανά στρέμμα καλλιεργούμενης έκτασης και είδος προϊόντος ή κατά κεφαλή και είδος εκτρεφόμενου ζώου ή κατά άλλη μονάδα παραγωγής για ειδικές περιπτώσεις, όπως αλιευτικής, δασικής, μελισσοκομικής ή άλλης παραγωγής. Το ανά

μονάδα προσό καθαρού γεωργικού εισοδήματος που προκύπτει σύμφωνα με τα παραπάνω πολλαπλασιάζεται επί τον αριθμό των στρεμμάτων ή των εκτρεφόμενων ζώων ή των άλλων μονάδων παραγωγής ή συνδυασμό αυτών και το γινόμενο αυτού του πολλαπλασιασμού αποτελεί το καθαρό εισόδημα, που πρέπει να δηλωθεί από τον ασκούντα τη γεωργική δραστηριότητα.

**Σύμφωνα με τα ανωτέρω το συνολικό καθαρό γεωργικό εισόδημα για τα φυσικά πρόσωπα που καλλιεργούν ορισμένα στρέμματα γης ή εκτρέφουν ορισμένο αριθμό ζώων κ.τ.λ. θα προσδιορίζεται για κάθε προϊόν ξεχωριστά, με πολλαπλασιασμό των κατεχομένων στρεμμάτων ή ζώων ή άλλων μονάδων ή συνδυασμού αυτών επί το καθαρό γεωργικό εισόδημα που αντιστοιχεί σε κάθε μονάδα. Για την εξειδίκευση της πιο πάνω αντικειμενικής μεθόδου προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος εκδόθηκε η 1135648/2415/A0012/ΠΟΛ. 1270/21.11.1994 κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Γεωργίας που σας κοινοποιήθηκε και με την οποία καθορίζονται: ...5. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 6 αντιμετωπίζεται, η περίπτωση εκείνη κατά την οποία προκύπτει διαφορά στο καθαρό γεωργικό εισόδημα μεταξύ βιβλίων και αντικειμενικής μεθόδου. Σύμφωνα με τη διάταξη αυτή, αν από τα τηρούμενα βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα, προκύπτει καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτον μεγαλύτερο εισόδημα.... 6. Σύμφωνα με την παράγραφο 6 του άρθρου 6, αν από τα στοιχεία, που προσκομίζει ο φορολογούμενος, αποδεικνύεται ότι, εξαιτίας ζημιών από γεγονότα απρόβλεπτα ή οφειλόμενα σε ανώτερη βία, δεν αποκτήθηκε εισόδημα ή αυτό που αποκτήθηκε είναι κατώτερο του προσδιοριζομένου 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 το υπ' αριθμ. Δ12Α 1130123 ΕΞ2013/08-08-2013 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος, με θέμα (φορολογία εισοδήματος από αγελάδες), διευκρινίζονται τα ακόλουθα: «Σε συνέχεια του Δ12Α 1086973 ΕΞ2013/27.05.2013 εγγράφου μας και όσον αφορά στο ερώτημα που εκκρεμεί στην από 14.05.2013 αίτηση σας, σας ενημερώνουμε ότι σύμφωνα με το ανωτέρω σχετικό έγγραφο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων (1671/78890/26.06.2013) η "γαλακτοπαραγωγή της αγελάδας αρχίζει με τον τοκετό και τελειώνει με τη διακοπή της άμελης, δύο μήνες περίπου προ του τοκετού. Το διάστημα αυτό ορίζεται ως γαλακτική περίοδος" .... "η ηλικία πρώτου τοκετού είναι 27,6 μήνες (2,3 έτη)". Σύμφωνα με τα ανωτέρω, οι γαλακτοπαραγωγικές αγελάδες θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από την ηλικία των 2,3 ετών».**

**Επειδή περαιτέρω, με το υπ' αριθμ. Πρωτ. 1054043/07-04-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε. της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, με θέμα, (Φορολογία αγροτικού εισοδήματος κατ<sup>1</sup>**

εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994 - αντικειμενικός προσδιορισμός), αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Όσο είχαν εφαρμογή οι διατάξεις του ν.2238/1994 (άρθρο 42)περί αντικειμενικού προσδιορισμού του αγροτικού εισοδήματος, και κατά πάγια θέση της Διοίκησης (σχετικά τα αριθ. 1123875/2152/A0012/28.11.1997, Δ12 1109891/09.07.2013 έγγραφα μας), **όλοι οι μόσχοι είτε είναι αγοραζόμενοι είτε ιδιοπαραγώμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρούνται στο γεωργικό εισόδημα της αντικειμενικής μεθόδου (άρθρο 42 του ν.2238/94).**

**Επειδή** στην υπό κρίση περίπτωση, η φορολογική αρχή για τον προσδιορισμό του συνολικού καθαρού γεωργικού εισοδήματος, για την ελεγχόμενη χρήση ( 2013) έλαβε υπόψη της, τα παρακάτω δεδομένα :

α) Τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 42 του ν. 2238/1994**, σύμφωνα με τις οποίες για τον προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος, 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.

β) Την **ΠΟΛ.1077/14.03.2014** (ΦΕΚ Β' 836/40-04-2014), με την οποία ορίζεται ότι με τους πίνακες καθαρού γεωργικού εισοδήματος –ενοικίου – μόνιμης φυτείας οικονομικού έτους 2014 (χρήση 2013) 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.

γ) Το υπ' αριθμ. Πρωτ. **1054043/07-04-2017 έγγραφο της Α.Α.Δ.Ε.** της Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, όλοι οι μόσχοι είτε είναι αγοραζόμενοι είτε ιδιοπαραγώμενοι και ανεξάρτητα από την ηλικία τους προσμετρούνται στο γεωργικό εισόδημα της αντικειμενικής μεθόδου.

δ) το υπ' αριθμ. **Δ12Α 1130123 ΕΞ2013/08-08-2013** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. της Δ/σης Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με το οποίο οι γαλακτοπαραγωγικές αγελάδες θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από την ηλικία των 2,3 ετών.

ε) την με αριθμ. πρωτ. **4565210043/2013** υποβληθείσα ενιαία δήλωση εκμετάλλευσης για το έτος 2013 - αίτηση ενιαίας ενίσχυσης και λοιπών καθεστώτων στήριξης του Οργανισμού Πληρωμών & Ελέγχου Κοινοτικών Ενισχύσεων Προσανατολισμού & Εγγυήσεων (Ο.Π.Ε.Κ.Ε.Π.Ε.), από το περιεχόμενο της οποίας προκύπτουν αποκλίσεις όσον αφορά στον αριθμό των ζώων. Συγκεκριμένα, το ζωικό κεφάλαιο της προσφεύγουσας, σύμφωνα με την ως άνω δήλωση - περιγράφεται στον κατωτέρω πίνακα:

ΥΠΟΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΠΛΗΘΟΣ ΖΩΩΝ
ΒΟΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ 1-6 ΜΗΝΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	10
ΒΟΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ 6-24 ΜΗΝΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	185
ΒΟΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ, 6-24 ΜΗΝΩΝ, ΜΙΚΤΗ	1
ΒΟΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ, 2-6 ΕΤΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	6
ΒΟΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ, 2-6 ΕΤΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ, ΒΕΛΤΙΩΜΕΝΗ	4
ΒΟΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ, 2-6 ΕΤΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	32
ΒΟΕΙΔΗ ΑΡΣΕΝΙΚΑ, 2-6 ΕΤΩΝ, ΜΙΚΤΗ	4
ΒΟΟΕΙΔΗ ΘΗΛΥΚΑ, 6-24 ΜΗΝΩΝ, ΓΑΛΑΚΤΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	5
ΒΟΟΕΙΔΗ ΘΗΛΥΚΑ, 6-24 ΜΗΝΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	3
ΒΟΟΕΙΔΗ ΘΗΛΥΚΑ, 6-24 ΜΗΝΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	34
ΒΟΟΕΙΔΗ ΘΗΛΥΚΑ, 2-6 ΕΤΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	5
ΒΟΟΕΙΔΗ ΘΗΛΥΚΑ, >6 ΕΤΩΝ, ΚΡΕΟΠΑΡΑΓΩΓΗΣ	2
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΖΩΩΝ</b>	<b>291</b>

Με βάση τα ανωτέρω, ο έλεγχος προσδιόρισε το καθαρό γεωργικό της προσφεύγουσας με το αντικειμενικό σύστημα ως ακολούθως :

ΠΕΡΙΟΧΗ Δήμος/διαμέρισμα ή κοινότητα εκμετάλ- λευσης	ΕΙΔΟΣ ΠΑΡΑΓΩΓΗΣ εκτροφής ζώων	ΑΡΙΘΜΟΣ (1) ζώων	ΖΩΝΗ Ορεινή Ημιορεινή Πεδινή	ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ (2) ανά κεφαλή ζώου	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΘΑΡΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ $3=(1)*(2)$
..... ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΜΟΣΧΟΙ ΠΑΧΥΝΣΗΣ	233	Ημιορεινή	86,33	20.114,89
..... ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΑΓΕΛΑΔΕΣ ΕΛΕΥΘΕΡΗΣ ΒΟΣΚΗΣ- ΚΡΕΑΤΟΠΑΡΑ- ΑΓΩΓΗΣ	49	Ημιορεινή	200,00	9.800,00
..... ΤΡΙΚΑΛΩΝ	ΑΓΕΛΑΔΕΣ ΜΙΚΤΗΣ ΚΑΤΕΥΘΥΝΣΗΣ	4	Ημιορεινή	149,56	598,24
<b>ΣΥΝΟΛΟ ΖΩΩΝ</b>		<b>286</b>		<b>ΣΥΝΟΛΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ</b>	<b>30.513,13</b>

Συνεπώς με βάση τα ανωτέρω, ορθά η φορολογική αρχή προσδιόρισε για την ελεγχόμενη χρήση 2013 το συνολικό καθαρό γεωργικό εισόδημα με βάση την αντικειμενική μέθοδο στο ύψος των 30.513,13 €, αντίστοιχα, λαμβάνοντας υπόψη της, ότι τα ζώα ηλικίας έως 24 μηνών θεωρούνται ως μόσχοι και τα άνω των 24 μηνών ως αγελάδες. Σημειώνεται ότι στον ανωτέρω πίνακα δεν συμπεριλαμβάνονται τα πέντε (5) ζώα γαλακτοπαραγωγής ηλικίας 6-24 μηνών ως μη αποφέροντα εισόδημα, διότι σύμφωνα με το αριθμ .πρωτ. Δ12Α 1130123 ΕΞ2013/08-08-2013 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων οι γαλακτοπαραγωγικές αγελάδες θεωρείται ότι αποκτούν εισόδημα από την ηλικία των 2,3 ετών.

Με βάση τα ανωτέρω ο προβαλλόμενος ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τους λοιπούς ισχυρισμούς επισημαίνονται τα εξής :**

**Επειδή**, η προσφεύγουσα επικαλείται καταρχάς ότι, ο έλεγχος έλαβε χώρα στην ατομική της επιχείρηση, την 15-11-2019 και παρά το γεγονός ότι ήταν απλούστατο να διαπιστωθούν οι τυχόν παραβάσεις, αφού εμπρόθεσμα και σε πολύ σύντομο χρονικό διάστημα προσκόμισε στη φορολογική αρχή όλα τα στοιχεία που της ζητήθηκαν, εντούτοις, ο έλεγχος καθυστέρησε αδικαιολόγητα τόσο τη σύνταξη του σημειώματος διαπιστώσεων του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, το οποίο συντάχθηκε στις 28/11/2019, όσο και της οριστικής πράξης επιβολής φόρου, η οποία εκδόθηκε στις 17/12/2019.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: **«Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. ...».**

**Επειδή**, το άρθρο 10 παρ. 5 του Ν. 2690/1999 «Κώδικας Διοικητικής Διαδικασίας» ορίζει ότι : **«Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές».**

**Επειδή**, το άρθρο 10 του Ν. 158/1999 «Ο περί των Γενικών Αρχών του Διοικητικού Δικαίου Νόμος του 1999» ορίζει ότι : **«Το διοικητικό όργανο πρέπει να ασκεί την αρμοδιότητά του μέσα σε εύλογο χρόνο, ώστε η απόφασή του να είναι επίκαιρη σε σχέση με τα πραγματικά ή νομικά γεγονότα στα οποία αναφέρεται. Ο καθορισμός του εύλογου χρόνου εξαρτάται από τις εκάστοτε ειδικές συνθήκες».**

**Επειδή**, το άρθρο 11 παρ. 1 του ίδιου νόμου ορίζει ότι : **«Οι προθεσμίες που τάσσονται για έκδοση μιας διοικητικής πράξης είναι ενδεικτικές, εκτός αν ορίζεται ρητά ότι είναι ανατρεπτικές.**



*Όμως η πράξη δεν μπορεί νόμιμα να εκδοθεί, αν από τη λήξη της προθεσμίας πέρασε υπέρμετρο χρονικό διάστημα που επιδρά ουσιαστικά στις νομικές ή πραγματικές προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης».*

**Επειδή**, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιέσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Γι αυτό το λόγο, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012).

**Επειδή**, η προβλεπόμενη από το αρ. 28 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 προθεσμία δεν είναι αποκλειστική, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή της καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτική, αποσκοπούσα στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του Ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 & 11 του Ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης της εν λόγω προθεσμίας.

**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 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία 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, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

**Επειδή**, ενόψει της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η φορολογική διοίκηση έχει – κατ'αρχήν – δέσμια αρμοδιότητα σε σχέση με την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων, υπό την έννοια ότι εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη μιας παράβασης και τη συνδρομή των προϋποθέσεων του νόμου, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην έκδοση πράξης καταλογισμού φόρου ή προστίμου, χωρίς να λαμβάνεται υπόψη η υπαιτιότητα, ο δόλος ή η αμέλεια του φορολογούμενου που υπέπεσε στην παράβαση, (Στε 1253/92, 3278/92, 2266/95 & 3333/95) εκτός και αν ρητά ο νομοθέτης απαιτεί την ύπαρξη δόλου (Στε 53/92, 457/94).

**Επειδή**, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ήδη ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρ. 25 παρ. 1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του ή

τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΣΤΕ 3474/2011 Ολ., 990/2004 Ολ.).

**Επειδή**, σε κάθε περίπτωση, ένα νομοθετικό μέτρο προσκρούει στην αρχή της αναλογικότητας μόνο αν δεν είναι πρόσφορο για την επιδίωξη και επίτευξη του σκοπού που επιδιώκει ο νόμος, είτε υπερακοντίζει, προφανώς, το σκοπό αυτό (ΣΤΕ 3177/2008, η οποία παραπέμπει στις ΣΤΕ 3882/2007, 1006/2002) και συγχρόνως είναι υπέρμετρα επαχθές εν σχέσει με τον επιδιωκόμενο σκοπό.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη θεωρία, η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση προστατεύει την εύλογη πεποίθηση του μέσου και καλόπιστου διοικούμενου ότι μια συγκεκριμένη κατάσταση ευμενής για τον ίδιο, που έχει δημιουργηθεί είτε από θεσμικό πλαίσιο είτε από διοικητική πρακτική συνεχή, ομοιόμορφη και με χρονική διάρκεια, δεν πρόκειται να μεταβληθεί ή αν μεταβληθεί θα ληφθεί υπόψη η βλάβη που ο διοικούμενος θα υποστεί.

**Επειδή**, σύμφωνα με τη νομολογία, ζήτημα παραβίασης της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου προς τη Διοίκηση γεννάται, εφόσον με θετική ενέργεια της δημιουργείται στον διοικούμενο η σταθερή κι εύλογη πεποίθηση ότι ορισμένη συμπεριφορά του είναι νόμιμη, δεν αρκεί δε για τη δημιουργία της πεποιθήσεως αυτής μόνη η αδράνεια της Διοίκησης να επιβάλλει διοικητικές κυρώσεις ή άλλα μέτρα σε βάρος του διοικούμενου (ΣΤΕ 2674/2013, 1608/2004).

**Επειδή**, η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης επιβάλλει πράγματι στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και απλώς δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές, τούτο, ωστόσο, δε σημαίνει ότι η αρχή της χρηστής και καλόπιστης διοίκησης μπορεί να εξελιχθεί σε τροχοπέδη για την εφαρμογή της νομιμότητας εκ μέρους των οργάνων της Διοίκησης.

Κατόπιν των ανωτέρω οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της από **20/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... **του** ..... με **ΑΦΜ:** .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενου ποσού / προστίμου με βάση την παρούσα απόφαση:**

Επί της υπ' αρ. ....../17-12-2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014

ανάλυση		Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης	Διαφορά Απόφασης - Δήλωσης
Φορολογητέο εισόδημα	Της προσφεύγουσας	9.517,85	27.513,13	27.513,13	17.995,28
	Του συζύγου	33.558,10	33.558,10	33.558,10	
πιστωτικό ποσό		248,48			4.804,20
Χρεωστικό ποσό			4.555,72	4.555,72	
Πρόσθετος φόρος ανακρίβειας			4.927,19	4.927,19	4.927,19
Εισφορά αλληλεγγύης			550,26	550,26	550,26
<b>Σύνολο φόρου τελών</b>	<b>για καταβολή</b>		<b>10.033,17</b>	<b>10.033,17</b>	<b>10.281,65</b>
	<b>για επιστροφή</b>	<b>248,48</b>			<b>248,48</b>

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**Σημείωση :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.