



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 30-09-2020

Αριθμός απόφασης: 1507

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333245

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

Url : www.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) 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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^{ου} 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.

4. 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».

5. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης 28/01/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του**, με ΑΦΜ:....., κατά:

α) της υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,

β) της υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,
γ) της υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013,
δ) της υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014,
ε) της υπ' αριθμ...../30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 2013 και

στ) της υπ' αριθμ...../30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 2014, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

6. α) την υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,

β) την υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

γ) την υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013,

δ) την υπ' αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014,

ε) την υπ' αριθμ...../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 2013 και

στ) την υπ' αριθμ...../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΔ διαχειριστικής περιόδου 2014, του προϋσταμένου της ΔΟΥ Κατερίνης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ' αρ.πρωτ...../28-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής, του του, με ΑΦΜ:....., 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 με αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 52.018,74€, πρόσθετος φόρος ύψους 45.046,73€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 6.214,29€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 103.279,76€.
- Με την με αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 11.216,38€, πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους

2.804,10€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.731,19€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.751,67€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2014 και φορολογικού έτους 2014, της ΔΟΥ Κατερίνης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../21-05-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

- Με την με αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013, μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο του προσφεύγοντα για μεταφορά στην επόμενη χρήση από 13.029,60€ σε 2.425,49€, καταλογίσθηκε χρεωστικό ποσό ΦΠΑ ύψους 7.643,39€, και πρόσθετοι φόροι ύψους 7.727,47€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 15.370,86€.
- Με την με αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014, καταλογίσθηκε στον προσφεύγοντα χρεωστικό ποσό ΦΠΑ ύψους 24.135,16€, και πρόστιμο του άρθρου 58 του ΚΦΔ ύψους 7.240,55€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 31.375,71€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30-12-2019 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου ΦΠΑ φορολογικών περιόδων 01-01-2013 έως 31-12-2013 και 01-01-2014 έως 31-12-2014, της ΔΟΥ Κατερίνης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../21-05-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

- Με την με αριθμ...../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ.3 & 5 του Ν 4337/2015 φορολογικού έτους 2013, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 19.718,66€ λόγω α) μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων και συγκεκριμένα τιμολογίων πώλησης-δελτίων αποστολής με χρέωση ΦΠΑ για την πώληση των προϊόντων προς την αντισυμβαλλόμενη, από την οποία έλαβε τιμολόγια αγοράς (αγροτικών προϊόντων) δελτία αποστολής, σε είκοσι μία (21) περιπτώσεις, κατά παράβαση των άρθρων 6, 7, και 8 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.στ' του Ν 4337/2015 ($48.208,00 \times 25\% = 12.052,00\text{€}$) και β) δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία, δεν καταχώρησε παραστατικά στοιχεία εσόδων-εξόδων και υπέβαλε ανακριβή συγκεντρωτική κατάσταση πελατών-προμηθευτών, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 4, 5, 6, 7, 8 και 10 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, παράβαση που επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ.3 περ.ζ' του Ν 4337/2015. ($12.052,00\text{€} + 7.666,66\text{€} = 19.718,66\text{€}$)
- Με την με αριθμ...../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013 φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 12.500,00€ διότι δεν εξέδωσε παραστατικά στοιχεία, κατά παράβαση των άρθρων 6, 7, και 8 του ΚΦΑΣ και του άρθρου 13 παρ.1 του ΚΦΔ, παράβαση που

επισύρει το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ.1 περ. θ', παρ.2 περ.γ' του Ν 4174/2013.(50 περιπτώσεις *250=12.500,00€)

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 30-12-2019 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας ΚΦΑΣ διαχειριστικών περιόδων 01-01-2013 έως 31-12-2013 και 01-01-2014 έως 31-12-2014, της ΔΟΥ Κατερίνης κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε δυνάμει της υπ' αριθμ...../21-05-2019 εντολής ελέγχου του προϊσταμένου της.

Από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που διενεργήθηκαν, διαπιστώθηκαν για τα υπό κρίση έτη, τα ακόλουθα:

Για τη χρήση 2013

1. Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων και συγκεκριμένα τιμολογίων πώλησης-δελτίων αποστολής με χρέωση ΦΠΑ, για την πώληση των προϊόντων (όστρακα-μύδια-αχιβάδες) προς την αντισυμβαλλόμενη με ΑΦΜ:....., από την οποία έλαβε τιμολόγια αγοράς (αγροτικών προϊόντων) δελτία αποστολής σε δεκα εννέα (19) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία εκάστου μικρότερη των 1.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 13.150,00 πλέον ΦΠΑ 1.709,50€.
2. Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων και συγκεκριμένα τιμολογίων πώλησης – δελτίων αποστολής με χρέωση Φ.Π.Α για την πώληση των προϊόντων (όστρακα μύδια-αχιβάδες) προς την αντισυμβαλλόμενη με ΑΦΜ:..... από την οποία έλαβε τιμολόγια αγοράς (αγροτικών προϊόντων) δελτία αποστολής σε είκοσι μία (21) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία εκάστου μεγαλύτερη των 1.200,00€, ήτοι συνολικής αξίας 48.208,00€ πλέον Φ.Π.Α 6.267,04€
3. Μη καταχώρηση στοιχείων εσόδων στα απλογραφικά βιβλία και **συγκεκριμένα** έξι (6) τιμολόγια πώλησης αγαθών συνολικής αξίας 8.350,00 € πλέον Φ.Π.Α 1.085,50 €, ήτοι :
 - το τιμολόγιο πώλησης αγαθών με Νο ../30-04-2013 συνολικής αξία 350,00€ πλέον Φ.Π.Α 45,50€
 - το τιμολόγιο πώλησης αγαθών με Νο/30-04-2013 συνολικής αξία 1.400,00€ πλέον Φ.Π.Α 182,00€
 - το τιμολόγιο πώλησης αγαθών με Νο/30-04-2013 συνολικής αξία 1.050,00€ πλέον Φ.Π.Α 136,50€
 - το τιμολόγιο πώλησης αγαθών με Νο ../10-05-2013 συνολικής αξία 1.000,00€ πλέον Φ.Π.Α 130,00€
 - το τιμολόγιο πώλησης αγαθών με Νο ../10-05-2013 συνολικής αξία 1.750,00€ πλέον Φ.Π.Α 227,50€ και
 - το τιμολόγιο πώλησης αγαθών με Νο ../13-05-2013 συνολικής αξία 2.800,00€ πλέον Φ.Π.Α 364,00€που εξέδωσε προς την επιχείρηση «.....» Τ.Κ - ΑΦΜ:..... για πώληση οστράκων μυδιών συνολικών κιλών 23.000 (17.000 κιλών με τιμή μονάδας 0,35 και 6.000 κιλών με τιμή μονάδας 0,40).

4. Υποβολή συγκεντρωτικής κατάστασης :

α) πελατών, με ανακριβή αξία του αντισυμβαλλόμενου «.....» με ΑΦΜ:....., με ανακρίβεια κατά έλλαττον συνολικής αξίας 70.027,99€

β) προμηθευτών:

- με ανακριβή αξία του αντισυμβαλλόμενου με ΑΦΜ:, με ανακρίβεια κατά έλλαττον συνολικής αξίας 3.981,07€

- με ανακριβή αξία του αντισυμβαλλόμενου «.....» με ΑΦΜ:, με ανακρίβεια επιπλέον συνολικής αξίας 1.219,51€

- με ανακριβή αξία του αντισυμβαλλόμενου «.....» με ΑΦΜ:....., με ανακρίβεια κατά έλλαττον συνολικής αξίας 1.105,60€.

5. Μη καταχώρηση στην στήλη εξόδων, στοιχείων εξόδων στα απλογραφικά βιβλία και συγκεκριμένα δύο (2) ΤΔΑ/Α με Νο/3-5-2013 αξίας 1.153,56€ πλέον Φ.Π.Α 265,32€ &/10-6-2013 αξίας 1.608,07€ πλέον Φ.Π.Α. 265,32€ εκδόσεως με ΑΦΜ:

6. Ανακριβή καταχώρηση στη στήλη εξόδων, στοιχείων εξόδων στα απλογραφικά βιβλία και συγκεκριμένα ενός τιμολογίου με Νο. Τ.Δ.Α σειράς Α συνολικής αξίας 1.219,51€ πλέον Φ.Π.Α 280,49€, ως προς το ονοματεπώνυμο, ήτοι καταχώρησε επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:..... αντί του ορθού με ΑΦΜ:.....

7. Μη καταχώρηση στην στήλη εξόδων, στοιχείων εξόδων στα απλογραφικά βιβλία και συγκεκριμένα ενός τιμολογίου με Νο/1-11-2013 εκδόσεως «.....» με ΑΦΜ:..... καθαρής αξίας 1.105,60€ πλέον Φ.Π.Α 254,29€.

Για τη χρήση 2014

1. Μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων και συγκεκριμένα τιμολογίων πώλησης-δελτίων αποστολής με χρέωση Φ.Π.Α για την πώληση των προϊόντων (όστρακα μύδια-αχιβάδες-τελλίνες-κυδώνια) προς την αντισυμβαλλόμενη «.....» με ΑΦΜ: σε πενήντα (50) περιπτώσεις με αποκρυβείσα αξία εκάστου μικρότερη των 5.000,00€, ήτοι συνολικής αξίας 111.324,00€ πλέον Φ.Π.Α 14.472,12€, και για τα οποία έλαβε τιμολόγια αγοράς (αγροτικών προϊόντων) δελτία αποστολής χωρίς χρέωση Φ.Π.Α.

Επιπλέον, πραγματοποιήθηκαν ελεγκτικές επαληθεύσεις με την επεξεργασία χρηματοπιστωτικών δεδομένων, όπως αυτά στάλθηκαν στη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 15 του Ν 4174/2013 και αποτυπώνονται στην Εφαρμογή Αυτοματοποιημένου Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας.

Από τον ανωτέρω έλεγχο διαπιστώθηκε ποσό ύψους 20.938,34€ στη χρήση 2013 και ποσό ύψους 27.950,00€ στη χρήση 2014, τα οποία εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν 2238/1994 και της παραγράφου 4 του άρθρου 21 του Ν 4174/2013 (προσαύξηση περιουσίας) και επομένως λογίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών για το οικονομικό έτος 2013 και ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2014.

Ειδικότερα, για το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013), οι συναλλαγές για τις οποίες δεν τεκμηριώνεται η πηγή προέλευσής τους, είναι οι ακόλουθες:

α/α	Αριθμός λογαριασμού Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ
1	GR.....	25/11/2013	.....	8.000,00	8.000,00
2	GR.....	19/02/2013	TRANSFER TO ACCOUNT	1.500,00	500,00
3	GR.....	13/03/2013	CASH DEPOSIT	5.000,00	1.666,67
4	GR.....	17/06/2013	CASH DEPOSIT	840,00	280,00
5	GR.....	06/06/2013	.....	2.300,00	766,67
6	GR.....	17/05/2013	ENT.....	550,00	275,00
7	GR.....	09/01/2013	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.000,00	1.500,00
8	GR.....	07/08/2013	.....	1.500,00	750,00
9	GR.....	26/09/2013	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	900	450,00
10	GR.....	15/11/2013	ENT.....	1.500,00	750,00
11	GR.....	13/12/2013	ENT.....	1.000,00	500,00
12	GR.....	28/03/2013	.....	4.500,00	2.250,00
13	GR.....	02/04/2013	.....	6.500,00	3.250,00
			ΣΥΝΟΛΟ	37.090,00	20.938,34

Για το φορολογικό έτος 2014 (χρήση 2014), οι συναλλαγές για τις οποίες δεν τεκμηριώνεται η πηγή προέλευσής τους, είναι οι ακόλουθες:

α/α	Αριθμός λογαριασμού Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ
1	GR.....	22/01/2014	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	10.200,00	10.200,00
2	GR.....	22/10/2014	ΚΑΤΑΘΕΣΗ ΕΠΙΤΑΓΩΝ	17.500,00	17.500,00
3	GR.....	14/2/2014	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	500,00	250,00
			ΣΥΝΟΛΟ	28.200,00	27.950,00

Για το οικονομικό έτος 2014, οι διαπιστωθείσες παρατυπίες και παραλήψεις, παρόλο που είναι μεγάλης έκτασης σε σχέση με τα οικονομικά μεγέθη των βιβλίων, δεν καθιστούν ανέφικτο τον λογιστικό προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, τα οποία κρίνονται ακριβή. Κατόπιν αυτού, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα της εν λόγω διαχειριστικής περιόδου, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη σε αυτά της αποκρυβείσας αξίας εσόδων και των λογιστικών διαφορών, συγκρίνοντας με την αντικειμενική μέθοδο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ.5 του Ν 2238/1994.

Για το φορολογικό έτος 2014, ο έλεγχος προσδιόρισε τα αποτελέσματα όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρηθέντα βιβλία, με την προσθήκη σε αυτά της αποκρυβείσας αξίας εσόδων και των λογιστικών διαφορών

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος:

- 1) Εσφαλμένο προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος καλλιέργειας μυδιών με λογιστικό τρόπο-Ουσιαστική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής-Εσφαλμένη ερμηνεία κανόνων δικαίου-Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για την αγροτική του εκμετάλλευση της καλλιέργειας μυδιών (γεωργική δραστηριότητα), το υπό κρίσιν οικονομικό έτος 2014 (εισοδήματα 1.1-31.12.2013), ενώ ήταν υπόχρεος τήρησης απλογραφικών βιβλίων Κ.Φ.Α.Σ. (Εσόδων –Εξόδων) και το ακαθάριστο και καθαρό γεωργικό του εισόδημα, **υπάγονταν στον τεκμαρτό προσδιορισμό και το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας του γεωργικού εισοδήματος**, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 41 παρ. 2 και 3 και 42 παρ. 1,2,3,4 και 5 του Κ. Φ. Ε. (Ν. 2238/94), αντίστοιχα, ως ίσχυε έως 31-12-2013, βάσει ελέγχου προσδιορίσθηκε και **με μη ερειδόμενο στο νόμο τρόπο, δηλαδή και λογιστικά**, μέθοδος που **ίσχυε μόνο για τα διπλογραφικά τηρούμενα** λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) Κ. Φ .Α. Σ. (Ν. 4093/12).
- 2) Εσφαλμένο προσδιορισμό του καθαρού γεωργικού εισοδήματος καλλιέργειας μυδιών στην αντικειμενική μέθοδο-Ουσιαστική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής-Εσφαλμένη ερμηνεία κανόνων δικαίου-Ειδικότερα, από την υπ’ αριθμ...../11-2-2013 τροποποίηση σύμβασης αναμίσθωσης της συμβ/φου Κομοτηνής , προκύπτει ότι ο προσφεύγων μίσθωσε υδάτινη έκταση τριάντα πέντε (35) στρεμμάτων, λειτουργίας υφιστάμενης «Μονάδας μυδοκαλλιέργειας», στη θαλάσσια περιοχή του του Δήμου Ο σκοπός της μίσθωσης τροποποιήθηκε από λειτουργία μονάδας εκτροφής μυδιών (μονοκαλλιέργεια) σε λειτουργία μονάδας εκτροφής οστρακοκαλλιέργειας (μύδια, στρείδια, χτένια, κυδώνια και αχιβάδες). Ωστόσο, η ως άνω μισθωμένη μονάδα **μονοκαλλιέργειας μυδιών**, από 11-2-2013, **ουδέποτε λειτούργησε ως μονάδα εκτροφής οστρακοκαλλιέργειας** (στρείδια, χτένια, κυδώνια και αχιβάδες). Περαιτέρω, στην ως άνω μονάδα, η οποία μισθώθηκε από 11-2-2013, ειδικά για το κρίνόμενο έτος 2013, **δεν υπήρχε η δυνατότητα παραγωγής και διάθεσης οστράκων** (στρείδια, χτένια, κυδώνια και αχιβάδες), καθώς από την μεταφορά –τοποθέτηση του γόνου μέχρι την παραγωγή, συσκευασία και διάθεση του τελικού προϊόντος, απαιτείται τουλάχιστον ένα (1) έτος (ενδεικτικά για την συγκομιδή σε εμπορεύσιμο μέγεθος του είδους **«στρείδι»** και την πώληση αυτού **απαιτείται διάστημα παραγωγής 18 έως 30 μηνών** από την τοποθέτηση του γόνου, ανάλογα και με την μέθοδο καλλιέργειας). Εξάλλου, από τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία διακίνησης και αξίας (Τ.Π.-Δ.Α.) της αγροτικής του δραστηριότητας καλλιέργειας μυδιών (**μονοκαλλιέργεια**), τις υπό κρίσιν διαχειριστικές περιόδους, **προκύπτει η**

αποκλειστική διάθεση οστράκων-μυδιών, ήτοι δεν εξέθρεψε και πούλησε τα είδη οστράκων στρείδια, χτένια, κυδώνια και αχιβάδες. Προς επίρρωση των ισχυρισμών του προσκομίζει το με αριθμ. πρωτ. / 27-01-2020 έγγραφο της Διεύθυνσης Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής Περιφερειακής Ενότητας – Τμήμα Κτηνιατρικής. Κατ' ακολουθία των παραπάνω, ο έλεγχος εσφαλμένα αναφέρει ότι, για την «Μονάδα μυδοκαλλιέργειας» στην θαλάσσια περιοχή του του Δήμου (οράτε σελίδα 52 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος), την οποία ουδέποτε λειτούργησε ως «Μονάδα οστρακοκαλλιέργειας», στο αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος, η τιμή ανά στρέμμα ανέρχονταν σε 941,21€, καθότι λανθασμένα θεώρησε ως εκτρεφόμενο «είδος» από την μονάδα του την «οστρακοκαλλιέργεια» δηλαδή ότι συγκαλλιεργούσε στρείδια, αχιβάδες και κυδώνια, αντί της σωστής τιμής 453,41€ /στρέμμα, η οποία ίσχυε για την καλλιέργεια μυδιών.

- 3) Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα παράκτιας αλιείας δεν είναι μικρή και κατά συνέπεια εσφαλμένος προσδιορισμός του εισοδήματος από αλιεύματα αλιευτικού σκάφους μήκους μέχρι 12 μέτρων και 1,83 κόρων-Ουσιαστική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής- Εσφαλμένη ερμηνεία κανόνων δικαίου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται την ΠΟΛ 1120/1999, όπου ορίζεται ότι η έννοια της μικρής επιχείρησης προσδιορίζεται ανάλογα με το μήκος του αλιευτικού σκάφους, το οποίο μεταξύ καθέτων δεν υπερβαίνει τα 12 μέτρα, και όχι ανάλογα με το ύψος των ακαθαρίστων εσόδων.
- 4) Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ότι η επιχείρηση του προσφεύγοντα παράκτιας αλιείας δεν εντάσσεται στο ειδικό καθεστώς λόγω εκμετάλλευσης φορτηγού πλοίου (μη αλιευτικού) στην παράλληλη δραστηριότητα καλλιέργειας μυδιών, κατά συνέπεια υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται και με λογιστικό τρόπο-Ουσιαστική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής- Εσφαλμένη ερμηνεία κανόνων δικαίου
- 5) Εσφαλμένος λογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματος από αλιεύματα αλιευτικού σκάφους μήκους μέχρι 12 μέτρων και 1,83 κόρων- Ουσιαστική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής- Εσφαλμένη ερμηνεία κανόνων δικαίου
- 6) Εσφαλμένος προσδιορισμός του εισοδήματος από αλιεύματα αλιευτικού σκάφους μήκους μέχρι 12 μέτρων με αναφορά σε παντελώς αόριστη επιβεβαίωση- Τυπική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής- Παράβαση ουσιώδη τύπου- Αοριστία έκθεσης φορολογικού ελέγχου

- 7) Η αιτιολογία δεν είναι νόμιμη και επαρκής- Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης παράκτιας αλιείας και του γεωργικού εισοδήματος καλλιέργειας μυδιών.
- 8) Παράβαση της αρχής της χρηστής διοίκησης-Ουσιαστική πλημμέλεια ως προς τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος της επιχείρησης παράκτιας αλιείας με αυθαίρετη ενέργεια-εξουσία του ελέγχου επειδή προσέθεσε φράση που δεν προκύπτει από νόμο ή εγκύκλιο.
- 9) Εσφαλμένη θεώρηση ότι επήλθε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή λόγω μη λήψης υπόψη πραγματικών δυνητικά εισπραχθέντων εισοδημάτων/ακαθαρίστων εσόδων πλέον ΦΠΑ κλπ.
- 10) Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ότι επήλθε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή για ποσό που πιστώθηκε σε κοινό τραπεζικό λογαριασμό από χρηματιστηριακή εταιρία.
- 11) Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ότι επήλθε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή για μικρά ποσά που πιστώθηκαν σε ατομικούς και κοινούς λογαριασμούς-Ουσιαστική πλημμέλεια της πράξης της φορολογικής αρχής- Παράβαση δεδικασμένου. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επικαλείται τη σκέψη 7 της απόφασης 884/2016 του Συμβουλίου της Επικρατείας.
- 12) Εσφαλμένη θεώρηση του ελέγχου ότι επήλθε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή λόγω μη λήψης υπόψη αντιστοιχίσεων ποσών που πιστώθηκαν προερχόμενα από προγενέστερες αναλήψεις.
- 13) Μη νόμιμη επιβολή προστίμων Ν 4174/2013 (ΚΦΔ) για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας Ν 4093/2012 (ΚΦΑΣ) από την επιχείρηση παράκτιας αλιείας λόγω εσφαλμένης θεώρησης του ελέγχου ότι εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ-Ουσιαστική πλημμέλεια-Εσφαλμένη ερμηνεία κανόνων δικαίου.
- 14) Μη νόμιμος καταλογισμός ΦΠΑ σε επιχείρηση παράκτιας αλιείας λόγω εσφαλμένης θεώρησης του ελέγχου ότι εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και είναι υπόχρεη σε έκδοση φορολογικών στοιχείων αξίας- Ουσιαστική πλημμέλεια-Εσφαλμένη ερμηνεία κανόνων δικαίου.
- 15) Εσφαλμένος προσδιορισμός ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014 λόγω μεταφοράς επι έλασσον του βάσει ελέγχου πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης χρήσης.
- 16) Παράνομη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης..

Ως προς τους πρώτο, δεύτερο, πέμπτο, έκτο, έβδομο και όγδοο ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

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

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/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.

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 (EYROSTAT) 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 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. Τυχάνει 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.

Επειδή, σύμφωνα με τον Οδηγό συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων οικ. έτους 2014 της Α.Α.Δ.Ε.: «Ο πίνακας 4Β 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 στοιχεία 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, τέλος με την ΠΟΛ. 1035/18-3-2016, με την οποία έγινε δεκτή από τον Αναπληρωτή Υπουργό Οικονομικών η [47/2015](#) ομόφωνη Γνωμοδότηση της Α' Τακτικής

Ολομέλειας του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, ορίζεται ότι το εισόδημα από αλιεύματα αλιευτικών σκαφών ολικής χωρητικότητας μέχρι 10 κόρους φορολογείται βάσει των διατάξεων του ν. [27/1975](#) και ειδικότερα με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 12](#) του νόμου αυτού, (Φορολογία πλοίων δεύτερης κατηγορίας) και όχι με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 40](#) και [42](#) του ν. [2238/1994](#) (παλαιού ΚΦΕ) οι οποίες ίσχυαν μέχρι 31.12.2013. Σύμφωνα δε με το σκεπτικό της ως άνω γνωμοδότησης, ο συνταγματικός νομοθέτης - Σ. 1975 άρθρο 107 παρ.1 εδ. δεύτερο, προσέδωσε αυξημένη τυπική ισχύ στις διατάξεις του ν. 27/1975, αφού, κατά τη ρητή διατύπωση του άρθρου 2 παρ. 1 του νόμου αυτού, η πρόσσοδος, την οποία αποκτά ο πλοιοκτήτης (υποκείμενο του φόρου), από την καθ' οιονδήποτε τρόπο εκμετάλλευση του πλοίου (αντικείμενο του φόρου), φορολογείται μόνον βάσει των διατάξεων αυτών, εξαντλούμενης, με τη φορολόγηση αυτή, κάθε υποχρέωσης του από τον σχετικό φόρο εισοδήματος. Ειδικότερα, όταν η εκμετάλλευση του πλοίου συνίσταται σε αλιευτική δραστηριότητα του πλοιοκτήτη, η πρόσσοδος την οποία αυτός αποκτά από την διάθεση του αλιεύματος, φορολογείται μόνο βάσει των εν λόγω διατάξεων περί φορολογίας πλοίων και όχι ως εισόδημα από γεωργική επιχείρηση, κατά την προπαρατεθείσα διάταξη της [παρ. 1 του άρθρου 40](#) του νόμου [2238/1994](#) (ΣΤΕ 2989/1997, Ολομ. ΝΣΚ 328/1980).

Επειδή, με την [παρ. 1 του άρθρου 21](#) του ν. [4172/2013](#) (Φ.Ε.Κ. 167 Α'), ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Επίσης, στο ίδιο άρθρο και νόμο, όπως τροποποιήθηκε με την περ. α' της [παρ. 6 του άρθρου 22](#) του ν. [4223/2013](#) (Φ.Ε.Κ. 287 Α'), ορίζεται ότι ειδικά για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Σύμφωνα δε με την [παρ. 3 του άρθρου 29](#) του ν. [4172/2013](#), τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1041/2015 "Φορολογική αντιμετώπιση αγροτικού εισοδήματος, από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. [4172/2013](#)" «...όσοι αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται ή όχι από την τήρηση βιβλίων του [Κ.Φ.Α.Σ.](#) και την ένταξη τους ή όχι στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., προσδιορίζουν τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη τους λογιστικά (με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία) και σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του νέου ΚΦΕ (ν. [4172/2013](#)). Διευκρινίζεται ότι οι αγρότες που δεν είναι υπόχρεοι και δεν τηρούν βιβλία θα προσδιορίζουν τα κέρδη τους με βάση τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από τον [Κ.Φ.Α.Σ.](#), και οφείλουν να τηρούν και να διαφυλάσσουν έως το χρόνο παραγραφής. Σε περίπτωση που αγρότες μη υπόχρεοι σε έκδοση στοιχείων έχουν πραγματοποιήσει και λιανικές πωλήσεις, προσθέτουν στα ακαθάριστα έσοδά τους και τις πωλήσεις

αυτές που αποδεικνύονται είτε με απλές αποδείξεις είσπραξης, είτε με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο. Ενδεικτικά και με την επιφύλαξη των [άρθρων 22 και 23](#) του ν. [4172/2013](#), για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών, οι ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα εκτός των άλλων και τις παρακάτω κατηγορίες δαπανών, εφόσον αποδεικνύονται με τα κατάλληλα παραστατικά:

- α) αγορές σπόρων ή νεογνών, λιπασμάτων και φαρμάκων,
- β) καλλιεργητικές δαπάνες,
- γ) δαπάνες άρδευσης,
- δ) δαπάνες για ημερομίσθια εργατών,
- ε) το κόστος καυσίμων και συντήρησης των αγροτικών μηχανημάτων,
- στ) των τόκων και τα έξοδα των δανείων που σχετίζονται με την αγροτική εκμετάλλευση,
- ζ) τις αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού κλπ.».

Επειδή, στο αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΑ 1115073 ΕΞ 26-7-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών “Φορολογική αντιμετώπιση εσόδων από την παραγωγή αλιευτικών προϊόντων” ορίζεται ότι: «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του [αρ. 21](#) του [4172/2013](#) ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

2. Κατ' εφαρμογή του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. [4172/2013](#)) από **01.01.2014**, όσοι αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, **ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται ή όχι από την τήρηση βιβλίων** που προβλέπονται στην κείμενη νομοθεσία και την ένταξη τους ή όχι στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., **προσδιορίζουν τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη τους λογιστικά** (με βάση τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία) και σύμφωνα με τις διατάξεις των [άρθρων 21 έως και 28](#) του νέου Κ.Φ.Ε. Επιπρόσθετα, με την [ΠΟΛ.1041/4.2.2015](#) έχει διευκρινιστεί ότι οι ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν είναι υπόχρεοι και δεν τηρούν βιβλία θα προσδιορίζουν τα κέρδη τους με βάση τα δεδομένα των φορολογικών στοιχείων που προβλέπονται από την κείμενη νομοθεσία, δηλαδή με λογιστικό τρόπο, και οφείλουν να τηρούν και να διαφυλάσσουν τα στοιχεία αυτά, έως το χρόνο παραγραφής.

3. Στην ίδια εγκύκλιο ορίζεται ότι σε περίπτωση που αγρότες, μη υπόχρεοι σε έκδοση στοιχείων, έχουν πραγματοποιήσει και λιανικές πωλήσεις, προσθέτουν στα ακαθάριστα έσοδά τους και τις πωλήσεις αυτές που αποδεικνύονται είτε με απλές αποδείξεις είσπραξης, είτε με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο μέσο.

Επειδή, για τον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από αλίευση δόθηκε νομοθετική λύση και για τις χρήσεις από 1-1-2014 και μετά, με το άρθρο 57 ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019), όπου ορίζεται ότι: «1. Επιβάλλεται τέλος υπέρ του Δημοσίου σε όλα τα υπό ελληνική σημαία αλιευτικά πλοία και πλοiάρια, καθώς και στα ρυμουλκά των οποίων ο χρόνος δραστηριοποίησης

σε υπηρεσίες θαλασσίων μεταφορών δεν υπερβαίνει το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού χρόνου δραστηριοποίησής τους. Από την υποχρέωση καταβολής του τέλους εξαιρούνται τα αμιγώς ναυαγοσωστικά πλοία που εκτελούν αποκλειστικά εργασίες διάσωσης και θαλάσσιας αρωγής. [...] 12. Με την καταβολή του τέλους εξαντλείται κάθε άλλη φορολογική υποχρέωση των ως άνω φυσικών ή/και νομικών προσώπων από κάθε φόρο, εισφορά, τέλος, κράτηση ή οποιαδήποτε άλλη φορολογικής φύσης επιβάρυνση, εκτός από την επιβολή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης για το εισόδημα από την εκμετάλλευση των πλοίων αυτών. Ως εισόδημα απαλλασσόμενο νοείται και η υπεραξία πραγματοποιούμενη από εκποίηση πλοίου, είσπραξη ασφαλιστικής αποζημίωσης ή είσπραξη από οποιαδήποτε άλλη αιτία».

Περαιτέρω με την Ε 2023/2020 διευκρινίστηκε ότι το εισόδημα από τα αλιεύματα αλιευτικών πλοίων, ανεξαρτήτως κόρων ολικής χωρητικότητας, για το χρονικό διάστημα από 1.1.2014 έως και 31.12.2019 φορολογείται με την ειδική φορολογία του ν.27/1975 (όπως φορολογήθηκε με τον ίδιο νόμο έως 31.12.2013, με βάση την αριθ. 47/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ). Με την επιβολή του φόρου χωρητικότητας εξαντλείται κάθε υποχρέωση του πλοιοκτήτη φυσικού ή νομικού προσώπου από τον φόρο εισοδήματος εκτός από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν.4172/2013.

Τέλος με την απόφαση Α.1070/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ, για τον τύπο και το περιεχόμενο της φετινής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, ρυθμίστηκε το ζήτημα αναδρομικά με αναφορά τόσο στην παραπάνω εγκύκλιο Ε.2023/2020, όσο και στην γνωμοδότηση του ΝΣΚ: «από 1.1.2014 και εφεξής φορολογούνται με την ειδική φορολογία του ν. 27/1975, όπως συνέβαινε και έως 31.12.2013, με βάση την αριθ. 47/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ».

Στην ίδια απόφαση ρυθμίζεται και η δυνατότητα τροποποιητικών δηλώσεων: «Στις περιπτώσεις που το εισόδημα αυτό για τα φορολογικά έτη 2014-2018 φορολογήθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις έως την 31.12.2020, χειρόγραφα στη Δ.Ο.Υ., ενώ το εισόδημα αυτό θα περιληφθεί, για τα φορολογικά έτη αυτά, στην υποπερίπτωση «Λοιπές περιπτώσεις» των κωδικών 659-660. Τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, αλλά υπόκεινται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις ασκούσε αγροτική δραστηριότητα και συγκεκριμένα κατείχε πλωτή μονάδα μυδοκαλλιέργειας με το σύστημα long-line, για την οποία είχε υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και τηρούσε βιβλία και στοιχεία για τη δραστηριότητα αυτή. Παράλληλα ασκούσε τη δραστηριότητα της αλιείας (οστράκων, μυδιών, αχιβάδων, χτενιών και τελλίνων) με το με αριθμό νηολογίου Θεσ/νικής αλιευτικό σκάφος '..... ολικού μήκους 6,75 μέτρων και ολικής χωρητικότητας 1,83 κόρων, για την οποία είχε υπαχθεί στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς ΦΠΑ του άρθρου 40 ν. 2859/2000.

Από το διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος κατά τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών από αγροτική δραστηριότητα προέκυψαν τα ακόλουθα αποτελέσματα:

A. Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 – 31/12/2013

Προσδιορισμός καθαρών κερδών	Μυδοκαλλιέργειας	Αλιείας	Σύνολο
Καθαρά κέρδη βάσει βιβλίων	78.836,48	-32.792,57	46.043,91
Λογιστικές διαφορές ελέγχου	40.440,74		
Σύνολο καθαρών κερδών	119.277,22	-32.792,57	86.484,65
Πλέον αποκρυβέντα από μη έκδοση φορολ. στοιχείων		61.358,00	
Πλέον αποκρυβέντα από μη καταχώρηση φορολ. στοιχείων	8.350,00		
Σύνολο κερδών βάσει ελέγχου	127.627,22	28.565,43	156.192,65

Στη συνέχεια με το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού του αγροτικού εισοδήματος προέκυψαν τα ακόλουθα αποτελέσματα:

Αντικειμενικός προσδιορισμός αγροτικού εισοδήματος

	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ
Σύνολο γεωργικού εισοδήματος με το αντικειμενικό σύστημα	54.762,34	67.496,89
<u>Μείον</u> καταβληθέντα ενοίκια για μίσθωση γεωργικής γης	9.212,00	7.868,32
<u>Μείον</u> αξία καινούργιου πάγιου εξοπλισμού	250,00	0,00
<u>Μείον</u> εξισωτική αποζημίωση	1.500,00	1.500,00
Καθαρά κέρδη με το αντικειμ. σύστημα	43.800,34	58.128,57

Περαιτέρω, σύμφωνα με τον Οδηγό συμπλήρωσης των φορολογικών δηλώσεων οικ. έτους 2014 της Α.Α.Δ.Ε.: «Οι κωδικοί 461-462 “Καθαρό εισόδημα ατομ. Επιχ/σης βάσει βιβλίων” συμπληρώνονται **υποχρεωτικά** από όσους γεωργούς τηρούν βιβλία Β’ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., **προαιρετικά** όμως από εκείνους που δεν τηρούν βιβλία και οι κωδικοί 915-916 “Σύνολο καθαρού γεωργικού εισοδήματος με βάση το αντικειμενικό σύστημα” συμπληρώνονται **υποχρεωτικά** 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., καθώς, σύμφωνα με την §5 του άρθρου 42 ν. 2238/94, «Αν από τα **τηρούμενα** βιβλία ή στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, από τα οποία δεν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα (βιβλία Β’ κατηγορίας του Κ.Β.Σ.-απλογραφικά κατά ΚΦΑΣ), προκύπτει

καθαρό γεωργικό εισόδημα, διαφορετικό από αυτό που προσδιορίζεται με την αντικειμενική μέθοδο, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτει μεγαλύτερο εισόδημα». Συνεπώς

Ακολούθως το εισόδημα από τη δραστηριότητα της αλιείας (οστράκων, μυδιών, αχιβάδων, χτενιών και τελλίνων) με το με αριθμό νηολογίου Θεσ/νικης αλιευτικό σκάφος "ΑΓΙΟΣ " ολικού μήκους 6,75 μέτρων και ολικής χωρητικότητας 1,83 κόρων, όπως προσδιορίστηκε λογιστικά (28.565,43€), δεν συμπεριλαμβάνεται στο φορολογητέο εισόδημα, όπως επίσης δεν συμπεριλαμβάνεται και το ποσό των 1.946,53€ (από αλιεύματα), που προκύπτει με βάση το αντικειμενικό σύστημα, καθώς σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1035/18-3-2016 το εισόδημα από αλιεύματα αλιευτικών σκαφών ολικής χωρητικότητας μέχρι 10 κόρους φορολογείται μόνο βάσει των διατάξεων του ν. [27/1975](#) και ειδικότερα με βάση τις διατάξεις του [άρθρου 12](#) του νόμου αυτού, (Φορολογία πλοίων δεύτερης κατηγορίας) και όχι με βάση τις διατάξεις των [άρθρων 40](#) και [42](#) του ν. [2238/1994](#).

Με βάση τις ανωτέρω παραδοχές καταλήγουμε στα ακόλουθα αποτελέσματα:

Λογιστικός προσδιορισμός

Προσδιορισμός καθαρών κερδών	Μυδοκαλλιέργειας	Αλιείας	Σύνολο
Σύνολο κερδών βάσει ελέγχου	127.627,22	0,00	127.627,22

Προσδιορισμός με βάση το αντικειμενικό σύστημα

Καθαρά κέρδη με το αντικειμ. σύστημα	56.182,04
--------------------------------------	-----------

Ως εκ τούτου, λαμβάνεται υπόψη για τη φορολογία εισοδήματος το κατά περίπτωση προκύπτει μεγαλύτερο εισόδημα. όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία , ήτοι 127.627,22€. Το καθαρό δε φορολογητέο εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα μετά την αφαίρεση του απαλλασσόμενου ποσού των 1.500€ (σχετ. άρθρο 44§1 ν. 2238/94) διαμορφώνεται στο ποσό των 126.127,22€.

Όσον αφορά δε το δεύτερο ισχυρισμό ότι, για τη «Μονάδα μυδοκαλλιέργειας» στην θαλάσσια περιοχή του του Δήμου , με βάση το αντικειμενικό σύστημα φορολογίας εισοδήματος, η τιμή ανά στρέμμα προσδιορίστηκε από τον έλεγχο σε 941,21€, αντί της ορθής τιμής 453,41€ /στρέμμα, η οποία ίσχυε για την καλλιέργεια μυδιών, δεν επηρεάζει το αποτέλεσμα, δεδομένου ότι επιλέγεται, με βάση τα ανωτέρω, το αποτέλεσμα, όπως προκύπτει από το λογιστικό προσδιορισμό.

Β. Φορολογική περίοδος 1/1/2014 – 31/12/2014

Καθαρά κέρδη βάσει δήλωσης	336.151,01
Πλέον λογιστικές διαφορές που δηλώθηκαν	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές ελέγχου	3.933,86

Σύνολο λογιστικών κερδών λογιστικού ελέγχου	340.084,87
Πλέον αποκρυβέντα ακαθάριστα έσοδα από μη καταχώρηση φορολογικών στοιχείων	11.146,00
Πλέον καθαρά κέρδη από πώληση παγίου	250,00
Σύνολο καθαρών κερδών από αγροτική δραστηριότητα	351.480,87

Επισημαίνεται ότι, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ 1041/2015, από 01.01.2014, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.4172/2013” «...όσοι αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται ή όχι από την τήρηση βιβλίων του Κ.Φ.Α.Σ. και την ένταξη τους ή όχι στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., προσδιορίζουν τα ακαθάριστα έσοδα και τα κέρδη τους λογιστικά.

Όπως ορίζεται όμως στην Ε 2023/13-1-2020, το εισόδημα από αλιεύματα αλιευτικών σκαφών ολικής χωρητικότητας μέχρι 10 κόρους φορολογείται βάσει των διατάξεων του ν. 27/1975 και ειδικότερα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 12 του νόμου αυτού, (Φορολογία πλοίων δεύτερης κατηγορίας) και όχι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 ν. 4172/2013, υπόκειται όμως σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Σε κάθε περίπτωση, τα έσοδα από την πώληση αλιευμάτων (111.619,00€) περιλαμβάνονται στην υπ’αριθμ.576471/04-10-2015 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, χωρίς να έχει διατυπωθεί οποιαδήποτε επιφύλαξη.

Ως προς τους τρίτο, τέταρτο, δέκατο τρίτο, δέκατο τέταρτο και δέκατο πέμπτο ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 40 ν. 2859/2000 “Ειδικό καθεστώς κατ’ αποκοπή καταβολής του φόρου” «1. Καθιερώνεται ειδικό κατ’ αποκοπή καθεστώς καταβολής του φόρου, για ορισμένους κλάδους μικρών επιχειρήσεων, για τις οποίες, λόγω της φύσης άσκησης της δραστηριότητας τους, της δομής τους και της οργάνωσής τους. η τήρηση των υποχρεώσεων υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς του φόρου, συνεπάγεται δυσανάλογα υψηλό διοικητικό κόστος.
2. Η υπαγωγή στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου γίνεται κατά κλάδο οικονομικής δραστηριότητας και μετά από σύμφωνη γνώμη των εκπροσώπων των οικείων κλάδων
3. Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον προσδιορισμό ενός κατ’ αποκοπή ετήσιου ποσού Φ.Π.Α, για καταβολή στο Δημόσιο, από τις επιχειρήσεις που εντάσσονται στο καθεστώς αυτό.
Το κατ’ αποκοπή αυτό ποσό Φ.Π.Α, προσδιορίζεται λαμβάνοντας υπόψη μακροοικονομικά και στατιστικά στοιχεία των υπόψη κλάδων οικονομικής δραστηριότητας σε συνεργασία με τις συναρμόδιες υπηρεσίες άλλων Υπουργείων, καθώς και των επαγγελματικών τάξεων, όσον αφορά κυρίως:

- α) τις εισροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο που τις επιβαρύνει,
- β) τις εκροές της δραστηριότητας και τον αντίστοιχο φόρο, που αναλογεί,
- γ) το ποσοστό επί τοις εκατό (%) λιανικών πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών προς τελικούς καταναλωτές.

4. Στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν μπορούν να ενταχθούν επιχειρήσεις που ασκούν τη δραστηριότητα υπό μορφή εταιρίας οποιουδήποτε τύπου, εκτός από τις κοινωνίες αστικού δικαίου και τις συνιδιοκτησίες (συμπλοιοκτησίες κ.λπ.).

Επίσης από το καθεστώς αυτό μπορούν να αποκλείονται επιχειρήσεις που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις, καθώς και επιχειρήσεις που ασκούν παράλληλα άλλη δραστηριότητα και εκ του λόγου αυτού δεν μπορούν να χαρακτηριστούν μικρές επιχειρήσεις.

5. Η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος δεν είναι υποχρεωτική για τις επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν με δήλωσή τους να υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου εντός της οποίας γίνεται η ένταξη στο κανονικό καθεστώς του φόρου και δεν μπορεί να ανακληθεί πριν από την παρέλευση πενταετίας.

6. Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου δεν έχουν υποχρέωση υποβολής των περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων του άρθρ. 38 και δεν τους παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του φόρου των εισροών τους.

7. Η ένταξη στο καθεστώς θεσπίζεται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και μετά από τη σύμφωνη γνώμη των αρμόδιων οργάνων της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τις αποφάσεις αυτές καθορίζεται το ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό Φ.Π.Α.. ο τρόπος καταβολής του καθώς και λεπτομέρειες για τον υπόχρεο καταβολής».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 41 ν. 2859/2000 "Ειδικό καθεστώς αγροτών", όπως τροποποιήθηκε με το ν. 4093/2012 και ισχύει **για τη χρήση 2013**

«1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση - αίτηση επιστροφής.

Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε., η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο εσόδων εξόδων.

Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση στην εμπορική δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων

αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχομένων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται στους αγρότες που:

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 βιβλία δεύτερης ή ανώτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος - μέλος, καθώς και για τους αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, σύμφωνα με το Ν. 3874/2010 (ΦΕΚ 151 Α') και ασχολούνται με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW ή τη λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων έως 10 δωματίων.

Και σύμφωνα με το ίδιο άρθρο, όπως τροποποιήθηκε με το Ν.4254/2014 και ισχύει για τη χρήση 2014:

«1. Οι αγρότες, οι οποίοι κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα από την πώληση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών κατώτερα των δεκαπέντε χιλιάδων (15.000) ευρώ και δικαιούνταν να λάβουν δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατώτερα των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, υπάγονται στο ειδικό καθεστώς του παρόντος άρθρου, με την επιφύλαξη των παραγράφων 4 και 5 του παρόντος. Οι εν λόγω αγρότες δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και δικαιούνται επιστροφής του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους.

2. Η επιστροφή του φόρου ενεργείται από το Δημόσιο με καταβολή στον αγρότη ποσού, το οποίο προκύπτει με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή έξι τοις εκατό (6%), στην αξία των παραδιδόμενων αγροτικών προϊόντων και των παρεχόμενων αγροτικών υπηρεσιών του Παραρτήματος IV του παρόντος προς άλλους υποκείμενους στο φόρο, εκτός των αγροτών που υπάγονται στο καθεστώς του παρόντος άρθρου. Για την πραγματοποίηση της επιστροφής αυτής υποβάλλεται δήλωση - αίτηση επιστροφής.

Ειδικά για πωλήσεις αγροτικών προϊόντων δικής τους παραγωγής που πραγματοποιούνται από αγρότες του παρόντος άρθρου από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή εξάγονται ή παραδίδονται σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., η επιστροφή πραγματοποιείται με την εφαρμογή κατ' αποκοπή συντελεστή τρία τοις εκατό (3%) στην αξία των εν λόγω πωλήσεων, όπως αυτή προκύπτει από το τηρούμενο βιβλίο, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία.

Για την παράδοση αγροτικών προϊόντων από την αγροτική εκμετάλλευση σε δραστηριότητα που περιγράφεται στο προηγούμενο εδάφιο εκδίδεται ειδικό στοιχείο που περιλαμβάνει το είδος, την ποσότητα, την ποιότητα και την κανονική αξία των παραδιδόμενων αγαθών, όπως αυτή ορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 19. Το ειδικό αυτό στοιχείο εκδίδεται και από αγρότες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς, προκειμένου να προσδιορίζονται τα ακαθάριστα έσοδα της αγροτικής εκμετάλλευσης.

Για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής, ως αξία των παραδιδόμενων προϊόντων ή των παρεχόμενων υπηρεσιών, λαμβάνεται αυτή που προκύπτει από τα οικεία νόμιμα παραστατικά, με την προϋπόθεση ότι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών προέρχεται από εκμετάλλευση περιουσιακών στοιχείων που είτε ανήκουν στον αγρότη κατά κυριότητα, είτε έχει το δικαίωμα εκμετάλλευσης με οποιαδήποτε έννομη σχέση.

Σε περίπτωση παράδοσης αγροτικών προϊόντων από τρίτους υποκείμενους στο φόρο, για λογαριασμό των παραγωγών αγροτών, η παραπάνω αξία λαμβάνεται χωρίς φόρο και προμήθεια.

3. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού.

4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν εφαρμόζονται στους αγρότες που:

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 βιβλία σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Η διάταξη αυτή δεν ισχύει για τους αγρότες που πωλούν προϊόντα δικής τους παραγωγής από δικό τους κατάστημα ή από λαϊκές αγορές ή πραγματοποιούν εξαγωγές ή παραδόσεις προς άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε., καθώς και για τους αγρότες οι οποίοι εντάσσονται στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, σύμφωνα με το Ν. 3874/2010 (Α' 151) και ασχολούνται με τη διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW ή τη λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων έως 10 δωματίων.

5. Οι αγρότες της παραγράφου 4 εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς του φόρου για τις δραστηριότητες αυτές, εφόσον για τις εν λόγω δραστηριότητες υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Επειδή με την Αρ. Πρωτ.: 1145339/6602/140/Ε0014/ ΠΟΛ. 1320/1998 "Τρόπος υπολογισμού και απόδοσης Φ.Π.Α. από τους εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας, μήκους μέχρι 12 μέτρων και τους σπογγαλιείς" ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1-Προσδιορισμός κατ' αποκοπή ακαθάριστων εσόδων και επιβάρυνσης Φ.Π.Α. ετησίως

1.Καθιερώνεται ειδικό κατ'αποκοπή καθεστώς επιβολής Φ.Π.Α. στις επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας, οι οποίες εκμεταλλεύονται σκάφη μήκους μέχρι 12 μέτρων, μεταξύ καθέτων, και στις επιχειρήσεις σπογγαλιείας.

2.Το ειδικό καθεστώς συνίσταται στον κατ'αποκοπή προσδιορισμό ετήσιων ακαθάριστων εσόδων, από τη διάθεση δικής τους παραγωγής, καθώς και ετήσιας επιβάρυνσης Φ.Π.Α., ανά σκάφος, ανάλογα με το μήκος των σκαφών. Τα κατ' αποκοπή ετήσια ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται με βάση τα διαθέσιμα στατιστικά στοιχεία, όσον αφορά τις ημέρες εργασίας των σκαφών ανά έτος και την ημερήσια παραγωγή αυτών. Το ετήσιο κατ'αποκοπή ποσό Φ.Π.Α., αντιπροσωπεύει το Φ.Π.Α. που αναλογεί στις λιανικές πωλήσεις των επιχειρήσεων της παραγράφου 1, οι οποίες θεωρείται ότι αντιπροσωπεύουν το 30% του συνόλου της ετήσιας παραγωγής, προκειμένου για τα σκάφη παράκτιας αλιείας και το 5% , προκειμένου για τα σκάφη σπογγαλιείας. Για την υπόλοιπη παραγωγή, η οποία θεωρείται ότι διακινείται χονδρικώς, δεν οφείλεται Φ.Π.Α., δεδομένου ότι ο φόρος αυτός θα εισπραχθεί στο επόμενο στάδιο, από τον αγοραστή των προϊόντων αυτών.

3. Στην περίπτωση, κατά την οποία, σκάφη χρησιμοποιούνται συγχρόνως στην παράκτια αλιεία και στη σπογγαλιεία, οι εκμεταλλευτές τους υποχρεούνται στην καταβολή των ποσών που αντιστοιχούν στα σκάφη παράκτιας αλιείας.

4. Τα κατ' αποκοπή ποσά της ανωτέρω παραγράφου 2 έχουν ως εξής:

"Μήκος Σκαφών (μ)	Ετήσια Ακαθάριστα Εσοδα	Ετήσιο Ποσό Φ.Π.Α.
	Ευρώ	Ευρώ
μέχρι = 5	4.110	98
Μεγαλύτερα των 5 μέχρι = 6	5.280	126
Μεγαλύτερα των 6 μέχρι = 7	8.510	204
Μεγαλύτερα των 7 μέχρι = 8	11.740	281
Μεγαλύτερα των 8 μέχρι = 9	14.670	352
Μεγαλύτερα των 9 μέχρι = 10	16.440	394
Μεγαλύτερα των 10 μέχρι = 11	18.780	450
Μεγαλύτερα των 11 μέχρι = 12	19.660	471
Σπογγαλιεία	22.010	198

5. Τα ανωτέρω ποσά αναπροσαρμόζονται, στην περίπτωση κατά την οποία από τα διαθέσιμα στατιστικά στοιχεία προκύψουν σημαντικές διαφορές.

Άρθρο 2-Υπόχρεοι και τρόπος καταβολής του φόρου

1. Υπόχρεος για την καταβολή του Φ.Π.Α. είναι ο ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής του σκάφους. Σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας, υπόχρεος είναι η συμπλοιοκτησία ή η κοινωνία με ευθύνη του καθενός συμπλοιοκτήτη ή κοινωνού, ανάλογα με το ποσοστό ιδιοκτησίας του.

2. Σε περίπτωση αλλαγής ιδιοκτησίας ή εκμετάλλευσης εντός του έτους, υπόχρεος είναι ο παλαιός και ο νέος ιδιοκτήτης ή εκμεταλλευτής, κατά περίπτωση, ανάλογα με τους μήνες ιδιοκτησίας ή εκμετάλλευσης του σκάφους. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση έναρξης ή παύσης εκμετάλλευσης εντός του έτους.

3. Ο φόρος καταβάλλεται σε δύο ισόποσες δόσεις με την υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. στη Δ.Ο.Υ., στη χωρική αρμοδιότητα της οποίας υπάγεται ο εκμεταλλευτής του σκάφους. Η πρώτη δόση καταβάλλεται μέχρι 20 Ιουνίου και η δεύτερη μέχρι 20 Δεκεμβρίου και αφορούν το πρώτο και δεύτερο εξάμηνο, αντίστοιχα, κάθε ημερολογιακού έτους. Σε περίπτωση μεταβίβασης σκάφους, ο πωλητής υποχρεούται στην καταβολή του οφειλόμενου φόρου, μέχρι την ημερομηνία της μεταβίβασης, πριν από την ολοκλήρωση της μεταβίβασης.

Άρθρο 3-Απαλλαγή μικρών επιχειρήσεων

1. Στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις που αναφέρονται στην παρ.1 του άρθρου 1 εκμεταλλεύονται ένα μόνο σκάφος μήκους μέχρι 6 μέτρων, μεταξύ καθέτων, δεν υποχρεούνται στην καταβολή της ετήσιας επιβάρυνσης για Φ.Π.Α., δεδομένου ότι εμπίπτουν στο όριο της απαλλαγής που προβλέπεται από τις διατάξεις του [άρθρου 32, παράγραφος 2](#) του Ν. 1642/86.

2. Στην περίπτωση εκμετάλλευσης περισσότερων του ενός σκαφών, οι επιχειρήσεις υποχρεούνται στην καταβολή της ετήσιας επιβάρυνσης Φ.Π.Α., που οφείλεται για το σύνολο των σκαφών.

Άρθρο 4-Περιορισμοί υπαγωγής στο κατ'αποκοπή καθεστώς

1. Στο ειδικό κατ'αποκοπή καθεστώς δεν μπορούν να ενταχθούν οι επιχειρήσεις:

α. που εκμεταλλεύονται σκάφη υπό μορφή εταιρείας οποιουδήποτε τύπου, εκτός από τις συμπλοιοκτησίες και τις κοινωνίες αστικού δικαίου.

β. που πραγματοποιούν εξαγωγές ή ενδοκοινοτικές παραδόσεις αγαθών.

γ. που διαθέτουν την παραγωγή τους από δικό τους κατάστημα.

δ. που εκμεταλλεύονται συγχρόνως και σκάφος μεγαλύτερο των 12 μέτρων, μεταξύ καθέτων, ή σκάφος μέσης αλιείας ή ανοικτής θαλάσσης.

ε. που εκμισθώνουν τα σκάφη σε άλλο πρόσωπο, για την περαιτέρω εκμετάλλευσή των.

στ. που με δήλωσή τους εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς απόδοσης του Φ.Π.Α.

2. Οι επιχειρήσεις της παραγράφου 1 εντάσσονται υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς επιβολής Φ.Π.Α. για το σύνολο των δραστηριοτήτων τους.

Άρθρο 6-Υποχρεώσεις Κ.Β.Σ.

Τα πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 1 της παρούσας, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 4 της ίδιας απόφασης, καθόσον αφορά στην τήρηση βιβλίων, την έκδοση στοιχείων και την υποβολή συγκεντρωτικών καταστάσεων, έχουν τις υποχρεώσεις των προσώπων της παραγράφου 4 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ., όπως αυτές ειδικότερα προσδιορίζονται στις διατάξεις των [άρθρων 11 παρ.2](#), [12 παρ. 6](#), [16 παρ.2](#) και [20 παρ. 5](#) του ίδιου Κώδικα, όπως αυτές κάθε φορά ισχύουν.

Άρθρο 8-Άλλες υποχρεώσεις – Κυρώσεις

1. Οι επιχειρήσεις που εντάσσονται στο ειδικό κατ'αποκοπή καθεστώς της παρούσας απόφασης, δεν υποχρεούνται στην υποβολή περιοδικών και εκκαθαριστικών δηλώσεων που προβλέπονται από τις διατάξεις του [άρθρου 31](#) του Ν. 1642/86.

2. Στους υπόχρεους, οι οποίοι δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στα άρθρα 2 και 6 της παρούσας, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις του Ν. [2523/1997](#).

Άρθρο 9-Λοιπές διατάξεις

1. Οι εκμεταλλευτές σκαφών που εντάσσονται στο ειδικό κατ'αποκοπή καθεστώς της παρούσας απόφασης, διατηρούν τις απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις του [άρθρου 22](#) του Ν. 1642/86».

Επειδή, κριτήριο για τον χαρακτηρισμό ενός πλοίου ως αλιευτικού αποτελεί η ναυπήγηση του πλοίου που το καθιστά αξιόπλοο για τη διενέργεια αλιευτικής δραστηριότητας για επαγγελματικούς και όχι ερασιτεχνικούς σκοπούς, βάσει των διατάξεων που διέπουν την επαγγελματική αλιεία στη χώρα μας και σχετικών οδηγιών που έχουν δοθεί από το Υπ. Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (Εγκύκλιος 176605/28.12.2006 - Κανονισμός Ε.Κ. [1281/2005](#)). Τα επαγγελματικά αλιευτικά πλοία απαιτείται να διαθέτουν επαγγελματική άδεια αλιείας στην οποία αναγράφονται τα αλιευτικά εργαλεία με τα οποία είναι εξοπλισμένα. Τα επαγγελματικά αλιευτικά πλοία παράκτιας αλιείας μπορούν να φέρουν ένα ή περισσότερα αλιευτικά εργαλεία και χαρακτηρίζονται από σχετικούς κωδικούς. Τα πλοία παράκτιας αλιείας δεν μπορεί να φέρουν τα αλιευτικά εργαλεία «Γρί Γρί» (ημέρας ή νύχτας), «Μηχανότρατα», ή «Μηχανότρατα εκτός ελληνικών χωρικών υδάτων» με κωδικούς εργαλείων ΟΤΒ και PS. Επομένως, επαγγελματικά αλιευτικά πλοία που φέρουν τα συγκεκριμένα εργαλεία μέσης αλιείας, έστω και αν διαθέτουν κι άλλα εργαλεία που χαρακτηρίζουν την παράκτια αλιεία, θεωρούνται μέσης αλιείας και υπόκεινται στους όρους και τις προϋποθέσεις της [ΠΟΛ.1177/2018](#) Κ.Υ.Α και [ΠΟΛ.1187/2018](#) απόφασης Διοικητή Α.Α.Δ.Ε περί αλιευτικής δραστηριότητας πλοίων στην ανοικτή θάλασσα, ανεξαρτήτως αν διαθέτουν άδεια αλίευσης εκτός χωρικών υδάτων. Συνεπώς, πλοία παράκτιας αλιείας, για σκοπούς απαλλαγής ΦΠΑ, νοούνται τα πλοία τα οποία διαθέτουν επαγγελματική άδεια αλιείας στην οποία αναγράφονται τα αλιευτικά εργαλεία για την παράκτια αλιεία, ανεξαρτήτως εάν έχουν ναυπηγηθεί για την ανοικτή θάλασσα. Σημειώνεται ότι τα πλοία παράκτιας αλιείας, ως ανωτέρω, εμπίπτουν στις διατάξεις απαλλαγής ΦΠΑ ανεξαρτήτως των όρων και των προϋποθέσεων απαλλαγής από το φόρο που ισχύουν για τα πλοία που προορίζονται να χρησιμοποιηθούν στην ναυσιπλοΐα ανοικτής θαλάσσης και ανεξαρτήτως εάν διαθέτουν άδεια αλίευσης εκτός χωρικών υδάτων.

Επειδή, σύμφωνα με την αρ. πρωτ.: 1050536/2451/209/0014/ΠΟΛ. 1120/20-5-1999,
«Άρθρο 1-Προσδιορισμός κατ' αποκοπή ακαθαρίστων εσόδων και επιβάρυνσης ΦΠΑ ετησίως

1. Σκάφη παράκτιας αλιείας

Τα σκάφη θαλάσσιας αλιείας διαχωρίζονται στην πράξη σε τρεις κατηγορίες, ήτοι παράκτιας αλιείας, μέσης αλιείας και υπερπόντιας αλιείας, χωρίς η διάκριση αυτή να αναφέρεται σαφώς στην επαγγελματική άδεια που χορηγείται για την εκμετάλλευση των σκαφών. Στο διαχωρισμό αυτό δεν υπόκεινται τα σπογγαλιευτικά σκάφη, καθόσον αυτά αποτελούν ιδιαίτερη κατηγορία αλιευτικών.

Η διάκριση γίνεται ανάλογα με τα αλιευτικά εργαλεία, τα οποία επιτρέπεται να χρησιμοποιεί, σύμφωνα με τη νόμιμη άδεια αλιείας, το κάθε συγκεκριμένο σκάφος (αρχική ή ανανεωμένη). Τα αλιευτικά εργαλεία που χρησιμοποιούνται συνήθως από τα σκάφη παράκτιας αλιείας είναι δίχτυα κοινής τράτας (βιτζότρατα ή πεζότρατα), δίχτυα κοινά, παραγάδια, κουλούρες, κιούρτοι, συρτοί, αργαλειοί κ.λπ.

Εφόσον στην άδεια αλιείας φέρονται καταχωρημένα είτε αυτοτελώς, είτε παράλληλα με κάποιο από τα ανωτέρω εργαλεία, αλιευτικά εργαλεία μηχανότρατας, ανεμότρατας ή γρι-γρι (σχετική νομοθεσία: Β.Δ.666/1966) το σκάφος ανήκει, κατά περίπτωση, στη μέση ή υπερπόντια αλιεία.

2. Μήκος σκαφών μεταξύ καθέτων

Το μήκος μεταξύ καθέτων αναγράφεται στο πιστοποιητικό καταμέτρησης του σκάφους. Το πιστοποιητικό αυτό, το οποίο αποτελεί επίσημο ναυτιλιακό έγγραφο (διεθνές), εκδίδεται από την αρμόδια Λιμενική Αρχή και αποτελεί συνοδευτικό έγγραφο του σκάφους.

Σε περίπτωση που στο πιστοποιητικό καταμέτρησης δεν περιλαμβάνεται το μήκος μεταξύ καθέτων του σκάφους, ο εκμεταλλευτής του σκάφους πρέπει να φροντίσει άμεσα για τον εφοδιασμό του με νέο πιστοποιητικό καταμέτρησης, στο οποίο θα αναγράφεται το μήκος αυτό. Σε αντίθετη περίπτωση, θα λαμβάνεται υπόψη το μέγιστο μήκος του σκάφους που αναγράφεται στην άδεια αλιευτικού σκάφους του συγκεκριμένου σκάφους.

3. Χαρακτηρισμός σκάφους

Το Υπουργείο Εμπορικής Ναυτιλίας και το Υπουργείο Γεωργίας παρακαλούνται για τις δικές τους ενέργειες που ανάγονται στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων τους, προκειμένου στην άδεια αλιευτικού σκάφους, είτε κατά την έκδοσή της, είτε κατά την ανανέωση της άδειας αλιείας, να αναγράφεται σαφώς ο χαρακτηρισμός των σκαφών αυτών, δηλαδή σκάφος παράκτιας αλιείας κ.λπ., καθώς και το μήκος τους μεταξύ καθέτων με βάση τα κριτήρια που λαμβάνουν υπόψη τους, ώστε να διασφαλισθούν τα συμφέροντα του Δημοσίου από την ορθή κατάταξη των αλιευτικών σκαφών σε κατηγορία απόδοσης του τεκμαρτού ποσού ΦΠΑ που προβλέπεται με την υπ' αριθ. 1145339/6602/140/Ε0014/[ΠΟΛ.1320/30.12.1998](#) ΑΥΟ και την, συνεπεία αυτής, είσπραξη των αναλογούντων σε κάθε κατηγορία ποσών φόρου. Επισημαίνεται η ανάγκη του χαρακτηρισμού της κατηγορίας του σκάφους και του μήκους μεταξύ καθέτων, ενόψει μάλιστα του κοινοτικού ελέγχου της χώρας μας σε συνδυασμό με την έγκριση που έχει χορηγηθεί σ' αυτή για την εφαρμογή του ειδικού αυτού καθεστώτος.

4. Προσδιορισμός ετήσιου κατ' αποκοπή ΦΠΑ

Το ετήσιο κατ' αποκοπή ποσό φόρου είναι ανάλογο με το μήκος των σκαφών, προκειμένου για τα σκάφη παράκτιας αλιείας, ενώ για τα σπογγαλιευτικά σκάφη είναι ενιαίο. Το ποσό αυτό αντιπροσωπεύει το ΦΠΑ που αναλογεί στις λιανικές πωλήσεις των εν λόγω επιχειρήσεων. Με βάση στατιστικά στοιχεία που αφορούν τον αλιευτικό κλάδο, έγινε αποδεκτό ότι, προκειμένου για τα

σκάφη παράκτιας αλιείας, οι λιανικές πωλήσεις αντιπροσωπεύουν το 30% του συνολικού τζίρου, ενώ για τη σπογγαλιεία οι λιανικές πωλήσεις αντιπροσωπεύουν το 5% του συνολικού τζίρου, δεδομένου ότι ο κύριος όγκος της σπογγαλιευτικής παραγωγής αποτελεί αντικείμενο εξαγωγής σε χώρες εντός ή εκτός της Κοινότητας. Όπως προβλέπεται με το άρθρο 1 της εν λόγω απόφασης, για το υπόλοιπο της αλιευτικής παραγωγής (70%) που διατίθεται χονδρικά δεν οφείλεται ΦΠΑ, καθόσον ο φόρος αυτός θα εισπραχθεί στο επόμενο στάδιο από τον αγοραστή των προϊόντων αυτών.

Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση των χονδρικών αυτών πωλήσεων, οι αγοραστές - έμποροι υποχρεούνται να εκδίδουν το προβλεπόμενο από τις διατάξεις του ΚΒΣ Τιμολόγιο Αγοράς, στο οποίο δεν υπολογίζεται ΦΠΑ. Στην περίπτωση, όμως, που οι αλιείς του ειδικού αυτού καθεστώτος εκδίδουν στοιχεία, ύστερα από έγκριση του αρμόδιου Προϊσταμένου ΔΟΥ, υποχρεούνται στα στοιχεία αυτά να αναγράφουν την ένδειξη "χωρίς ΦΠΑ"....

6. Διαδικασία εγγραφής στο μητρώο των επιχειρήσεων του ειδικού καθεστώτος

Οι επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας που πληρούσαν την 1.1.1999 τις προϋποθέσεις υπαγωγής στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς, εντάσσονται αυτοδίκαια στο καθεστώς αυτό από την ανωτέρω ημερομηνία.

Οι επιχειρήσεις αυτές υποχρεούνται να υποβάλουν δήλωση έναρξης εργασιών, με την οποία θα τους χορηγείται ΑΦΜ, εφόσον στερούνται και θα καταχωρούνται στο μητρώο υποκειμένων με την ένδειξη "Ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς ΦΠΑ αλιέων". Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μόνο για την ορθή καταχώριση των επιχειρήσεων αυτών στο μητρώο ΦΠΑ και, για το λόγο αυτό, δεν απαιτείται η καταβολή του προβλεπόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 19 του Ν.[1882/1990](#) χαρτοσήμου. Η ανωτέρω δήλωση υποβάλλεται κατά την έναρξη εκμετάλλευσης σκάφους από τον εκμεταλλευτή αυτού και το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας καταβολής της πρώτης από την έναρξη της εκμετάλλευσης δόσης.

Επιχειρήσεις που είχαν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, για τις οποίες εκ των υστέρων δόθηκε αναστολή υπαγωγής στο κανονικό καθεστώς, με την υπ' αριθ. [1006321/35/0015/ΠΟΛ.1014/14.1.1998](#) ΕΔΥΟ και δεν προσκόμισαν για ακύρωση τα βιβλία και στοιχεία τους μέχρι τις 28.2.1998, όπως προέβλεπε η ανωτέρω ΕΔΥΟ, μπορούν να τα προσκομίσουν για ακύρωση μέχρι τις 15.7.1999 και να υπαχθούν στο ειδικό καθεστώς από τις 1.1.1999. Σε αντίθετη περίπτωση, θεωρείται ότι οι επιχειρήσεις αυτές παραμένουν στο κανονικό καθεστώς οικειοθελώς από τις 15.7.1999. Εφόσον οι επιχειρήσεις αυτές ενταχθούν στο ειδικό καθεστώς, υποχρεούνται στην απόδοση του ΦΠΑ που προκύπτει από φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδώσει για το προηγούμενο διάστημα, σε περίπτωση που ο φόρος αυτός δεν έχει ήδη αποδοθεί.

Άρθρο 2-Υπόχρεοι και τρόπος καταβολής του φόρου

1. Υπόχρεοι στο φόρο

Υπόχρεος για την καταβολή του ετήσιου κατ' αποκοπή φόρου είναι ο ιδιοκτήτης του σκάφους, στην περίπτωση που το εκμεταλλεύεται ο ίδιος ή ο εκμεταλλευτής του σκάφους, στην περίπτωση ολικής εκμίσθωσης για περαιτέρω εκμετάλλευση. Σε περίπτωση συνεκμετάλλευσης με τη μορφή

συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι η συμπλοιοκτησία ή η κοινωνία. Στην περίπτωση αυτή, ο κάθε συμπλοιοκτήτης ή μέλος της κοινωνίας είναι συνυπεύθυνος για την καταβολή του φόρου, κατά το ποσοστό της συμμετοχής του.

2. Αρμόδια ΔΟΥ και τρόπος καταβολής

Η καταβολή του φόρου πραγματοποιείται με υποβολή έκτακτης περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ στη ΔΟΥ που είναι αρμόδια για τη φορολογία του υπόχρεου, κατά την έννοια της παρ. 1 του παρόντος άρθρου. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής προσκομίζονται και όλα τα απαραίτητα έγγραφα, ήτοι το βιβλιário της άδειας σκάφους επαγγελματικής αλιείας, το πιστοποιητικό καταμέτρησης σκάφους κ.λπ., από τα οποία προκύπτουν τα στοιχεία του σκάφους που θεμελιώνουν το δικαίωμα υπαγωγής στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς. Σε περίπτωση εκμετάλλευσης περισσότερων του ενός σκαφών, ο φόρος καταβάλλεται συνολικά για όλα τα σκάφη, ήτοι καταβάλλεται το άθροισμα των επιμέρους ποσών φόρου που αναλογεί σε κάθε σκάφος, αναφέρονται σε συνημμένη κατάσταση τα στοιχεία των συγκεκριμένων σκαφών (βλ. σχετικά παραδείγματα στην ανάλυση του άρθρου 3). Σε περίπτωση συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας, η έκτακτη περιοδική δήλωση υποβάλλεται στη ΔΟΥ η οποία είναι αρμόδια για τη φορολογία εισοδήματος της συμπλοιοκτησίας ή κοινωνίας....

Άρθρο 4-Περιορισμοί υπαγωγής στο κατ' αποκοπή καθεστώς

Στο άρθρο αυτό προβλέπονται ορισμένες περιπτώσεις για τις οποίες τα αλιευτικά σκάφη δεν μπορούν να υπαχθούν στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς. Ειδικότερα, διευκρινίζουμε τα εξής:

- Επιχείρηση που πραγματοποιεί εξαγωγές ή πωλήσεις προς άλλο κράτος - μέλος, ανεξάρτητα από το ποσοστό των πράξεων αυτών, δεν μπορεί να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς.
- Όσον αφορά τη διάθεση της αλιευτικής παραγωγής από δικό τους κατάστημα, διευκρινίζουμε ότι η διάθεση πλανοδώς και σε λαϊκές αγορές δεν θεωρείται διάθεση αγαθών από κατάστημα.
- Επιχείρηση που εκμεταλλεύεται συγχρόνως σκάφος παράκτιας αλιείας μικρότερο των 12 μέτρων και σκάφος μεγαλύτερο των 12 μέτρων, δεν μπορεί να ενταχθεί στο ειδικό καθεστώς για το μικρό σκάφος.

Διευκρινίζεται ότι η παράλληλη άσκηση άλλης δραστηριότητας, π.χ. ενοικίαση επιπλωμένων δωματίων, εκμετάλλευση παντοπωλείου κ.λπ., δεν απαγορεύει την ένταξη των αλιέων στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς, εκτός από τη διατήρηση καταστήματος από το οποίο διατίθενται τα αλιεύματα της δικής τους παραγωγής. Ειδικά στην περίπτωση που αλιέας, παράλληλα με την αλιευτική του δραστηριότητα, ασκεί και αγροτική δραστηριότητα, δικαιούται επιστροφής ΦΠΑ με τους κατ' αποκοπή συντελεστές αγροτών του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 33, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που προβλέπονται από το άρθρο αυτό. Για την επιστροφή λαμβάνονται υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα μόνο από την αγροτική παραγωγή (όχι την αλιευτική)...

Άρθρο 6-Υποχρέωση τήρησης βιβλίων - έκδοσης στοιχείων

1. Οι αλιείς του ειδικού κατ' αποκοπή καθεστώτος επιβολής ΦΠΑ απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων. Οι αλιείς του κανονικού καθεστώτος έχουν υποχρέωση τήρησης τουλάχιστον βιβλίου εσόδων - εξόδων από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης έναρξης, στο οποίο θα καταχωρίσουν τις συναλλαγές από την ημερομηνία αυτή και μετά.

2. Ως προς τα στοιχεία διευκρινίζεται ότι είναι απαραίτητο στα Δελτία Αποστολής να αναγράφεται εντύπως ή με σφραγίδα ή χειρογράφως, κατά την έκδοση αυτών, η ένδειξη "Ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς ΦΠΑ αλιέων" ή "Κανονικό Καθεστώς ΦΠΑ", κατά περίπτωση, για να γνωρίζει ο αγοραστής εάν υποχρεούται σε έκδοση Τιμολογίου Αγοράς ή θα λάβει Τιμολόγιο Πώλησης από τον αλιέα.....

Άρθρο 8-Άλλες υποχρεώσεις - Κυρώσεις

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, ορίζεται ότι οι επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας, οι οποίες εντάσσονται στο κατ' αποκοπή καθεστώς, δεν έχουν υποχρέωση για υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ του [άρθρου 31](#) του Ν.1642/1986. Οι υποχρεώσεις των προσώπων αυτών εξαντλούνται στην καταβολή του ετήσιου ποσού ΦΠΑ, το οποίο αντιπροσωπεύει τον οφειλόμενο φόρο για τις λιανικές πωλήσεις τους (πωλήσεις από το σκάφος, πλανοδίως ή σε λαϊκές αγορές). Επίσης, ορίζεται ότι στις επιχειρήσεις αυτές, εφόσον δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 2 της ίδιας απόφασης, δηλαδή δεν καταβάλλουν τον οφειλόμενο ΦΠΑ στις προθεσμίες που προβλέπονται ή δεν εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ που προβλέπονται στο άρθρο 6, επιβάλλονται οι κυρώσεις που προβλέπονται για κάθε περίπτωση (πρόσθετος φόρος, πρόστιμα) από τις διατάξεις του Ν.[2523/1997](#).

Άρθρο 9-Λοιπές διατάξεις

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού ορίζεται ότι οι απαλλαγές που προβλέπονται από τις διατάξεις της [περ. ια' του άρθρου 22](#) εξακολουθούν να ισχύουν για τους αλιείς και σπογγαλιείς που υπάγονται στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς, δηλαδή η απαλλαγή παρέχεται μόνο στους αλιείς και σπογγαλιείς που υποχρεούνται σε καταβολή ΦΠΑ με βάση την υπ' αριθ. 1145339/6602/140/Ε0014/[ΠΟΛ.1320/30.12.1998](#) ΑΥΟ. Συνεπώς, οι απαλλαγές ισχύουν γι' αυτούς που εκμεταλλεύονται αλιευτικά σκάφη από 6 μέτρα και άνω μεταξύ καθέτων ή γι' αυτούς που εκμεταλλεύονται περισσότερα του ενός σκάφη, ανεξάρτητα του μήκους αυτών. Επίσης, η απαλλαγή αυτή παρέχεται στα εν λόγω πρόσωπα ανεξάρτητα αν ασκούν και άλλη δραστηριότητα για την οποία υπάγονται σε άλλο ειδικό καθεστώς ή για την οποία είναι υποχρεωμένοι να τηρούν βιβλία ΚΒΣ.

Κατά συνέπεια, οι υπαγόμενοι στο καθεστώς αυτό διατηρούν την απαλλαγή από ΦΠΑ για την αγορά σκάφους που προορίζεται για την άσκηση της δραστηριότητάς τους, την απαλλαγή για την αγορά υλικών και αντικειμένων που προορίζονται να ενσωματωθούν ή να χρησιμοποιηθούν στο σκάφος, καθώς και τις απαλλαγές που αφορούν τη ναύλωση του σκάφους, εφόσον ο ναυλωτής το χρησιμοποιεί για την άσκηση της ίδιας δραστηριότητας και τις υπηρεσίες που καλύπτουν άμεσες ανάγκες των σκαφών και του φορτίου τους.

Διευκρινίζεται ότι δεν παρέχεται απαλλαγή για τα τροφοεφόδια.

Οι προαναφερόμενες απαλλαγές χορηγούνται με τους όρους, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία που ορίζεται με την υπ' αριθ. Π.8271/4879/[ΠΟΛ.366/18.12.1987](#) ΑΥΟ. Ύστερα από τα παραπάνω, κάθε άλλη σχετική ερμηνεία που έχει δοθεί στο παρελθόν και έρχεται σε αντίθεση με το περιεχόμενο της παρούσας, παύει να ισχύει».

Επειδή οι εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας, μήκους μέχρι δώδεκα (12) μέτρων μεταξύ καθέτων, οι οποίοι ανήκουν στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώτος απόδοσης του Φ.Π.Α., σύμφωνα με το [άρθρο 40](#) του Κ.Φ.Π.Α. (ν. [2859/2000](#)), υποβάλλουν έκτακτη δήλωση Φ.Π.Α. σύμφωνα με την παράγραφο [2 του άρθρου 38 του Κ.Φ.Π.Α.](#) μέχρι την τελευταία ημέρα του μήνα που ακολουθεί κάθε ημερολογιακό εξάμηνο του έτους. Σε περίπτωση παράλληλης άσκησης άλλης δραστηριότητας, υποβάλλονται τόσο οι δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν στο κατ' αποκοπή καθεστώς για κάθε εξάμηνο, όσο και οι δηλώσεις Φ.Π.Α. που αφορούν στην άλλη δραστηριότητα. Σύμφωνα με την [ΠΟΛ.1010/2015](#), όπου αναφέρεται η υποβολή δήλωσης Φ.Π.Α. για την άσκηση των παραπάνω συγκεκριμένων δραστηριοτήτων, νοείται η υποβολή έκτακτης δήλωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1010/9.1.2015 (ΦΕΚ Β' 139/22-01-2015) "Ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής ΦΠΑ του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ" «1. Οι αποφάσεις (α) ΑΥΟ [1145336/6602/140/Ε0014/ΠΟΛ.1320/30.12.1998](#), όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟ 1117146/7150/756/0014/ΠΟΛ.1380/21.12.2001, (β) ΑΥΟΟ 1035360/2772/434/Β0014/[ΠΟΛ.1065/4.4.2007](#), όπως τροποποιήθηκε με την ΑΥΟΟ 1060383/5066/741/Β0014/[ΠΟΛ.1085/15.6.2007](#) και (γ) ΑΥΟΟ 1082341/5668/657/Β0014/[ΠΟΛ.1114/30.7.2008](#), για την εφαρμογή ειδικού κατ' αποκοπή καθεστώτος απόδοσης του ΦΠΑ, σύμφωνα με το [άρθρο 40](#) του Κώδικα ΦΠΑ (Ν. [2859/2000](#)), από (α) τους εκμεταλλευτές σκαφών παράκτιας αλιείας, μήκους μέχρι δώδεκα (12) μέτρων μεταξύ καθέτων, και τους σπογγαλιείς, (β) τους εκμεταλλευτές σκαφών στη λίμνη Ιωαννίνων και (γ) τους εκμεταλλευτές ιππήλατων οχημάτων, αντίστοιχα, συνεχίζουν να ισχύουν για θέματα που αφορούν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, κατά το μέρος που δεν τροποποιούνται με την παρούσα...».

Επειδή, το ειδικό καθεστώς του άρθρου 40 του Κώδικα ΦΠΑ, βάσει των διατάξεων του άρθρου 4 της ΠΟΛ 1120/99 υπερισχύει έναντι λοιπών δραστηριοτήτων του ίδιου επιτηδεύματος, συνάγεται ότι οι εντασσόμενοι στο καθεστώς για τη συγκεκριμένη δραστηριότητα δεν εμπίπτουν, ως προς τις υποχρεώσεις τους για την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, στις διατάξεις που υπάγονται οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος (άρθρο 41) και ως εκ τούτου για τα ελεγχόμενα έτη δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων, πλην των στοιχείων διακίνησης (Δελτίο Αποστολής).

Επειδή, με το άρθρο 6 της ΑΥΟ - [ΠΟΛ. 1320/30.12.1998](#), η οποία έχει εφαρμογή σε χρήσεις μέχρι την 31-12-2014, οι επιχειρήσεις παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας, συμπεριλαμβανομένων και των συμπλοιοκτησιών και των κοινωνιών αστικού δικαίου, οι οποίες εκμεταλλεύονται σκάφη μήκους μέχρι 12 μέτρων, απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων και υπάγονται στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς ΦΠΑ. Επιπλέον, απαλλάσσονται, ως μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ και οι συμπλοιοκτησίες παράκτιας αλιείας και σπογγαλιείας που εκμεταλλεύονται σκάφη ως 12 μέτρα αντίστοιχα.

Περαιτέρω, με την καθιέρωση των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν. [4308/2014](#)), από 01/01/2015, επήλθαν ορισμένες διαφοροποιήσεις ως προς την τήρηση βιβλίων από ορισμένες κατηγορίες οντοτήτων και καταργήθηκε ρητά κάθε άλλη διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή οδηγία που έχει εκδοθεί βάσει των καταργούμενων διατάξεων ή του προϊσχύοντος Π.Δ. [186/1992](#). Συνεπώς, η Απόφαση ΥΠΟΙΚ - [ΠΟΛ. 1320/30.12.1998](#), έπαψε να ισχύει μετά την 31-12-2014 ως προς τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Σύμφωνα με τις διατάξεις των ΕΛΠ, οι αλιείς που υπάγονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής ΦΠΑ του [άρθρου 40](#) του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. [2859/2000](#)), από 01/01/2015 και μετά, είναι πλέον υπόχρεοι σε τήρηση λογιστικών βιβλίων και στην έκδοση στοιχείων, ενώ με το άρθρο 2 της Απόφασης ΓΓΔΕ - [ΠΟΛ.1007/9.1.2015](#), απαλλάσσονται μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) και με την Απόφαση ΓΓΔΕ - [ΠΟΛ. 1002/31.12.2014](#) απαλλάσσονται από τη χρήση ΦΗΜ για την έκδοση αποδείξεων λιανικής.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων κατά τις ελεγχόμενες χρήσεις: α) ασκούσε αγροτική δραστηριότητα και συγκεκριμένα κατείχε πλωτή μονάδα μυδοκαλλιέργειας με το σύστημα long-line, για την οποία, με δήλωση του, είχε υπαχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, χρησιμοποιούσε δε για τη δραστηριότητα αυτή τα βοηθητικά σκάφη οστρακοκαλλιέργειας '..... ολικού μήκους 16,20 μέτρων και '..... ολικού μήκους 9,97 μέτρων καθώς και β) με την αλιεία αλιευμάτων (οστράκων, μυδιών, αχιβάδων, χτενιών και τελλίνων) με το με αριθμό νηολογίου Θεσ/νικής αλιευτικό σκάφος "ΑΓΙΟΣ ολικού μήκους 6,75 μέτρων, για την οποία είχε υπαχθεί στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ.

Για το με αριθμό νηολογίου Θεσ/νικής αλιευτικό σκάφος "ΑΓΙΟΣ ολικού μήκους 6,75 μέτρων προσκομίστηκε το αριθμ./93 πιστοποιητικό καταμέτρησης του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας, καθώς και η από 26/10/2013 άδεια εκτέλεσης πλόων επαγγελματικού σκάφους, η οποία ανανεώθηκε μέχρι την 17/10/2019 από τη Λιμενική Αρχή του Υπουργείου Ναυτιλίας και Αιγαίου.

Για το με αριθμό νηολογίου Θεσ/νικής βοηθητικό σκάφος οστρακοκαλλιέργειας '....., ολικού μήκους 16,20 μέτρων προσκομίστηκε το από 18-7-2006 έγγραφο εθνικότητας του Υπουργείου Εμπορικής Ναυτιλίας, καθώς και την αριθμ. Πρωτ./13-1-2020 βεβαίωση του Τμήματος Αλιείας της Δ/σης Αγροτ. Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφέρειας Κεντρικής Μακεδονίας, από τα οποία προκύπτει: α) ο ως άνω χαρακτηρισμός ως βοηθητικό οστρακοκαλλιέργειας β) ότι σύμφωνα με το ν. 4150/2013 και την αριθμ. 2133.3/76190/2018 ΥΑ (ΦΕΚ 4950/Β'/2018) το σκάφος χρησιμοποιείται αποκλειστικά για σκοπούς υποστήριξης της υδατοκαλλιεργητικής δραστηριότητας, όπως η μεταφορά προσωπικού, εφοδίων, διαλογή πλύσιμο, μεταφορά του παραγόμενου προϊόντος σε λιμένα εκφόρτωσης κλπ. γ) δεν διαθέτει επαγγελματική άδεια αλιείας και συνεπώς, σύμφωνα με το ΒΔ 666/1966 δεν μπορεί να χρησιμοποιηθεί για αλιεία μυδιών.

Λαμβάνοντας υπόψη τις προαναφερόμενες διατάξεις και εγκυκλίους και τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης συνάγεται ότι η φορολογική αρχή λανθασμένα υπέλαβε ότι ο προσφεύγων έπρεπε να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για το αλιευτικό σκάφος και να τηρεί τα βιβλία και

στοιχεία που προβλέπονται από τις κείμενες διατάξεις, καθώς πληρούσε τις προϋποθέσεις περί υπαγωγής στο ειδικό κατ' αποκοπή καθεστώς εκμεταλλευτών σκαφών παράκτιας αλιείας μήκους μέχρι 12 μέτρων, δεδομένου ότι το ως άνω περιγραφόμενο βοηθητικό σκάφος μήκους 16,20 μέτρων δε διαθέτει επαγγελματική άδεια παράκτιας αλιείας και χρησιμοποιείται αποκλειστικά στη δραστηριότητα οστεοκαλλιέργειας για την οποία υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και τηρεί βιβλία και στοιχεία, ειδικότερα δε χρησιμοποιείται για τη μεταφορά προσωπικού, εφοδίων, διαλογή πλύσιμο, μεταφορά του παραγόμενου προϊόντος οστρεοκαλλιέργειας σε λιμένα εκφόρτωσης κλπ. και όχι για παράκτια αλιεία.

Ως εκ τούτου προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση με την παρούσα απόφαση της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2013 – 31/12/2013, λαμβάνοντας υπόψη την παραδοχή, με βάση την παρούσα απόφαση, της μη υποχρέωσης έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πώληση μυδιών κλπ. που αλιεύονται με το αλιευτικό σκάφος "ΑΓΙΟΣ, αλλά και τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής περί μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία, στοιχείων εσόδων αξίας 8.350,00, πλέον ΦΠΑ 1.085,50 και περί μη αναγνώρισης φορολογητέων εισροών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ως μη συνδεόμενων με τη δραστηριότητα της μυδοκαλλιέργειας αξίας 40.973,71€, πλέον ΦΠΑ 9.389,46€, ως ακολούθως:

Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 -31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	183.091,10	252.799,10	191.441,10
Αξία φορολογητέων εισροών	138.516,59	97.542,88	97.542,88
Φόρος εκροών	29.319,03	36.381,07	30.404,53
Φόρος εισροών	31.851,55	22.462,09	22.462,09
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	10.497,08	10.497,08	10.497,08
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	0,00	204,00	0,00
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	42.348,63	33.163,17	32.959,17
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	13.029,60	2.425,49	2.554,64
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.643,39	
Πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας		7.727,47	
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.370,86	

Ομοίως προσδιορίζεται η φορολογική υποχρέωση με την παρούσα απόφαση της φορολογικής περιόδου 1/1/2014 – 31/12/2014, λαμβάνοντας υπόψη αφενός την παραδοχή με βάση την παρούσα απόφαση της μη υποχρέωσης έκδοσης φορολογικών στοιχείων για την πώληση μυδιών κλπ. που αλιεύονται με το αλιευτικό σκάφος "ΑΓΙΟΣ μέχρι την 31/12/2014 και της μη καταχώρησης στα τηρούμενα βιβλία στοιχείων εσόδων αξίας 11.146,00, πλέον ΦΠΑ 1.448,98 και αφετέρου τις διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής περί μη αναγνώρισης

φορολογητέων εισροών και ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ως μη συνδεόμενων με τη δραστηριότητα της μυδοκαλλιέργειας αξίας 1.706,10€, πλέον ΦΠΑ 392,40€, ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος 1/1/2014 -31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	194.267,50	317.032,50	205.413,50
Αξία φορολογητέων εισροών	65.034,15	63.328,05	63.328,05
Φόρος εκροών	25.524,78	41.484,23	26.973,76
Φόρος εισροών	14.957,89	14.565,49	14.565,49
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	1.337,09	1.337,09	1.337,09
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	13.029,60	1.242,49	2.554,64
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών		204,00	0,00
Αφαιρούμενα ποσά στο φόρο εισροών			3.799,80
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	29.324,58	17.349,07	14.657,42
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	3.799,80		
Χρεωστικό υπόλοιπο		24.135,16	12.316,34
Πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας		7.240,55	3.694,90
Σύνολο φόρου για καταβολή		31.375,71	16.011,24

Ως προς τους ένατο, δέκατο, ενδέκατο, δωδέκατο και δέκατο έκτο ισχυρισμούς του προσφεύγοντα

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 με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 2238/94 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 απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. ... 2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής: ...Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή...», ενώ σύμφωνα με τη διάταξη της **παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994**, όπως τροποποιήθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010, «Ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών λογίζεται και κάθε εισόδημα που δεν μπορεί να υπαχθεί σε κάποια από τις κατηγορίες Α' και Ζ' της παρ. 2 του άρθρου 4. Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

Επειδή, με τη διάταξη του άρθρου 15 παρ.3 του Ν.3888/2010 εισάγεται μια διαδικαστική ρύθμιση, ή μάλλον διευκρινίζεται απερίφραστα και κατηγορηματικά ένα διαδικαστικό θέμα σχετικά με το βάρος απόδειξης σε αυτές τις περιπτώσεις. Έχει ήδη κριθεί και νομολογιακά, ότι η επίμαχη διάταξη δε χαρακτηρίζει ως εισόδημα προσαύξηση που δε φέρει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος, αλλά απλώς κατανέμει το βάρος απόδειξης μεταξύ της φορολογικής αρχής και του φορολογούμενου, της πρώτης περιοριζόμενης στην εξακρίβωση της περιουσιακής προσαύξησης και του δεύτερου βαρυνόμενου με την απόδειξη της φορολόγησης ή της νόμιμης απαλλαγής από το φόρο ή της μη υπαγωγής σε φόρο των χρηματικών ποσών που τη δημιούργησαν (ΔΕΦΑΘ 3983/2015).

Σύμφωνα με πάγια νομολογία, ως «εισόδημα» κατά τις ανωτέρω διατάξεις των άρθρων 4 και 48 παρ. 3 του ΚΦΕ, νοείται και φορολογείται η πρόσοδος που παράγεται περιοδικά, από διαρκώς εκμεταλλεύσιμη πηγή, και αποτελεί το αντάλλαγμα της προσωπικής εργασίας ή τον καρπό των περιουσιακών στοιχείων του φορολογούμενου, όχι και κάθε άλλη, μη έχουσα τα παραπάνω γνωρίσματα, προσαύξηση της περιουσίας του, εκτός κι αν με ειδική διάταξη νόμου θεωρείται εισόδημα, για την υπαγωγή του στο φόρο (βλ. ΣτΕ 3872/2013, 420/1999 επταμ., 1663/1994, 3342/1985, 1453/1982, 3514/1975, 2417/1965 κ.ά.).

Επειδή με τις διατάξεις του Ν.4172/2013, στο άρθρο 3 ορίζεται ότι: “1. Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το

φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος”.

Επειδή, στο άρθρο 7 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “ 1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου”.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Ν4172/2013 “4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

Επειδή, στο άρθρο 39 του Ν 4174/2013 ορίζεται ότι “Σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία είτε απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.”

Με τη με αριθ. **ΠΟΛ. 1095/29.4.2011** εγκύκλιο ΥΠΟΙΚ, σχετικά με την ανωτέρω διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 15 του ν. 3888/2010 που τροποποίησε την παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994, διευκρινίζεται, μεταξύ άλλων, ότι: «.....2. Στη σχετική εισηγητική έκθεση του ν. 3888/2010 αναφέρεται ότι με τις νέες αυτές διατάξεις **καθορίζεται ποιος έχει το βάρος απόδειξης επί εισοδήματος του οποίου δεν προκύπτει σαφώς η πηγή ή αιτία προέλευσης** και το οποίο σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (άρθρα 4 και 48 του ν.2238/1994) **λογίζεται ως εισόδημα προερχόμενο από ελευθέρια επαγγέλματα**. Αν και από την ισχύουσα διάταξη θα μπορούσε να υποστηριχθεί ότι προέκυπτε χωρίς αμφιβολία το γεγονός ότι ο φορολογούμενος υποχρεούται να αποδείξει την πραγματική πηγή ή αιτία του εισοδήματός του, δεδομένου ότι η ισχύουσα διάταξη χρησιμοποιεί το ρήμα «λογίζεται», εντούτοις για την άρση κάθε αμφιβολίας με την προσθήκη του εδαφίου αυτού στην παρ. 3 ορίζεται αυτό πλέον και ρητά. 3. Οι διατάξεις αυτές αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, ή πρόκειται για προσαύξηση περιουσίας που δεν προκύπτει από διαρκή και σταθερή πηγή και καθορίζεται ότι ο φορολογούμενος, εφόσον κληθεί, φέρει το βάρος της απόδειξης για την πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογείται με συγκεκριμένες διατάξεις ή ότι απαλλάσσεται με ειδική διάταξη. Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. 4. Η προσαύξηση της περιουσίας μπορεί να αναφέρεται σε κινητή ή

ακίνητη περιουσία οποιασδήποτε μορφής, οικόπεδα, σπίτια, αυτοκίνητα, σκάφη, αεροσκάφη, πάσης φύσεως χρεώγραφα (μετοχές, τοκομερίδια), καταθέσεις κ.λπ.....**11.** Η οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας φορολογείται στη χρήση που διαπιστώνεται από τον έλεγχο ότι επήλθε η προσαύξηση αυτής. Ο φορολογούμενος δύναται να αποδείξει ότι ο χρόνος αυτός είναι διάφορος από αυτόν που διαπιστώθηκε από τον έλεγχο....».

Επειδή, περαιτέρω, με την **ΔΕΑΦ Α' 1144110 ΕΞ 2015** δόθηκαν διευκρινήσεις από το Β' Τμήμα της Διεύθυνσης Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών σχετικές με θέματα ανάλωσης κεφαλαίου προηγούμενων ετών και προσαύξησης περιουσίας. Συγκεκριμένα, μεταξύ άλλων, αναφέρονται τα εξής: «*Β' Προσαύξηση περιουσίας*

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθ. 21 του ΚΦΕ, κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

2. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 39 του ΚΦΔ ορίζεται ότι σε περίπτωση διαπίστωσης προσαύξησης περιουσίας κατά την παράγραφο 4 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η προσαύξηση αυτή δεν υπόκειται σε φορολογία, εφόσον ο φορολογούμενος αποδείξει την πραγματική πηγή αυτής, καθώς επίσης και ότι αυτή είτε έχει υπαχθεί σε νόμιμη φορολογία, είτε απαλλάσσεται από τον φόρο σύμφωνα με ειδικές διατάξεις.

3. Οι διατάξεις της ως άνω παραγράφου αναφέρονται σε οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας, που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή και αιτία προέλευσης, **και ορίζεται ότι ο φορολογούμενος, έχει τη δυνατότητα να αποδείξει την πραγματική πηγή ή την αιτία προέλευσης ή ότι η εν λόγω προσαύξηση φορολογήθηκε ή απαλλάχθηκε νόμιμα.** Σε περίπτωση που οι αποδείξεις δεν είναι ικανοποιητικές, η οποιαδήποτε προσαύξηση της περιουσίας χαρακτηρίζεται και φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. [...]7. Επίσης, σε όσες περιπτώσεις επικαλείται ο φορολογούμενος ότι η προσαύξηση περιουσίας προέρχεται από δωρεά, δανειοδότηση, γονική παροχή, κληρονομιά κλπ, πρέπει να ελέγχεται αν υπήρχε η δυνατότητα από τον δωρητή, τον δανειοδότη, τον παρέχοντα, τον κληρονομούμενο, να καταβάλλει ποσά που επικαλείται ο φορολογούμενος, καθώς και αν έχουν καταλογιστεί τα ποσά που προβλέπονται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις (π.χ. τέλη χαρτοσήμου, φόρος γονικής παροχής, φόρος δωρεάς κ.λπ.). 8. Η προσαύξηση της περιουσίας που προκύπτει από τον έλεγχο τραπεζικών λογαριασμών πρέπει να τεκμηριώνεται επαρκώς, καθόσον αναλήψεις / καταθέσεις μπορεί να αφορούν συναλλαγές-κινήσεις που δεν συνιστούν κατ' ανάγκη φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ τραπεζικών λογαριασμών εξετάζονται και διερευνάται ο λόγος που πραγματοποιήθηκαν οι συναλλαγές μεταφοράς των ποσών αυτών αφού προσκομίσει ο φορολογούμενος τα σχετικά έγγραφα. Δηλαδή το θέμα που πρέπει να εξετάζεται δεν είναι ο χρόνος που μεσολαβεί μεταξύ ανάληψης και κατάθεσης στον ίδιο ή άλλο τραπεζικό λογαριασμό αλλά αν τα αναληφθέντα ποσά υπερκαλύπτουν δαπάνες απόκτησης περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών, έτσι ώστε να μην δικαιολογούνται μεταγενέστερες καταθέσεις ίσου ή

άλλου ποσού στον ίδιο ή άλλο λογαριασμό. Σ' αυτήν την περίπτωση μπορεί να αποδειχθεί και να τεκμηριωθεί από τον έλεγχο ότι, οι συγκεκριμένες αναλήψεις που έγιναν από τον φορολογούμενο από έναν ή περισσότερους λογαριασμούς δαπανήθηκαν για την απόκτηση περιουσιακών στοιχείων ή λοιπών δαπανών οπότε δεν μπορεί να θεωρηθεί εφικτή η επανακατάθεση των ποσών αυτών σε ίδιους ή άλλους λογαριασμούς [...] 10. Για χρήσεις πριν από την 01/01/2014, σχετικές είναι οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του Ν. 2238/94».

Επειδή, με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1175/16-11-2017 παρασχέθηκαν πρόσθετες διευκρινήσεις για θέματα ελέγχου προσαύξησης περιουσίας, όπου μεταξύ άλλων επισημαίνονται τα εξής: «2. Γενικά, επισημαίνεται ότι πίστωση σε τραπεζικό λογαριασμό μπορεί να λογισθεί και να φορολογηθεί ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 ή της παρ. 4 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 του δικαιούχου του λογαριασμού, εφόσον δεν καλύπτεται με τα δηλωθέντα εισοδήματά του, ούτε από άλλη συγκεκριμένη και αρκούντως τεκμηριωμένη, ενόψει των συνθηκών, πηγή ή αιτία, είτε την οποία αυτός επικαλείται, κατόπιν κλήσης του από τη Διοίκηση για παροχή σχετικών πληροφοριών ή προηγούμενη ακρόαση, είτε την οποία εντοπίζει η φορολογική αρχή στο πλαίσιο της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο, αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων μέτρων ελέγχου [...] . Ο προσδιορισμός του ως άνω κρίσιμου χρόνου πρέπει να γίνεται από την ελεγκτική αρχή με βάση πρόσφορα και επαρκή στοιχεία τα οποία συλλέγονται ιδίως η κλήση του φορολογούμενου για παροχή εξηγήσεων και η αναζήτηση κατόπιν της λήψης των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου στα οποία συμπεριλαμβάνονται πληροφοριών και στοιχείων από τα εμπλεκόμενα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα. Αν η εντός ευλόγου χρόνου συλλογή στοιχείων σχετικά με τη διαπίστωση του χρόνου προσαύξησης της περιουσίας καθίσταται αδύνατη ή ιδιαίτερα δυσχερής, γεγονός που πρέπει να βεβαιώνεται από τη φορολογική αρχή με ειδική αιτιολογία, αυτή μπορεί να διαπιστώσει τον κρίσιμο, κατά τα προεκτεθέντα, χρόνο με βάση όσα στοιχεία κατάφερε να συγκεντρώσει ο έλεγχος και, στην εξαιρετική περίπτωση παντελούς έλλειψης τέτοιων στοιχείων, να θεωρήσει κατά τεκμήριο ως κρίσιμο χρόνο εκείνον του εμβάσματος (ΣΤΕ 884/2016)...».

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣτΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «Ο φορολογούμενος (τεκμαίρεται ότι) γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του και, συνεπώς, μπορεί ευχερώς και υποχρεούται, κατ' αρχήν, να υποδείξει στη φορολογική αρχή την εν λόγω αιτία ή πηγή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 66 § 1 περ. α' του ΚΦΕ και, ήδη, εκείνη του άρθρου 14 § 1 του ν. 4174/2013, ... οφείλει, κατ' αρχήν, να ανταποκριθεί στην κλήση της φορολογικής ελεγκτικής αρχής να της χορηγήσει τα αναγκαία και εύλογα, ενόψει των συνθηκών, πληροφοριακά στοιχεία διευκρίνισης και επαρκούς δικαιολόγησης της περιουσιακής του κατάστασης, η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των

αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική Διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.ά.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός, των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως, “τεκμήρια”), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών, εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος),..... Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

[..]13. Επειδή, η ως άνω διάταξη του εδαφίου β' της παραγράφου 3 του άρθρου 48 του ΚΦΕ, κατά το κρίσιμο, εν προκειμένω, σκέλος της, που αναφέρεται σε περιουσιακή προσαύξηση προερχόμενη «από άγνωστη [...] πηγή ή αιτία», έχει την έννοια ότι εφαρμόζεται υπό την προϋπόθεση ότι η φορολογική διοίκηση δεν κατορθώνει να διαπιστώσει, κατά τρόπο αρκούντως τεκμηριωμένο και ασφαλή, τη συγκεκριμένη προέλευση της προσαύξησης (που, σε υπόθεση όπως η παρούσα, υπερβαίνει τα εισοδήματα που της έχει δηλώσει ο φορολογούμενος), παρά τη λήψη των προβλεπόμενων στο νόμο αναγκαίων, κατάλληλων και εύλογων, ενόψει των περιστάσεων, μέτρων ελέγχου και διερεύνησης της υπόθεσης, συμπεριλαμβανόμενης, ιδίως, της κλήσης του φορολογούμενου για παροχή σχετικών πληροφοριών και στοιχείων, που, αν υποβληθούν, ελέγχονται ως προς την ακρίβεια και την επάρκειά τους.».

Επειδή περαιτέρω, στο άρθρο 65 του Ν.4174/2013 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 τις διαπιστώσεις του ελέγχου, τα παρακάτω ποσά συνιστούν προσαύξηση περιουσίας για τις διαχειριστικές περιόδους 01-01 έως 31-12-2013 και 01-01 έως 31-12-2014 αντίστοιχα:

01-01 έως 31-12-2013

α/α	Αριθμός λογαριασμού Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ
1	GR.....	25/11/2013	.....	8.000,00	8.000,00
2	GR.....	19/02/2013	TRANSFER TO ACCOUNT	1.500,00	500,00
3	GR.....	13/03/2013	CASH DEPOSIT	5.000,00	1.666,67
4	GR.....	17/06/2013	CASH DEPOSIT	840,00	280,00
5	GR.....	06/06/2013	.....	2.300,00	766,67
6	GR.....	17/05/2013	ENT.....	550,00	275,00
7	GR.....	09/01/2013	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	3.000,00	1.500,00
8	GR.....	07/08/2013	.....	1.500,00	750,00
9	GR.....	26/09/2013	Κατάθεση/ανάληψη σε λογαριασμό	900	450,00
10	GR.....	15/11/2013	ENT.....	1.500,00	750,00
11	GR.....	13/12/2013	ENT.....	1.000,00	500,00
12	GR.....	28/03/2013	.....	4.500,00	2.250,00
13	GR.....	02/04/2013	.....	6.500,00	3.250,00
			ΣΥΝΟΛΟ	37.090,00	20.938,34

01-01 έως 31-12-2014

α/α	Αριθμός λογαριασμού Τράπεζας	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ
1	GR.....	22/01/2014	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	10.200,00	10.200,00
2	GR.....	22/10/2014	.....	17.500,00	17.500,00
3	GR.....	14/2/2014	ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ	500,00	250,00
			ΣΥΝΟΛΟ	28.200,00	27.950,00

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος, κατά την κρίση του, περί προαύξησης περιουσίας, δεν έλαβε υπόψη τα πραγματικά δυνητικά εισπραχθέντα εισοδήματα-ακαθάριστα έσοδα πλέον ΦΠΑ..

Ειδικότερα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα χρήσης 2013 ύψους 2.927,46€ (εισοδήματα από κινητές αξίες 2.927,46€ -Παρακρατηθέντες φόροι 325,27€).

Επιπλέον, προσκομίζει αναλυτικό καθολικό του λογαριασμού «50-00-051», χρήσης 01-01 έως 31-12-2013, της επιχείρησης «.....», όπου προμηθευτής είναι ο προσφεύγων και ισχυρίζεται ότι το υπόλοιπο ύψους 20.790,51€ (κλείσιμο λογαριασμού 31-12-2013) όφειλε να το λάβει υπόψη ο έλεγχος ως δυνητικά εισπραχθέν ποσό ακαθαρίστων εσόδων.

Επίσης, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη τα δηλωθέντα και φορολογηθέντα εισοδήματα χρήσης 2014 ύψους 78.995,04€ (εισοδήματα από κινητές αξίες 41.684,22€ + Λοιπά εισοδήματα απαλ.φόρου ή αυτοτελώς φορολογούμενα 41.470,00€ - Παρακρατηθέντες φόροι 4.159,18€).

Επειδή, ωστόσο ο έλεγχος, εξετάζοντας τις πιστώσεις που διενεργήθηκαν στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα κατά το χρονικό διάστημα από 01-01-2013 έως 31-12-2014, αποδέχθηκε όλες τις καταθέσεις που είχαν διενεργηθεί κατά το ελεγχόμενο διάστημα και συνδέονταν με την επιχειρηματική δραστηριότητα του προσφεύγοντα.

Επειδή, σύμφωνα με το «Ειδικό Λογισμικό Ελέγχου Προσαύξησης Περιουσίας» Α.Υ.Ο. 4105/2015 σελ. 74, *“Επεξηγηματικά, ο χαρακτηρισμός «εσδ», αποδίδεται σε εισοδήματα/έσοδα που προέρχονται από μισθούς, συντάξεις, εκμίσθωση κατοικιών, καταστημάτων και γαιών, ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής επιχείρησης, καθαρά κέρδη από ΟΕ ή ΕΕ ή Κοινωνία κ.τ.λ. μη υπαγόμενες στο άρθρο 10 Κ.Φ.Ε., καθαρές αμοιβές ελεγκτή ΑΕ, διαιτητή, εκτελεστή διαθήκης κ.τ.λ., ποσό διατροφής που έχει εισπραχθεί από σύζυγο (εκτός των παιδιών), εισαγωγή συναλλάγματος, άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κ.λ.π., επίδομα κοινωνικής αλληλεγγύης (ΕΚΑΣ), κ.α..*

Πρόκειται για ποσά που έχουν δυνητικά εισπραχθεί από τον ελεγχόμενο και δύνανται να έχουν διέλθει από τους τραπεζικούς του λογαριασμούς.”

Δεδομένου ότι το επικαλούμενο δυνητικά εισπραχθέν ποσό των 20.790,51€, δεν αποτελεί εισόδημα που έχει διέλθει από τους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα, κατά τη χρήση 2013, ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος χαρακτήρισε ως πρωτογενή κατάθεση από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία και θεώρησε ως προσαύξηση περιουσίας, την κατάθεση ύψους 2.300,00€ (ποσό που του αναλογεί 766,67€) που πραγματοποιήθηκε την 06-06-2013 με αιτιολογία συναλλαγής «.....».

Ωστόσο, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτει ότι η εν λόγω πίστωση πραγματοποιήθηκε από την «..... χρηματιστηριακή».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η θεώρηση του ελέγχου ότι επήλθε προσαύξηση περιουσίας από άγνωστη πηγή για μικρά ποσά καταθέσεων και συγκεκριμένα για τα παρακάτω:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣ ΗΣ
1	GR	19/2/2013	TRANSFER TO ACCOUNT	1.500,00	500,00
2	GR.....	17/6/2013	CASH DEPOSIT	840,00	280,00
3	GR.....	6/6/2013	.....	2.300,00	766,67
4	GR.....	17/5/2013	ENT.....	550,00	275,00
5	GR	7/8/2013	.....	1.500,00	750,00
6	GR	26/9/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ	900,00	450,00
7	GR	15/11/2013	ENT.....	1.500,00	750,00
8	GR	13/12/2013	ENT.....	1.000,00	500,00
			ΣΥΝΟΛΟ	10.090,00	4.271,67

Προς επίρρωση του ισχυρισμού του, επικαλείται τη με αριθμ.884/2016 απόφαση ΣτΕ, καθώς και την υπ'αριθμ.2243/10-07-2019 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή, με βάση την ως άνω Απόφαση του ΣτΕ ο φορολογούμενος τεκμαίρεται ότι γνωρίζει ή οφείλει να γνωρίζει την αληθή αιτία ή την πηγή της εισαγωγής στην περιουσία του **των μεγάλων ποσών που περιέχουν οι τραπεζικοί λογαριασμοί του** και μπορεί ευχερώς και υποχρεούται να υποδείξει στη φορολογική αρχή την πηγή προέλευσης αυτών, τούτο δε, **δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης**. Επομένως, ναι μεν επιτρέπεται η αντιστροφή του βάρους της απόδειξης υπέρ της φορολογικής διοίκησης, όχι όμως χωρίς όρια, δεδομένου ότι ως ασφαλιστική δικλείδα πρέπει να ζητούνται από το φορολογούμενο να αιτιολογήσει **τα μεγάλα ποσά**, τα οποία σε κάθε περίπτωση κρίνονται από τον έλεγχο μετά τη μελέτη του φακέλου της υπόθεσης.

Επειδή ασφαλώς, η φορολογική αρχή δεν δύναται να απαιτεί την πλήρη αιτιολόγηση εάν αυτό αντίκειται σε κάποια γενική αρχή του δικαίου, όπως η αρχή κατά την οποία «ουδείς υποχρεούται στα αδύνατα». Εντούτοις, η πλήρης αιτιολόγηση των μικρών σχετικά ποσών, μπορεί να θεωρηθεί, αντικειμενικώς και απολύτως, αδύνατη μόνον όταν η φορολογική αρχή διαπιστώνει, μετά από προσεκτική εξέταση, ότι συντρέχουν δύο προϋποθέσεις, ήτοι, αφενός, το υποστατό των

δυσχερειών που επικαλείται ο ελεγχόμενος και, αφετέρου, η απουσία εναλλακτικών τρόπων απόδειξης. (βλ. ΔΕΕ C-622/16 P έως C-624/16 P).

Επειδή, η έννοια «μικρά ποσά» εξειδικεύεται κατά περίπτωση ανάλογα με τις ιδιότητες και την οικονομική δυνατότητα του φορολογουμένου και ως εκ τούτου η διαπιστωθείσα προσαύξηση περιουσίας του φορολογουμένου, πρέπει να κρίνεται όχι μόνο με βάση συγκεκριμένο ύψος κατάθεσης, αλλά και από την συνεκτίμηση και άλλων παραγόντων, όπως το ύψος και το είδος των εισοδημάτων του, το επάγγελμά του, την περιοδικότητα των καταθέσεων του, το πλήθος των συνδικαιούχων εκάστου λογαριασμού κλπ. Δεν ισχύει ενιαίο κριτήριο για όλες τις περιπτώσεις και για όλες τις συναλλαγές, καθώς εναπόκειται στην πραγματική κρίση του ελέγχου αν οι εν λόγω συναλλαγές αποτελούν αντικείμενο φορολογικού ελέγχου προσαύξησης περιουσίας.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη το επάγγελμα του προσφεύγοντα (καλλιέργεια μυδιών), το σύνολο των πιστώσεων στους τραπεζικούς του λογαριασμούς και τα ποσά που του καταλογίζονται ως προσαύξηση περιουσίας, δε διαπιστώνονται ποσά μικρά στους λογαριασμούς του που να είναι αδύνατο να δικαιολογηθούν και ο σχετικός ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη πιστώσεις που προέρχονταν από προγενέστερες αναλήψεις και ειδικότερα οι παρακάτω πιστώσεις αποτελούν ανακύκλωση (ανάληψη και επανακατάθεση) των ίδιων χρημάτων:

α/α	Αριθμός λογαριασμού Τράπεζας FBB (ΕΤΕ)	Ημερομηνία Συναλλαγής	Αιτιολογία Συναλλαγής	Ποσό Πίστωσης	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ
1	GR.....	25/11/2013	.....	8.000,00	8.000,00
3	GR.....	13/03/2013	CASH DEPOSIT	5.000,00	1.666,67
8	GR.....	07/08/2013	.....	1.500,00	750,00
10	GR.....	15/11/2013	ENT.....	1.500,00	750,00
12	GR.....	28/03/2013		4.500,00	2.250,00
13	GR.....	02/04/2013		6.500,00	3.250,00

Επειδή, αναφορικά με την με α/α 1 πίστωση του λογαριασμού GR....., που πραγματοποιήθηκε την 25-11-2013 ύψους 8.000,00€, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι προέρχεται από μεταφορά κατάθεσης με Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ και **ΚΕΥ Υπ. Οικ.** μτφ.κθ και Ταυτότητα Συναλλαγής Τραπέζης-11-25-10.15.16.991289Ε.

Επειδή, αναφορικά με την με α/α 3 πίστωση του λογαριασμού GR....., που πραγματοποιήθηκε την 13-03-2013 ύψους 5.000,00€, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι από τα

προσκομιζόμενα στοιχεία προκύπτει μόνο η κατάθεση του εν λόγω ποσού και όχι η προέλευση αυτού.

Επειδή, αναφορικά με την με α/α 8 πίστωση του λογαριασμού GR..... που πραγματοποιήθηκε την 07-08-2013 ύψους 1.500,00€, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι προέρχεται από κατάθεση επιταγής με Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης Αγορά - εξόφληση ιδιωτικής επι και Αιτιολογία Συναλλαγής με **KEY Υπ. Οικ** επιτ.κτθ.

Επειδή, αναφορικά με την με α/α 10 πίστωση του λογαριασμού GR..... που πραγματοποιήθηκε την 15-11-2013 ύψους 1.500,00€, ο έλεγχος διαπίστωσε ότι προέρχεται από μεταφορά κατάθεσης με Περιγραφή Κωδικού Συναλλαγής Τραπέζης Αυτόματη κίνηση συστήματος χρε και Αιτιολογία Συναλλαγής ENT..... και **KEY Υπ. Οικ.** μτφ.κτθ.

Επειδή, αναφορικά με τις με α/α 12 και 13 πιστώσεις του λογαριασμού GR....., που πραγματοποιήθηκαν την 28-03-2013 και 02-04-2013 ύψους 5.000,00€ και 6.500,00€ αντίστοιχα, ο έλεγχος αποδέχθηκε ποσό 500,00€ από την πρώτη κατάθεση ως ποσό προερχόμενο από προγενέστερες αναλήψεις ως παρακάτω:

A/A	ΑΡΙΘΜΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ ΤΡΑΠΕΖΑΣ	ΗΜΕΡ/ΝΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ	ΠΟΣΑ ΧΡΕΩΣΗΣ	ΠΟΣΑ ΠΙΣΤΩΣΗΣ	ΠΟΣΟ ΠΡΟΣΑΥΞΗΣΗΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΣΥΝΟΛΟ ΑΝΑΛΗΨΕΩΝ	ΠΡΩΤΟ ΓΕΝΕΙΣ ΚΑΤΑΘΕΣΕΙΣ
1	GR	9/1/2013	ΚΑΤΑΘΕΣΗ/ΑΝΑΛΗΨΗ		3.000,00	1.500,00		1.500,00
2	GR	1/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	6.000,00			6.000	
3	GR	5/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	15.000,00			21.000	
4	GR	15/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	7.000,00			28.500	
5	GR.....	19/2/2013			10.000,00	5.000,00	18.500	
6	GR	26/2/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	8.000,00			26.500	
7	GR.....	13/3/2013	CASH DEPOSIT		5.000,00		21.500	
8	GR.....	13/3/2013			10.000,00		11.500	
9	GR.....	14/3/2013			10.000,00		500,00	
10	GR.....	28/3/2013			5000,00	4.500,00		4.500,00
	GR.....	2/4/2013			6.500,00	3.250,00		3.250,00
11	GR	4/4/2013	ΑΝΑΛΗΨΗ ΜΕΤΡΗΤΩΝ	20.000			20.000,00	
12	GR.....	8/4/2013			2.600,00		17.400,00	
			ΣΥΝΟΛΟ	56.000	52.100,00	14.250,00	171.400,00	9.250,00

Κατόπιν των ανωτέρω, οι σχετικοί ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 28-01-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του με ΑΦΜ:..... και ειδικότερα:”

α)Την τροποποίηση της υπ’αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2014,

β)Την επικύρωση της υπ’αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014,

γ)Την τροποποίηση της υπ’αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2013 έως 31-12-2013,

δ)Την τροποποίηση της υπ’αριθμ...../30-12-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ περιόδου 01-01-2014 έως 31-12-2014,

ε)Την τροποποίηση της υπ’αριθμ...../30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ άρθρου 7 παρ.3&5 του Ν 4337/2015, διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2013 και

στ)Την ακύρωση της υπ’αριθμ...../30-12-2019 πράξης επιβολής προστίμου ΚΦΔ, άρθρου 544 του Ν 4174/2013 διαχειριστικής περιόδου 01-01 έως 31-12-2014.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

Εισόδημα

- Οικονομικό έτος 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	43.800,34	175.630,99	147.065,56	103.265,22
Φόρος	8.096,42	60.115,16	48.117,68	40.021,26
Προκαταβολή φόρου	6.432,88	6.432,88	6.432,88	0,00
Πρόσθετος φόρος		45.046,73	41.045,80	41.045,80
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	941,06	7.155,35	6.090,59	5.149,53
Τέλος επιτηδεύματος	1.700,00	1.700,00	1.700,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	483,14	483,14	483,14	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή	17.653,50	120.933,26	103.890,09	86.216,59

- Φορολογικό έτος 2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ	ΔΙΑΦΟΡΑ
---------	---------	---------	----------	---------

				ΑΠΟΦΑΣΗΣ- ΔΗΛΩΣΗΣ
Φορολογητέο εισόδημα	377.835,23	421.115,09	421.115,09	43.279,86
Φόρος	37.266,76	48.483,14	48.483,14	11.216,38
Προκαταβολή φόρου	24.034,80	24.034,80	24.034,80	0,00
Πρόστιμο άρθρου 58 ν.4174/13		2.804,10	2.804,10	2.804,10
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	16.772,21	18.503,40	18.503,40	1.731,19
Τέλος επιτηδεύματος	1.850,00	1.850,00	1.850,00	0,00
Φόρος πολυτελούς διαβίωσης	1.824,24	1.824,24	1.824,24	0,00
Σύνολο φόρων για καταβολή	81.748,01	97.499,68	97.499,68	15.751,67

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

ΦΠΑ

- Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 -31/12/2013

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	183.091,10	252.799,10	191.441,10
Αξία φορολογητέων εισροών	138.516,59	97.542,88	97.542,88
Φόρος εκροών	29.319,03	36.381,07	30.404,53
Φόρος εισροών	31.851,55	22.462,09	22.462,09
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	10.497,08	10.497,08	10.497,08
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών	0,00	204,00	0,00
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	42.348,63	33.163,17	32.959,17
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	13.029,60	2.425,49	2.554,64
Χρεωστικό υπόλοιπο		7.643,39	-
Πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας		7.727,47	-
Σύνολο φόρου για καταβολή		15.370,86	

- Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 -31/12/2014

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Αξία φορολογητέων εκροών	194.267,50	317.032,50	205.413,50
Αξία φορολογητέων εισροών	65.034,15	63.328,05	63.328,05
Φόρος εκροών	25.524,78	41.484,23	26.973,76
Φόρος εισροών	14.957,89	14.565,49	14.565,49
ΦΠΑ που καταβλήθηκε με περιοδικές δηλώσεις	1.337,09	1.337,09	1.337,09
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγ. περιόδου	13.029,60	1.242,49	2.554,64
Προστιθέμενα ποσά στο φόρο εισροών		204,00	0,00
Αφαιρούμενα ποσά στο φόρο εισροών			3.799,80
Γενικό σύνολο φόρου εισροών	29.324,58	17.349,07	14.657,42
Πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση	3.799,80		
Χρεωστικό υπόλοιπο		24.135,16	12.316,34
Πρόσθετοι φόροι ανακρίβειας		7.240,55	3.694,90
Σύνολο φόρου για καταβολή		31.375,71	16.011,24

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

- Διαχειριστική περίοδος 1/1/2013 -31/12/2013

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7παρ.3&5 του Ν 4337/2015	19.718,66€	2.600,00€ 6 περιπτώσεις*600,00€*1ΣΒ=3.600,00€/3=1.200,00€ 1 περίπτωση*600,00€*3ΣΒ=1.800,00€/3=600,00€ 2 περιπτώσεις*600,00€*1ΣΒ=1.200,00€/3=400,00€ 1 περίπτωση*600,00€*1ΣΒ=600,00€/3=200,00€ 1 περίπτωση*600,00€*1ΣΒ=600,00€/3=200,00€

- Διαχειριστική περίοδος 1/1/2014 -31/12/2014

	Βάσει Ελέγχου	Βάσει Απόφασης
Υπ' αριθμ...../30-12-2019 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του Ν 4174/2013	12.500,00€	0,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

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

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

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