

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΑΓΡΟΤΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ

1. Κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα

Ως **κέρδος** από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των **επιχειρηματικών δαπανών**, των **αποσβέσεων** και των **προβλέψεων** για επισφαλείς απαιτήσεις.¹

Κατά συνέπεια οι ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε **ατομικώς** είτε **εταιρικώς** προσδιορίζουν τα καθαρά αποτελέσματά τους (**κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**) **λογιστικά**.²

2. Φορολογία εισοδήματος αγροτικών επιχειρήσεων

2.1. Έννοια ακαθαρίστων εσόδων αγροτικών επιχειρήσεων

α) 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.³

β) Ειδικά, για τους ασκούντες **ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα** :⁴

αα) Οι αγροτικές **ενισχύσεις** και **επιδοτήσεις** που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο **κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει το ποσό των 12.000,00 ευρώ**.

Παραδείγματα

¹ Πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

² Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ', του Μέρους Δεύτερου (*Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων*) του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου (*Φορολογία Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων*).

³ Τρίτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013.

⁴ Τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013 το οποίο προστέθηκε με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015 και ισχύει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά,.

i) Ενισχύσεις – Επιδοτήσεις ύψους **10.000,00** ευρώ. Το ποσό αυτό **δεν περιλαμβάνεται** στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

ii) Ενισχύσεις – Επιδοτήσεις ύψους **17.000,00** ευρώ. **Περιλαμβάνεται** στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα το ποσό των **5.000,00** ευρώ ($17.000,00 - 12.000,00 = 5.000,00$).

ββ) Οι αγροτικές **αποζημιώσεις** δεν συνυπολογίζονται στο σύνολό τους,

2.2. Λογιστικός προσδιορισμός – Κατάργηση τεκμαρτού προσδιορισμού

Οι **αγροτικές επιχειρήσεις** για τα φορολογικά έτη 2014 και επόμενα προσδιορίζουν τα καθαρά τους αποτελέσματα **λογιστικά**.

Προσοχή : Ο τεκμαρτός προσδιορισμός του καθαρού αγροτικού εισοδήματος ο οποίος προβλέπετο στον παλαιό Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994) καταργήθηκε για τα **φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από την 1.1.2014** και μετά.⁵

2.3. Φορολογία κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 3 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, τα **κέρδη από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα** φορολογούνται με συντελεστή **13%**.

β) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013, τα **κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα** που αποκτούν οι **αγροτικοί συνεταιρισμοί** και οι **ομάδες παραγωγών** φορολογούνται με συντελεστή **13%**.

3. Θέματα φορολογίας εισοδήματος αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας

3.1. Έννοια κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα⁶

α) Όσοι αποκτούν εισόδημα από **ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα**, ανεξάρτητα από το αν απαλλάσσονται ή όχι από την τήρηση βιβλίων 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 Ν. 4172/2013.

⁵ Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 26 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 από την έναρξη ισχύος του Ν. 4172/2013 (φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από την 1.1.2014 και μετά), παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν. 2238/1994 συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

⁶ Σχετική η εγκύκλιος ΠΟΛ. 1041/4.2.2015.

Επισημάνσεις

i) Οι αγρότες που δεν είναι υπόχρεοι και δεν τηρούν βιβλία θα προσδιορίζουν τα κέρδη τους με βάση τα **δεδομένα** των προβλεπομένων **φορολογικών στοιχείων**, τα οποία οφείλουν να τηρούν και να διαφυλάσσουν έως το χρόνο παραγραφής.

ii) 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**.

β) 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 :

αα) Αγορές σπόρων ή νεογνών, λιπασμάτων και φαρμάκων.

ββ) Καλλιεργητικές δαπάνες.

γγ) Δαπάνες άρδευσης.

δδ) Δαπάνες για ημερομίσθια εργατών.

εε) Κόστος καυσίμων και συντήρησης των αγροτικών μηχανημάτων.

στστ) Τόκοι και τα έξοδα των δανείων που σχετίζονται με την αγροτική εκμετάλλευση.

ζζ) Αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού κ.λπ.

γ) Προκειμένου να δηλωθεί εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2014 είναι **απαραίτητη η συμπλήρωση του έντυπου Ε3**. Ειδικότερα, το έντυπο Ε3 θα υποβάλλουν :

αα) Οι **κατ' επάγγελμα αγρότες** (είτε του ειδικού είτε του κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.).

ββ) Όσοι δεν είναι κατ' επάγγελμα αγρότες (π.χ. ιδιωτικοί και δημόσιοι υπάλληλοι, συνταξιούχοι κ.λπ.), οι οποίοι μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 δήλωναν τεκμαρτό αγροτικό εισόδημα. Τα ανωτέρω πρόσωπα θα υποβάλλουν έντυπο Ε3 **μόνο εφόσον** :

i) Απέκτησαν **πραγματικό εισόδημα** από πώληση παραγόμενων αγροτικών προϊόντων. Στην περίπτωση που έχουν παράγει π.χ. λάδι το οποίο χρησιμοποίησαν αποκλειστικά για προσωπική – οικογενειακή χρήση, δεν είναι υπόχρεοι υποβολής εντύπου Ε3.

ii) Εισέπραξαν **επιδοτήσεις** (επί παραγωγής ή μέσω παραγωγής) ανεξαρτήτως ποσού.

iii) Απέκτησαν **πραγματικό εισόδημα** από πώληση παραγόμενων αγροτικών προϊόντων και εισέπραξαν **επιδοτήσεις**.

Από τα ανωτέρω προκύπτει σαφέστατα ότι το φυσικό πρόσωπο, που μέχρι και το οικονομικό έτος 2014 δήλωνε τεκμαρτό αγροτικό εισόδημα, **δεν υποχρεούται να υποβάλλει έντυπο Ε3 και να δηλώσει αγροτικό εισόδημα εφόσον δεν πούλησε τα παραγόμενα αγροτικά προϊόντα και δεν έλαβε επιδοτήσεις.**

3.2. Φορολογία του κέρδους από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ⁷

α) Τα έσοδα των παραγωγών γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων, που προέρχονται είτε από την **πώληση των προϊόντων που παράγουν** είτε από την εξαγωγή τους, φορολογούνται με φορολογικό συντελεστή **13%**.

Ο φορολογικός συντελεστής **13%** εφαρμόζεται επί των κερδών από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα **ανεξάρτητα από τον τόπο και τον τρόπο** (χονδρικά ή λιανικά) πώλησης των παραγόμενων αγροτικών προϊόντων.

Ειδικότερα, οι ως άνω παραγωγοί φορολογούνται με συντελεστή **13%** μόνο στην περίπτωση πώλησης (χονδρικά ή λιανικά) των **δικών τους προϊόντων**, δηλαδή των προϊόντων που **έχουν παράγει οι ίδιοι** (και μόνο αυτά) είτε από δικό τους κατάστημα είτε σε λαϊκές αγορές. Κατά συνέπεια, **κύρια προϋπόθεση** για την εφαρμογή του συντελεστή **13%** σύμφωνα με τα ανωτέρω, είναι τα πωλούμενα προϊόντα να **παράγονται αποκλειστικά από τον παραγωγό και να μην έχουν υποστεί μεταποίηση.**

Προσοχή : Στην έννοια της μεταποίησης **δεν συμπεριλαμβάνεται η απλή συσκευασία.**

β) Στην περίπτωση που ο παραγωγός των παραπάνω προϊόντων πωλεί (χονδρικά ή λιανικά), παράλληλα με τα δικά του, και **προϊόντα που έχει προμηθευτεί από άλλους παραγωγούς**, τότε θεωρείται ότι **ασκείται παράλληλα επιχειρηματική εμπορική δραστηριότητα** και για τα έσοδα αυτά (δηλαδή για τα έσοδα που προέρχονται από την πώληση προϊόντων τρίτων, και μόνο για αυτά) εφαρμόζεται η κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013 (τα πρώτα 50.000,00 με συντελεστή 26% και το υπερβάλλον ποσό με συντελεστή 33%).

Επισημάνσεις

⁷ Σχετικές οι εγκύκλιοι ΠΟΛ. 1041/4.2.2015, ΠΟΛ. 1088/17.4.2015 και ΠΟΛ. 1097/28.4.2015.

i) Ο φορολογικός συντελεστής 13% **δεν εφαρμόζεται** για δραστηριότητες εκμετάλλευσης του εξοπλισμού των παραπάνω παραγωγών (π.χ. μίσθωση αγροτικών μηχανημάτων κ.λπ.), καθώς η δραστηριότητα αυτή **συνιστά παροχή υπηρεσιών σε τρίτους** και όχι αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

ii) Ο φορολογικός συντελεστής 13% **δεν εφαρμόζεται** για την αμοιβή που τυχόν λαμβάνει παραγωγός των παραπάνω προϊόντων για υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος σε άλλους αγρότες δεν αποτελεί αγροτικό εισόδημα.

Πώληση ιδιοπαραγόμενων προϊόντων	Πώληση προϊόντων τρίτων	Παροχή υπηρεσιών σε τρίτους						
Εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα	Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (Εμπορία – μεταποίηση και παροχή υπηρεσιών)							
Φορολογία με συντελεστή 13%	Φορολογία με την κλίμακα : <table border="1" data-bbox="790 831 1243 1034"> <thead> <tr> <th>Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)</th> <th>Φορολογικός συντελεστής</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>≤ 50.000,00</td> <td>26%</td> </tr> <tr> <td>> 50.000,00</td> <td>33%</td> </tr> </tbody> </table>		Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής	≤ 50.000,00	26%	> 50.000,00	33%
Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής							
≤ 50.000,00	26%							
> 50.000,00	33%							

3.3. Μη συμψηφισμός της ζημιάς από τους διαφορετικούς κλάδους της εμπορικής ή αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας

Όπως διευκρινίζεται με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1097/28.4.2015 η ζημία που προκύπτει από τους διαφορετικούς κλάδους της εμπορικής ή αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας **μεταφέρεται για συμψηφισμό** με βάση τις οικίες διατάξεις,⁸ ωστόσο η ζημία του ενός κλάδου **δεν συμψηφίζεται με κέρδη** του άλλου καθόσον το αποτέλεσμα του καθενός φορολογείται με διαφορετικό τρόπο.

Εμπορία – μεταποίηση	Παροχή υπηρεσιών	Αγροτική δραστηριότητα
Ζημιά 3.000,00	Κέρδος 15.000,00	Ζημιά 2.000,00
Το κέρδος 12.000,00 ευρώ (15.000,00 – 3.000,00) φορολογείται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013		Η ζημία 2.000,00 ευρώ δεν συμψηφίζεται με το κέρδος των 12.000,00 ευρώ και μεταφέρεται για συμψηφισμό στα επόμενα 5 χρόνια

⁸ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 1 του άρθρου 27 του Ν. 4172/2013 εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα 5 φορολογικά έτη. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας μεταγενέστερου έτους.

3.4. Συνιδιοκτησία – Συνεκμετάλλευση

Σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1024/17.1.2014 και στην περίπτωση **συνιδιοκτησίας** αγροτεμαχίων, ζώων, πτηνών, κ.λπ. :

α) Εφόσον η εκμετάλλευση αυτών γίνεται **διακεκριμένα** από τους ιδιοκτήτες κατά το ποσοστό συνιδιοκτησίας τους, πρόκειται για **ξεχωριστές ατομικές αγροτικές εκμεταλλεύσεις**. Κατά συνέπεια το **καθαρό εισόδημα** κάθε ιδιοκτήτη από την πώληση (χονδρικά ή/και λιανικά) των, παραγομένων από αυτούς προϊόντων φορολογείται με συντελεστή **13%**.

β) Στην **από κοινού** εκμετάλλευση πρόκειται για μια αγροτική εκμετάλλευση που πραγματοποιείται από **κοινωνία αστικού δικαίου** και όχι για ξεχωριστές αγροτικές εκμεταλλεύσεις. Κατά συνέπεια το **κέρδος** από την επιχειρηματική δραστηριότητα της κοινωνίας φορολογείται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, ήτοι :

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
≤ 50.000,00	26%
> 50.000,00	33%

3.5. Ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων

3.5.1. Γενικά

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του Ν. 4172/2013, ο όρος **εισόδημα από ακίνητη περιουσία** σημαίνει το εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την **εκμίσθωση** ή την **ιδιοχρησιμοποίηση** ή τη **δωρεάν παραχώρηση** χρήσης γης και ακινήτων.

Σε ότι δε αφορά την **ιδιοχρησιμοποίηση**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 2 του ίδιου άρθρου και νόμου, το εισόδημα τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο **3%** της **αντικειμενικής αξίας** του ακινήτου.

Προσοχή : Η αντικειμενική αξία προσδιορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 41 και 41α του Ν. 1249/1982.⁹

3.5.2. Ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων από φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα

⁹ Σχετική και η αναφορά της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1113/2.6.2015.

α) Με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1069/23.3.2015** διευκρινίσθηκε ότι, το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτων αποτελεί **τεκμαρτό εισόδημα** για τον κύριο του ακινήτου (εισόδημα από ακίνητη περιουσία δηλαδή εισόδημα από κεφάλαιο) και **ταυτόχρονα εκπιπόμενη δαπάνη** όταν χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που ορίζονται στο άρθρο 22 του Ν. 4172/2013, ήτοι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, **επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών**, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23, οι οποίες :

αα) Πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.

ββ) Αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

γγ) Εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Προσοχή : Εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 (*Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα*) δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του άρθρου 22 εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ.1007/9.1.2015).

β) Βάσει των ανωτέρω το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (*ατομική επιχείρηση*) και **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο, υπολογίζει το **εισόδημα** από την **ιδιοχρησιμοποίηση** με συντελεστή **3%** επί της αντικειμενικής αξίας, το οποίο :

αα) Δηλώνεται ως εισόδημα από ακίνητα (*υποχρέωση υποβολής εντύπου Ε2 και μεταφορά του εισοδήματος στο έντυπο Ε1*), για να φορολογηθεί με την κλίμακα :

Φορολογητέο εισόδημα (Ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής
≤ 12.000,00	11%
> 12.000,00	33%

ββ) Καταχωρείται **ως δαπάνη** στα βιβλία, εφόσον τηρούνται, και μεταφέρεται στο έντυπο Ε3.

Προσοχή : Σε περίπτωση κατά την οποία το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση είναι μεγαλύτερο από αυτό που προκύπτει από την εφαρμογή συντελεστή 3% επί της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων, τότε **θα αναμορφωθεί φορολογικά το υπερβάλλον ποσό** διότι σύμφωνα με την περίπτωση η' του άρθρου

23 του Ν. 4172/2013 δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα το τεκμαρτό μίσθωμα της παραγράφου 2 του άρθρου 39 σε περίπτωση ιδιοχρησης κατά το μέτρο που υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

γ) Στην περίπτωση των προσώπων που αποκτούν εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, αυτά ιδιοχρησιμοποιούν τα αγροτεμάχια κατά συνέπεια προκύπτει τεκμαρτό εισόδημα υπολογιζόμενο στο 3% της αντικειμενικής αξίας αυτών. Το εισόδημα αυτό αναγράφεται στο έντυπο **E2**, μεταφέρεται να φορολογηθεί στο έντυπο **E1** και επειδή αποτελεί **εκπιπόμενη δαπάνη** από τα ακαθάριστα έσοδα θα **αναγραφεί** στα βιβλία, εφόσον τηρούνται, και θα μεταφερθεί στο έντυπο **E3**.

Επισημάνσεις

i) Στην περίπτωση κατά την οποία **δεν τηρούνται βιβλία** το ποσό της δαπάνης αναγράφεται **απευθείας** στο έντυπο **E3**.

ii) Το φυσικό πρόσωπο το οποίο **δεν υποχρεούται** να υποβάλλει έντυπο **E3** και να δηλώσει αγροτικό εισόδημα, εφόσον δεν πούλησε τα παραγόμενα αγροτικά προϊόντα και δεν έλαβε επιδοτήσεις, **δεν υποχρεούται να υποβάλλει** έντυπο **E2** και να δηλώσει εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση.

Παράδειγμα 1°

Ατομική επιχείρηση **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **150.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **4.500,00** ευρώ (3% επί της αντικειμενικής αξίας). Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος :

i) Θα υποβάλει έντυπο **E2** και θα δηλώσει στο έντυπο **E1**, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, για να φορολογηθεί με την κλίμακα της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 το ποσό των **4.500,00** ευρώ.

ii) Θα αναγράψει το ποσό των **4.500,00** ευρώ ως δαπάνη στα **βιβλία** του, εφόσον τηρούνται, και θα το μεταφέρει στο έντυπο **E3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά και φορολογικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Παράδειγμα 2°

Ατομική επιχείρηση **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **150.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **7.500,00** ευρώ (5% επί της αντικειμενικής αξίας). Στην περίπτωση αυτή ο φορολογούμενος :

i) Θα υποβάλει έντυπο **E2** και θα δηλώσει στο έντυπο **E1**, ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία, για να φορολογηθεί με την κλίμακα της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του Ν. 4172/2013 το ποσό των **7.500,00** ευρώ.

ii) Θα αναγράφει το ποσό των **7.500,00** ευρώ ως **δαπάνη** στα **βιβλία** του, εφόσον τηρούνται, και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ **φορολογικά** θα **πρέπει να αναμορφωθεί** το ποσό που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η μη εκπιπτόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Τεκμαρτό μίσθωμα λόγω ιδιοχρησιμοποίησης		7.500,00
Μείον	Τεκμαρτό μίσθωμα που εκπίπτει (150.000,00 χ 3%)	<u>4.500,00</u>	
	Τεκμαρτό μίσθωμα που δεν εκπίπτει		<u>3.000,00</u>

3.5.3. Ιδιοχρησιμοποίηση γης και ακινήτων από νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες

α) Με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1069/23.3.2015** διευκρινίσθηκε ότι, το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση γης ή ακινήτου **υπόκειται σε φορολογία** στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, **χωρίς καμία εξαίρεση** για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασίων, ξενοδοχείων, κλπ., ενώ ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης **εκπίπτει**, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το **τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου**.

β) Βάσει των ανωτέρω το νομικό πρόσωπα ή νομική οντότητα που **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο, υπολογίζει το **εισόδημα** από την **ιδιοχρησιμοποίηση** με συντελεστή **3%** επί της αντικειμενικής αξίας, το οποίο :

αα) Καταχωρείται ως **εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα** στα τηρούμενα βιβλία, μεταφερόμενο στο έντυπο **Ε3**. Θα υποβληθεί και το έντυπο **Ε2**.¹⁰

ββ) Καταχωρείται ως **δαπάνη** στα βιβλία, μεταφερόμενη στο έντυπο **Ε3**.

Προσοχή : Για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, εκπίπτει το τεκμαρτό

¹⁰ Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

μίσθωμα στο σύνολό του **ανεξάρτητα αν υπερβαίνει το 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.**¹¹

γ) Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι **φορολογικά αδιάφορο** για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, εφόσον το τεκμαρτό αυτό εισόδημα είναι το **3%** της αντικειμενικής αξίας των ακινήτων.

Παράδειγμα 1°

Νομικό πρόσωπο **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **200.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **6.000,00** ευρώ (**3% επί της αντικειμενικής αξίας**). Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο :

i) Θα αναγράψει το ποσό των **6.000,00** ευρώ ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Θα υποβληθεί επίσης και το έντυπο **Ε2**.

ii) Θα αναγράψει το ποσό των **6.000,00** ευρώ ως **δαπάνη** στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά** και **φορολογικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Παράδειγμα 2°

Νομικό πρόσωπο **ιδιοχρησιμοποιεί** ακίνητο αντικειμενικής αξίας **200.000,00** ευρώ για το οποίο έχει υπολογίσει ετήσιο τεκμαρτό μίσθωμα **10.000,00** ευρώ (**5% επί της αντικειμενικής αξίας**). Στην περίπτωση αυτή το νομικό πρόσωπο :

i) Θα αναγράψει το ποσό των **10.000,00** ευρώ ως έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Θα υποβληθεί επίσης και το έντυπο **Ε2**.

ii) Θα αναγράψει το ποσό των **10.000,00** ευρώ ως δαπάνη στα **βιβλία** του και θα το μεταφέρει στο έντυπο **Ε3**. Στην περίπτωση αυτή το ποσό αυτό εκπίπτει **λογιστικά** από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας, ενώ **φορολογικά** θα **πρέπει να αναμορφωθεί** το ποσό που υπερβαίνει το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η μη εκπιπόμενη από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής :

	Τεκμαρτό μίσθωμα	λόγω	
	ιδιοχρησιμοποίησης		10.000,00
Μείον	Τεκμαρτό μίσθωμα που εκπίπτει (200.000,00 χ 3%)		
	Τεκμαρτό μίσθωμα που δεν εκπίπτει	<u>6.000,00</u>	<u>4.000,00</u>

¹¹ Ερμηνευτική παραδοχή της εγκυκλίου ΠΟΛ. 1113/2.6.2015.

3.6. Απογραφή εμπορευσίμων αγαθών

α) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 33 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως αυτή τέθηκε με το άρθρο 89 του Ν. 4316/2014, ειδικά οι επιχειρήσεις που τηρούν **απλογραφικά βιβλία** και οι οποίες για τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων τους του οικονομικού έτους 2014 (*χρήση 2013*) εφάρμοσαν τις διατάξεις του δευτέρου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του Ν. 2238/1994 (*ήτοι τεκμαρτή απογραφή*), δύνανται, **αποκλειστικά για τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014 :**

αα) Ως απογραφή έναρξης να λάβουν ποσοστό **10%** των αγορών της διαχειριστικής χρήσης του 2013, και

ββ) Ως απογραφή λήξης το **10%** των αγορών του φορολογικού έτους 2014, ανεξαρτήτως υποχρέωσης σύνταξης απογραφής εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων.

Επισημάνσεις

i) Οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται αναλόγως για τους **αγρότες** που πριν την 1.1.2014 **τηρούσαν βιβλία και εξέδιδαν στοιχεία** του Κ.Φ.Α.Σ.

ii) Οι **αγρότες** και **λοιποί επιτηδευματίες** που **δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων**, δύνανται να εξάγουν το λογιστικό αποτέλεσμα του **φορολογικού έτους 2014**, είτε χωρίς απογραφές έναρξης και λήξης είτε να προβούν σε αποτίμηση των εμπορευσίμων περιουσιακών στοιχείων τους της 1.1.2014 με οποιονδήποτε αξιόπιστο τρόπο και σε σύνταξη απογραφής λήξης της 31.12.2014 με τον ίδιο τρόπο, όπως και της απογραφής έναρξης σε καταστάσεις τις οποίες διαφυλάσσουν έως το χρόνο παραγραφής.

β) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 της απόφασης **ΠΟΛ. 1019/16.1.2015**, οι έχοντες ως κύριο αντικείμενο των εργασιών της (*άνω του 50% του συνόλου του καθαρού κύκλου εργασιών από πώληση αγαθών*) τις ακόλουθες δραστηριότητες:

αα) **Αγρότες** (*ειδικού και κανονικού καθεστώτος Φ.Π.Α.*) και **αγροτικές εκμεταλλεύσεις.**

ββ) Όσοι διενεργούν πωλήσεις οπωρολαχανικών, νωπών αλιευμάτων και λοιπών αγροτικών προϊόντων αποκλειστικά στις κινητές λαϊκές αγορές ή πλανοδίως, καθώς και

γγ) Ο αγρότης που πωλεί τα προϊόντα παραγωγής του από λαϊκές αγορές,

εφόσον εμπίπτουν στην παράγραφο 2(γ) του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 και κατατάσσονται την κατηγορία των **πολύ μικρών οντοτήτων** του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και εκ του λόγου αυτού συντάσσουν μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων (*απλογραφικό*

λογιστικό σύστημα), **δύνανται να μη διενεργούν φυσική απογραφή** των αποθεμάτων τους στο τέλος της ετήσιας περιόδου (φορολογικό έτος).

Προσοχή : Στην περίπτωση αυτή και από το φορολογικό έτος 2015 και επόμενα, **δεν θα διενεργείται τεκμαρτή απογραφή** αλλά οι **αγορές ή/και η παραγωγή** της περιόδου θα θεωρούνται **έξοδο** (κόστος πωληθέντων).

3.7. Προκαταβολή φόρου εισοδήματος

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο 35 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, όπως αυτή τέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 2 του Ν. 4328/2015, ειδικά για το **φορολογικό έτος 2014** για όσους αποκτούν εισόδημα από **ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα** το προς βεβαίωση ποσό **προκαταβολής φόρου εισοδήματος** της παραγράφου 1 του άρθρου 69 **περιορίζεται στο μισό**.

3.8. Φορολογία διαφοράς τεκμηρίων

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Ν. 4172/2013, η διαφορά που προκύπτει μεταξύ του τεκμαρτού και του συνολικού εισοδήματος κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 30, η οποία προστίθεται στο φορολογητέο εισόδημα, φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 29 ήτοι με συντελεστή **13%**, εφόσον ο φορολογούμενος έχει εισόδημα **μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση** ή εφόσον το **μεγαλύτερο μέρος των εισοδημάτων** του προκύπτει από **ατομική αγροτική επιχείρηση**.

3.9. Τέλος επιτηδεύματος

α) Σύμφωνα με την απόφαση **ΠΟΛ. 1167/2.8.2011** για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος οι **αγρότες ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. δεν θεωρούνται επιτηδευματίες**.¹²

β) Σύμφωνα με την εγκύκλιο **ΠΟΛ. 1053/17.2.2014** :

αα) Για τους αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. που θα τηρήσουν βιβλία και θα ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. για πρώτη φορά, **η ημερομηνία μεταβολής θα θεωρείται ως πρώτη έναρξη** και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα 5 έτη θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος.

ββ) Θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος όσοι αγρότες τηρήσουν βιβλία και ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. και **έχουν κλείσει το 62^ο έτος** της ηλικίας τους.

¹² Τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 1 του άρθρου 3 της απόφασης.