



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Θεσσαλονίκη 21/1/2016

Αριθμός απόφασης: 25

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη
Τηλέφωνο : 2313-333256
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την από 28/9/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ΑΦΜ, κατοίκου Κοζάνης, κατά της από και με αρ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
4. Την από και με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κοζάνης με την οποία καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό 13.606,66 €, για το φορολογικό έτος 2014, με βάση την με αρ. αρχική ηλεκτρονική δήλωσή της που συνυπέβαλλε με τον σύζυγό της
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
6. Την από 3/11/2015 εισήγηση του τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας.

Επί της από 28/9/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από και με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ποσό 13.606,66 €, για το φορολογικό έτος 2014, με βάση την με αρ. αρχική ηλεκτρονική δήλωσή της που συνυπέβαλλε με τον σύζυγό της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης και την διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, για τους παρακάτω λόγους :

- Το νέο καθεστώς φορολογίας εισοδημάτων προερχόμενο από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα αντίκειται στο άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος.
- Με την ισχύουσα φορολόγηση ιδρύεται κατ'ουσίαν εις βάρος των αγροτών αμάχητο τεκμήριο φοροδιαφυγής.
- Η αναγκαστική είσπραξη του σε βάρος της βεβαιωθέντος φόρου θα επιφέρει την ολοκληρωτική οικονομική κατάρρευση της οικογένειάς της.

Επειδή στο άρθρο 21 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι : «1. 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. 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.».

Επειδή στη συνέχεια στο άρθρο 22 περί «Εκπιπτόμενων επιχειρηματικών δαπανών» του Κ.Φ.Ε., όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 22 του Ν.4223/13, ορίζεται ότι : «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α)

πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) 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, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή στο άρθρο 29 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι « 3. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση με την με αρ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 126.065,84 €, καθαρό ατομικό εισόδημα μετά των αφαιρούμενων δαπανών ύψους 70.915,42 € και εισόδημα από ακίνητα 114,00 €. Με βάση τα εν λόγω εισοδήματα, προέκυψε φόρος ύψους 8.940,55 €, βεβαιώθηκε προκαταβολή φόρου επόμενου έτους ποσού 2.535,23 € και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 2.130,88 €. Εκδόθηκε η με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του ν. 4172/2013.

Επειδή ο επίμαχος υπολογισμός και εκκαθάριση του φόρου για τα εισοδήματα που απέκτησε η προσφεύγουσα το 2014 από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα έγιναν ορθά εκ μέρους της Διοίκησης, σύμφωνα με τον συντελεστή που ορίζεται στην παρ. 3 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013. Η δε διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Συνεπώς οι διοικητικές ενέργειες, σύμφωνα με την αρχή της νομιμότητας, πρέπει να είναι σύμφωνες προς τον κανόνα δικαίου που διέπει τη δράση της διοίκησης, όταν αυτός περιγράφει λεπτομερώς τις νόμιμες προϋποθέσεις έκδοσης της πράξης, όταν, δηλαδή, πρόκειται για δέσμια αρμοδιότητα (ΣτΕ 2674/1998). Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής της προσβαλλόμενης πράξης καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Στην υπό εξέταση όμως υπόθεση θα πρέπει να επισημάνουμε τα εξής :

Από τις συνταγματικές διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1, 5 και 78 παρ. 1 συνάγεται ότι ο νομοθέτης είναι, κατ' αρχήν, ελεύθερος να καθορίζει τις διάφορες μορφές οικονομικών επιβαρύνσεων, οι οποίες δύνανται να επιβληθούν στους βαρυνόμενους πολίτες με διάφορους τρόπους, προκειμένου να συγκεντρωθούν δημόσια έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του κράτους. Περιορίζεται, ωστόσο, από τις αρχές της νομιμότητας και της βεβαιότητας του φόρου, της μη αναδρομικής ισχύος των φορολογικών νόμων, καθώς και τις αρχές της φορολογικής δικαιοσύνης και της χρηστής διοίκησης (ΣτΕ 2469-2471/2008, ΣτΕ 604/2014).

Στα πλαίσια αυτά, ο νομοθέτης διαθέτει ευρεία ευχέρεια να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα κάθε φορά, χωρίς να αποκλείεται η διαφορετική φορολογική μεταχείριση κατηγοριών φορολογούμενων, υπό την προϋπόθεση ότι η μεταχείριση αυτή δεν πρέπει να είναι αυθαίρετη, αλλά να στηρίζεται σε γενικά και αντικειμενικά κριτήρια, ανταποκρινόμενα στις ιδιαίτερες συνθήκες υπό τις οποίες τελεί κάθε κατηγορία, ενόψει και των

εκάστοτε κοινωνικοοικονομικών συνθηκών (ΣτΕ 693/2011, ΣτΕ Ολ. 2469-2471/2008, ΣτΕ 3485/2007, ΣτΕ Ολ. 2396-2398/2004, ΣτΕ 2974/2001, ΣτΕ 444/1995, ΣτΕ Ολ. 2113/1963). Έχει μάλιστα κριθεί ότι είναι θεμιτές οι διαφοροποιήσεις της φορολογίας που στηρίζονται στον τρόπο άσκησης του επαγγέλματος ή της επιχείρησης (ΣτΕ 1754/1990). Επιπλέον είναι συνταγματικά ανεκτή η διαφορετική φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων από διαφορετικές πηγές, δεδομένου ότι δικαιολογείται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε πηγής εισοδήματος, χωρίς μάλιστα ο νομοθέτης να είναι υποχρεωμένος να θεσπίζει ενιαίες ή ομοιόμορφες ρυθμίσεις για όλες τις πηγές (ΣτΕ 497/2000, ΣτΕ 1135/1991).

Εν προκειμένω, με το άρθρο 29 του Ν. 4172/2013, μεταξύ άλλων, θεσπίζεται διαφορετικός τρόπος φορολόγησης (διαφορετικές κλίμακες συντελεστών φορολογίας ή ενιαίος συντελεστής φορολογίας) ανά πηγή εισοδήματος, τροποποιούμενου του προϊσχύοντος καθεστώτος, σύμφωνα με το οποίο ο φόρος εισοδήματος επιβαλλόταν καταρχήν ενιαία στο συνολικό εισόδημα των φυσικών προσώπων. Συγκεκριμένα, καθιερώνεται κλίμακα μη μισθωτών με δύο φορολογικά κλιμάκια για τη φορολόγηση του εισοδήματος που προκύπτει από ατομική επιχείρηση και ελευθέριο επάγγελμα, διάφορος τρόπος φορολόγησης εισοδημάτων από ατομική γεωργική επιχείρηση και την προσαύξηση περιουσίας.

Επιπλέον, όπως προκύπτει από την αιτιολογική έκθεση του Ν. 4172/2013 «Οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος εντάσσονται στον ευρύτερο σχεδιασμό του Υπουργείου Οικονομικών για τη μεταρρύθμιση του φορολογικού συστήματος της χώρας με στόχο τη δημιουργία ενός δίκαιου, με βάση τις συνταγματικές επιταγές της φορολογικής δικαιοσύνης και ίσης μεταχείρισης και αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, το οποίο θα συμβάλλει καθοριστικά στην ενίσχυση της διαφάνειάς του στο ανταγωνιστικό διεθνές οικονομικό περιβάλλον και στην ουσιαστική καταπολέμηση της φοροαποφυγής και φοροδιαφυγής.»

Από τα παραπάνω συνάγεται ότι, ο έλληνας νομοθέτης, στα πλαίσια της διακριτικής ευχέρειας που διαθέτει να διαμορφώνει το κατάλληλο, κατά την εκτίμησή του, φορολογικό σύστημα κάθε φορά, θέσπισε τις επίμαχες φορολογικές διατάξεις λαμβάνοντας υπόψη την ανάγκη αντιμετώπισης των συνεπειών της οικονομικής κρίσης και με στόχο την πάταξη της φοροδιαφυγής και τη δημιουργία ενός δίκαιου, αποτελεσματικού και αυστηρού φορολογικού συστήματος. Προς το σκοπό αυτό, μεταξύ άλλων, καταργήθηκε το αφορολόγητο για όλες τις κατηγορίες εισοδήματος και προβλέφθηκε διαφορετική φορολογική μεταχείριση εκάστης πηγής εισοδήματος, κατά τρόπο ώστε να υλοποιείται η αρχή της φορολογικής δικαιοσύνης λαμβάνοντας υπόψη τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά κάθε πηγής εισοδήματος. Δεδομένων των ανωτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013, τελούν σε απόλυτη συμφωνία προς τις επιταγές του άρθρων 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος και οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι.

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί παραβίασης της αρχής της ανθρώπινης αξιοπρέπειας (άρθρο 2 § 1 Συντ.) είναι αόριστοι και αβάσιμοι, καθώς επικαλείται μεν την ιδιαιτερότητα της αγροτικής παραγωγής διότι ενέχει κινδύνους που απειλούν την συντήρησή της, την κερδοφορία της και την συντήρησή της λόγω αστάθμητων παραγόντων όπως τα καιρικά φαινόμενα, αλλά από την άλλη το ίδιο το κράτος προστατεύει την δραστηριότητα αυτή με τις αγροτικές ενισχύσεις και αποζημιώσεις τις οποίες χορηγεί. Επιπλέον στις περιόδους που η αγροτική παραγωγή δεν αποδίδει τα αναμενόμενα για το αγρότη επιχειρηματία έσοδα, μπορεί να εμφανίσει ζημιές για την συγκεκριμένη χρήση στην οποία σαφώς και δεν επιβάλλεται φόρος.

Επειδή δεν αποδεικνύεται η ολοκληρωτική οικονομική κατάρρευση της προσφεύγουσας σε περίπτωση αναγκαστικής είσπραξης του οφειλόμενου σε βάρος της φόρου, διότι όπως προκύπτει από τα προσκομιζόμενα με την παρούσα προσφυγή έγγραφα, οι δαπάνες τις οποίες επικαλείται αφορούν στην επιχειρηματική της δραστηριότητα και αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής της, το δε δηλωθέν καθαρό εισόδημά της είναι ικανό για την συντήρηση τόσο της ίδια όσο και τις οικογένειάς της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 28/9/2015 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2014

Τελικό χρεωστικό : 13.606,66 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον υπ' αριθμ. χρηματικό κατάλογο της Γ.Γ.Π.Σ.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ ΚΑΙ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).