



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/01/2019

Αριθμός απόφασης: 189

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας: 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ, κατά της με αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (αρ. δήλωσης) της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2017, που εκδόθηκε στις 03/09/2018, δυνάμει της με αριθμό υποβληθείσας αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προέκυψε ποσό οφειλόμενου φόρου ύψους 3.653,20€.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2017, με επιφύλαξη, δηλώνοντας, μεταξύ άλλων, στον πίνακα 4 αυτής (Φορολογούμενα εισοδήματα και μειώσεις) ζημιά από επιχειρηματική δραστηριότητα 4.355,28€. Εν συνεχεία, η προσφεύγουσα υπέβαλε την υπ' αριθ. πρωτ. 49427/28.08.2018 αίτηση για συμπλήρωση του κωδ. 021 [Ασκείτε επιχειρηματική δραστηριότητα και είστε ασφαλισμένος στον ΟΓΑ:] στον Πίνακα 2 της υποβληθείσας δήλωσης ισχυρίζεται ότι εμπίπτει στην κατηγορία αυτή. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε το από 10/08/2018 και άνευ πρωτοκόλλου έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α. – Περιφερειακό Τμήμα Αγροτών Ηπείρου. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ απέρριψε την επιφύλαξη της προσφεύγουσας (υπ' αρ. πρωτ./05.09.2018 αρνητική απάντηση), εκκαθάρισε την δήλωση χωρίς την συμπλήρωση του προαναφερθέντος κωδικού και προέβη στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού χωρίς την μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 του ν.4172/2013.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι ασκεί παράλληλα αγροτική και επιχειρηματική δραστηριότητα, υπαγόμενη σε ασφάλιση του ΟΓΑ και η συμπλήρωση του κωδ. 021 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 (Έντυπο Ε1) δεν εξαρτάται από το ύψος ή το είδος των εισοδημάτων που δηλώνονται κάθε φορά.

Επειδή, με το άρθρο 20 του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να

υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα. 2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1068/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1319/17.04.2018) ορίζεται ότι: «Άρθρο 1. Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων... 10. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τις Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ, προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου... Άρθρο 4 Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος... ε. Οι κωδ. 021-022 συμπληρώνονται όταν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα και ο φορολογούμενος είναι ασφαλισμένος στον ΟΓΑ, προκειμένου να υπολογιστεί η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16, για το μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από την αγροτική δραστηριότητα...».

Επειδή, με το άρθρο 67 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά... 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής, ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, καθώς και τα δικαιολογητικά ή άλλα στοιχεία τα οποία συνυποβάλλονται με αυτήν...».

Επειδή, με το άρθρο 16 παρ. 1 του ν.4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με την παρ.2 του άρθρου 112 του Ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α' 85/12-05-2016) και σύμφωνα με την παρ.11 του ίδιου άρθρου έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα, ορίζεται ότι: «Ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των χιλίων εννιακοσίων (1.900) ευρώ για το φορολογούμενο χωρίς εξαρτώμενα τέκνα, όπως αυτά ορίζονται στο άρθρο 11, όταν το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και συντάξεις δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ. Η μείωση του φόρου ανέρχεται σε χίλια εννιακόσια πενήντα (1.950) ευρώ για το φορολογούμενο με ένα (1) εξαρτώμενο τέκνο, σε δύο χιλιάδες (2.000) ευρώ για δύο (2) εξαρτώμενα τέκνα και σε δύο χιλιάδες εκατό (2.100) ευρώ για τρία (3) εξαρτώμενα τέκνα και άνω. Εάν το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των ποσών αυτών, η μείωση του φόρου περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου».

Επειδή, στις οδηγίες για τη συμπλήρωση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017 αναγράφεται ότι οι κωδικοί 021 – 022 του εντύπου 1 είναι προσυμπληρωμένοι με την ένδειξη "ΝΑΙ" όταν ο φορολογούμενος ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι ασφαλισμένος στον ΟΓΑ, προκειμένου να υπολογιστεί η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16, για το μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από την αγροτική δραστηριότητα. Η συμπλήρωση των κωδικών πραγματοποιείται με αποστολή ενημερωτικών ηλεκτρονικών αρχείων του αρμόδιου ασφαλιστικού φορέα (Ε.Φ.Κ.Α.).

Επειδή, με το άρθρο 29 παρ. 1 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «...Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ, μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, υπολογίζεται η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 αλλά μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική δραστηριότητα...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1107/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες και διευκρινήσεις για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των τροποποιήσεων που επήλθαν στο άρθρο 29 παρ. 1 του ν.4172/2013 με το άρθρο 44 του ν.4389/2016, διευκρινίστηκε ότι: «...όταν αποκτάται εισόδημα από ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, η οποία υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, μαζί με εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα, η μείωση του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 υπολογίζεται μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αυτός χαρακτηρίζεται ως κατ' επάγγελμα αγρότης σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία και του ποσοστού συμμετοχής του εισοδήματός του από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα σε σχέση με το συνολικό εισόδημα...».

Επειδή, με το άρθρο 40 του ν.4387/2016 ορίζεται ότι: «1. Οι ασφαλισμένοι, οι οποίοι βάσει των γενικών ή ειδικών ή καταστατικών διατάξεων του ΟΓΑ, όπως ίσχυαν έως την έναρξη

ισχύος του παρόντος, ασφαλίζονταν ως αυτοαπασχολούμενοι στην ασφάλιση του Κλάδου Κύριας Ασφάλισης Αγροτών του ΟΓΑ, καταβάλλουν από 1/1/2017, ανεξαρτήτως του χρόνου υπαγωγής στην κοινωνική ασφάλιση, ασφαλιστική εισφορά στον κλάδο κύριας σύνταξης επί του εισοδήματός τους, όπως αυτό καθορίζεται με βάση το καθαρό φορολογητέο εισόδημα από την ασκούμενη αγροτική δραστηριότητα και κάθε άλλη δραστηριότητα που υπάγεται στην ασφάλιση του ΟΓΑ κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος... 5. Οι ρυθμίσεις των παραγράφων 1 και 2 εφαρμόζονται αναλογικά και στις εξής κατηγορίες ασφαλισμένων: α) Στους ασφαλισμένους, που ανεξαρτήτως του χρόνου υπαγωγής τους στην κοινωνική ασφάλιση, υπάγονταν ή θα υπάγονται, έως την έναρξη ισχύος του παρόντος, βάσει των γενικών ή ειδικών ή καταστατικών διατάξεων του ΟΓΑ, όπως ίσχυαν έως την έναρξη ισχύος του παρόντος, στην ασφάλιση του ΟΓΑ με εισοδηματικά ή πληθυσμιακά κριτήρια, ως προς τον τρόπο υπολογισμού της μηνιαίας ασφαλιστικής τους εισφοράς κλάδου κύριας σύνταξης...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε, με επιφύλαξη, την υπ' αριθ./30.07.2018 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καθώς δεν ήταν προσυμπληρωμένος σε αυτήν από τον Ε.Φ.Κ.Α. ο κωδ. 021 [Ασκέιτε επιχειρηματική δραστηριότητα και είστε ασφαλισμένος στον ΟΓΑ:] στον Πίνακα 2, ώστε να εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013, περί μείωσης του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα από την αγροτική δραστηριότητα. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της προσκόμισε το από 10/08/2018 και άνευ πρωτοκόλλου έγγραφο του Ε.Φ.Κ.Α. – Περιφερειακό Τμήμα Αγροτών Ηπείρου, με θέμα «Προσθήκη δραστηριότητας», σε απάντηση της με αριθ. πρωτ./01.08.2018 αίτησής της, στο οποίο αναγράφεται ότι είχε εγγραφεί στα Μητρώα Ασφαλισμένων του Κλάδου Κύριας Ασφάλισης των Αγροτών του ν.2458/1997 του τ. ΟΓΑ έως και 31/05/2017, ως αγρότισσα. Από 01/06/2017 φέρεται εγγεγραμμένη στα Μητρώα Ασφαλισμένων του Ε.Φ.Κ.Α. ως καταστηματάρχης - αγρότισσα. Το εν λόγω έγγραφο δεν αποτελεί βεβαίωση ότι η προσφεύγουσα, κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2017, υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 40 του ν.4387/2016, περί ασφαλισμένων βάσει των γενικών ή ειδικών ή καταστατικών διατάξεων του ΟΓΑ, όπως ίσχυαν έως την έναρξη ισχύος του ν.4387/2016, στην ασφάλιση του ΟΓΑ με εισοδηματικά ή πληθυσμιακά κριτήρια. Περαιτέρω, η προσφεύγουσα δεν δηλώνει εισόδημα από αγροτική δραστηριότητα ώστε να τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 του ν.4172/2013, περί μείωσης του φόρου που προβλέπεται στο άρθρο 16 του ίδιου νόμου και αναλογεί μόνον στο εισόδημα που αποκτάται από αγροτική δραστηριότητα.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας, περί υπαγωγής στις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 του ν.4172/2013, απορρίπτεται ως αναπτόδεικτος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 28/09/2018 και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2017 Χρεωστικό: 3.653,20€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ. /Δ.Ο.Υ. ΙΩΑΝΝΙΝΩΝ).

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.