



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-6-2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1297

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604538

ΦΑΞ : 213-1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε 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).
 - δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).
2. Την ΠΟΛ.1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 24-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου , οδός , ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμου της του με ΑΦΜ , κατά της με αριθ. δήλωσης/2019 (αριθ. ειδ/σης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. δήλωσης/2019 (αριθ. ειδ/σης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24-2-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμου της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, την 19-4-2019, ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσας μητέρας του του με ΑΦΜ, η οποία απεβίωσε την 11-3-2018, υπέβαλλε χειρόγραφα, για το φορολογικό έτος 2018, δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) και κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), τα οποία έλαβαν από την Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ αριθ. δήλωσης Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δήλωσε στους κάτωθι κωδικούς του εντύπου Ε1 τα εξής:

- Στον κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περ. 1, 3)» ποσό 1.015,20€.
- Στον κωδ. 461 «Καθαρό εισόδ. από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» ποσό 1.027,00€.
- Στον κωδ. 475 «Ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» ποσό 1.287,00€.

Με την με αριθ. ειδ/σης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσας κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 225,94€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ανωτέρω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Η αποβιώσασα ήταν κατά κύριο επάγγελμα αγρότης και συνταξιούχος του Ο.Γ.Α..

Στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων απέστειλε στην Υπηρεσία μας, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, την με αριθ. πρωτ. /..... /2020 Βεβαίωση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων – Δ/ση Αποκεντρωμένων Υπηρεσιών Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδας & Ιονίου – Τμήμα Αγροτικής Ανάπτυξης & Ελέγχων Ν. Ηλείας, η οποία έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020, στην οποία αναφέρεται ότι: «Βεβαιώνεται ότι, με βάση τον Ν.3874/2010 (ΦΕΚ Α' 151/10) και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια και τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 του παραπάνω νόμου και την απόφαση 134416/14-2-2011 (ΦΕΚ Β' 273/11) που ορίζει τη διαδικασία για την έκδοση των σχετικών πιστοποιητικών, η του με αριθμό Α.Δ.Τ.: και ΑΦΜ:, κάτοικος τ.κ., **ΔΗΜΟΥ, Π.Ε., είναι εγγεγραμμένη στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων και είναι**

επαγγελματίας αγρότισσα. ΓΙΑ ΤΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ ΑΠΟ 1/1/2018 ΕΩΣ 11/3/2018 ΟΠΟΤΕ ΚΑΙ ΑΠΕΒΙΩΣΕ. ...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΕΜΠΡΟΘΕΣΜΟ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 63 «Ειδική Διοικητική Διαδικασία -Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.4174/2013, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 18 του ν.4446/2016: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και πρέπει να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου αναστέλλεται κατά το χρονικό διάστημα από 1 έως 31 Αυγούστου. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου ορίζεται σε εξήντα (60) μέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 46 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), ορίζεται ότι: «1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου την οποία κοινοποιεί στον φορολογούμενο.

2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεση της η Φορολογική Διοίκηση.

3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει το φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 5 «Κοινοποίηση πράξεων» του ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς.

...

4. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα έγγραφα που έχουν πληροφοριακό χαρακτήρα ή πράξεις προσδιορισμού φόρου του άρθρου 32 του παρόντος Κώδικα μπορούν να κοινοποιούνται με απλή επιστολή.».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας με την Δ.Ο.Υ. ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ διαπιστώθηκε ότι η με αριθ. δήλωσης/2019 (αριθ. ειδ/σης) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, εστάλη στον προσφεύγοντα με απλή επιστολή, χωρίς κοινοποίηση.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ δεν τήρησε τα όσα ορίζονται στις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 5 του ν.4174/2013. Ως εκ τούτου, γίνεται δεκτό ότι η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή ασκήθηκε εμπρόθεσμα.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΥΣΙΑ ΤΗΣ ΥΠΟ ΚΡΙΣΗ ΠΡΟΣΦΥΓΗΣ

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 «Ορισμοί - Δικαίωμα εγγραφής» του ν.3874/2010 (ΦΕΚ Α' 151), όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94), ορίζεται ότι: «1. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, οι παρακάτω ορισμοί έχουν αντίστοιχα την εξής έννοια:

α) *Επαγγελματίας αγρότης είναι το ενήλικο φυσικό πρόσωπο που έχει δικαίωμα εγγραφής στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων, εφόσον πληροί σωρευτικά τις ακόλουθες προϋποθέσεις:*

αα) *Είναι κάτοχος αγροτικής εκμετάλλευσης.*

αβ) *Ασχολείται επαγγελματικά με αγροτική δραστηριότητα στην εκμετάλλευσή του τουλάχιστον κατά 30% του συνολικού ετήσιου χρόνου εργασίας του.*

αγ) *Λαμβάνει από την απασχόλησή του σε αγροτική δραστηριότητα το 50% τουλάχιστον του συνολικού ετήσιου εισοδήματός του και*

αδ) *Είναι ασφαλισμένος ο ίδιος και η αγροτική του εκμετάλλευση, όπου απαιτείται, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.*

αε) *Τηρεί λογιστικά βιβλία, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.6.α του άρθρου 22 του ν.4223/2013 (ΦΕΚ Α' 287), 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 εκκαθάρισης 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 15 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2018, ορίζεται ότι: «1. Το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις υποβάλλεται σε φόρο, σύμφωνα με την ακόλουθη κλίμακα:

Εισόδημα (Μισθοί, Συντάξεις Επιχειρηματική Δραστηριότητα) σε ευρώ	Φορ. Συντελεστής
---	------------------

0 - 20.000	22%
20.001 - 30.000	29%
30.001 - 40.000	37%
40.001 -	45%

Όταν το πραγματικό εισόδημα των φορολογουμένων δεν υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ και το τεκμαρτό τους εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των 9.500 ευρώ και εφόσον δεν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα για την οποία απαιτείται η υποβολή δήλωσης έναρξης εργασιών ή ατομική αγροτική δραστηριότητα, το εισόδημα αυτό, εξαιρουμένου του εισοδήματος από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, και η προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων, φορολογούνται σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο και την παράγραφο 1 του άρθρου 16. Εάν το πραγματικό εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των 6.000 ευρώ, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 29. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται και για τους φορολογούμενους που διέκοψαν την επιχειρηματική τους δραστηριότητα, για το εισόδημα που απέκτησαν μετά τη διακοπή της.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 16 «Μείωση φόρου εισοδήματος» του ν.4172/2013, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2018, ορίζεται ότι: «1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80) ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16.

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. Εφόσον, μαζί με τα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου αποκτάται και εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς και αγροτική δραστηριότητα.

2. ...

3. Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται αυτοτελώς με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15.

Ο φόρος που προκύπτει για το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχείρηση μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται στο άρθρο 16.

Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθούς και συντάξεις μαζί με εισόδημα ατομικής αγροτικής επιχείρησης, η μείωση φόρου υπολογίζεται μία φορά για το σύνολο των εισοδημάτων.

Στην περίπτωση που αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση μαζί με εισόδημα από λοιπές κατηγορίες, η μείωση του φόρου θα είναι αυτή που αναλογεί μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση.»

Η μείωση του φόρου της παρούσας παραγράφου για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται μόνο για τους κατ επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφόσον τουλάχιστον το πενήντα τοις εκατό (50%) του εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα. Στο εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου δεν περιλαμβάνονται η κύρια σύνταξη από ΟΓΑ, οι αμοιβές από παροχή εργασίας με εργόσημο, οι αμοιβές εργαζομένων υπαγομένων στην ασφάλιση ΟΓΑ σε τυποποιητήρια, συσκευαστήρια και σε συναφείς χώρους, για έως εκατόν πενήντα (150) ημερομίσθια ανά έτος, καθώς και οι αμοιβές μελών αγροτικών ή/και γυναικείων συνεταιρισμών, που απασχολούνται περιστασιακά και υπάγονται στην ασφάλιση ΟΓΑ.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1107/ 18-7-2016 με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 112 του ν.4387/2016 (ΦΕΚ Α'85) και του άρθρου 44 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α'94)»

αναφέρεται ότι: «... 2. Η παρ. 6 του αρ. 112 του ν.4387/2016 αντικαθιστά την παρ. 3 του άρθρου 29 του Ν.4172/2013 (Αλ 167). Συγκεκριμένα, καταργείται ο συντελεστής δεκατρία τοις εκατό (13%) για τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση. Με τη νέα διάταξη, τα κέρδη από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται πλέον αυτοτελώς με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, χωρίς δηλαδή τα εισοδήματα αυτά να αθροίζονται με τυχόν εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθούς και συντάξεις. Αυτό σημαίνει ότι εάν κάποιος έχει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθωτή εργασία και συντάξεις (που φορολογούνται αθροιστικά) και παράλληλα έχει και εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, η κλίμακα του άρθρου 15 εφαρμόζεται αυτοτελώς για το εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα και ξεχωριστά για το άθροισμα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

3. Σε περίπτωση που το εισόδημα προκύπτει μόνο από ατομική αγροτική επιχείρηση τότε ο φόρος μειώνεται κατά το ποσό που προβλέπεται στο άρθρο 16. Στην περίπτωση, όμως, που αποκτάται εισόδημα από μισθούς και συντάξεις μαζί με εισόδημα ατομικής αγροτικής επιχείρησης, οι μειώσεις του φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 16 υπολογίζονται μία φορά για το σύνολο των εισοδημάτων. Στην περίπτωση, όμως, που αποκτάται εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή/και από ατομική αγροτική επιχείρηση μαζί με εισόδημα από λοιπές κατηγορίες, η μείωση του φόρου που προβλέπονται στο άρθρο 16 θα εφαρμόζονται αναλογικά μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται αποκλειστικά από μισθωτή εργασία και συντάξεις ή και από ατομική αγροτική επιχείρηση. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα.

4. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της περ. β της παρ. 3 του άρθρου 44 του ν.4389/2016 προστίθεται νέο εδάφιο στο τέλος της παρ. 3 του άρθρου 29 του ν. 4172/ 2013 (Α'167) με το οποίο διευκρινίζεται ότι η μείωση του φόρου που αναλύεται στην προηγούμενη παράγραφο για τους ασκούντες αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα εφαρμόζεται μόνο για τους κατ' επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία (άρθρο 2 παρ. 1 του ν.3874/2010 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν.4389/2016), εφόσον τουλάχιστον το 50% του εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα. Οι διατάξεις της παρούσας παραγράφου έχουν εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα.

5. Τέλος με τις διατάξεις της περ. α της παρ. 3 του άρθρου 44 του νέου νόμου προστίθενται νέα εδάφια στο τέλος της παρ. 1 του άρθρου 29 του ν. 4172/2013 με τα οποία προβλέπεται 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. Εφόσον, μαζί με τα εισοδήματα του προηγούμενου εδαφίου αποκτάται και εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις, η μείωση του φόρου θα υπολογίζεται αναλογικά μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, καθώς και από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Η ανωτέρω ρύθμιση έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. Α.1041/ 29-1-2019 (ΦΕΚ Β' 353) με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ αναφέρεται ότι:

«Άρθρο 1

Υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων

...

7. Οι δηλώσεις των αποβιωσάντων υποβάλλονται σε χειρόγραφη μορφή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. εμπρόθεσμα έως 31.12.2019. Στην περίπτωση αυτή απαιτείται ενημέρωση του Τμήματος Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ του αποβιώσαντος πριν από την υποβολή της δήλωσης με την ημερομηνία θανάτου και τα στοιχεία των νόμιμων κληρονόμων/ εγγυτέρων συγγενών, προσκομίζοντας τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

...

Άρθρο 4

Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου

...

2. Κατά την υποβολή των δηλώσεων στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση των δηλούμενων εισοδημάτων και φόρων, δύναται να ζητηθεί να προσκομιστούν τα δικαιολογητικά στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. και στη συνέχεια εκδίδονται οι Πράξεις Διοικητικού/ Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 32 και το άρθρο 34 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ). Οι Πράξεις Διοικητικού/ Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου, και στις περιπτώσεις αυτές, εκδίδονται και κοινοποιούνται στους φορολογούμενους από τη Δ.Ο.Υ. εκκαθάρισης της δήλωσης με απλή επιστολή, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 5 του ΚΦΔ.

...

Άρθρο 5

Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος

...

Γ. ΕΝΤΥΠΟ Ε1

...

ΠΙΝΑΚΑΣ 2 (ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΑΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ)

...

ζ. Στους κωδ. 037-038 καταχωρείται η ένδειξη ότι ο ασκών αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα είναι κατ' επάγγελμα αγρότης σύμφωνα με την επίσημη ταυτοποίηση από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης (άρθρο 2 παρ. 1 του ν.3874/2010 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν.4389/2016).

...

ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)

...

Υποπίνακας 4Γ1 (εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα)

Το εισόδημα που αποκτάται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν. 4172/2013.

Το εισόδημα από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται με λογιστικό τρόπο (έσοδα μείον έξοδα) ανεξάρτητα από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων. Οι μη υπόχρεοι σε έκδοση στοιχείων που 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.

Προκειμένου να δηλωθεί εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα για το φορολογικό έτος 2018, είναι απαραίτητη η συμπλήρωση του εντύπου Ε3.

Τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα (λογιστικός προσδιορισμός) φορολογούνται πλέον αυτοτελώς με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 (κλίμακα μισθωτών), χωρίς δηλαδή τα εισοδήματα αυτά να αθροίζονται με τυχόν εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθούς και συντάξεις (παρ. 3 άρθρου 29 ν. 4172/2013).

Ο χαρακτηρισμός του κατ' επάγγελμα αγρότη προκύπτει από επίσημη ταυτοποίηση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης (άρθρο 2 παρ. 1 ν. 3874/2010, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν.4389/2016 Για τους κατ' επάγγελμα αγρότες, όπως αυτοί ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εφαρμόζονται οι μειώσεις του φόρου του άρθρου 16, εφόσον τουλάχιστον το πενήντα τοις εκατό (50%) του συνολικού εισοδήματός τους προέρχεται από αγροτική δραστηριότητα. Στο συνολικό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου δεν περιλαμβάνονται η κύρια σύνταξη από ΕΦΚΑ (πρώην ΟΓΑ), οι αμοιβές από παροχή εργασίας με εργόσημο, οι αμοιβές εργαζομένων υπαγομένων στην ασφάλιση ΕΦΚΑ (πρώην ΟΓΑ) σε τυποποιητήρια, συσκευαστήρια και σε συναφείς χώρους, για έως εκατόν πενήντα (150) ημερομίσθια ανά έτος, καθώς και οι αμοιβές μελών αγροτικών ή/και γυναικείων συνεταιρισμών, που απασχολούνται περιστασιακά και υπάγονται στην ασφάλιση ΕΦΚΑ (πρώην ΟΓΑ).».

Επειδή, στην υπό κρίση προσφυγή, ο προσφεύγων, την 19-4-2019, ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμος της αποβιώσας μητέρας του του με ΑΦΜ, η οποία απεβίωσε την 11-3-2018, υπέβαλλε χειρόγραφα, για το φορολογικό έτος 2018, δήλωση φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ε1) και κατάσταση οικονομικών στοιχείων από επιχειρηματική δραστηριότητα (έντυπο Ε3), τα οποία έλαβαν από την Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ αριθ. δήλωσης Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων δήλωσε στους κάτωθι κωδικούς του εντύπου Ε1 τα εξής:

- Στον κωδ. 303 «Άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις (εκτός περ. 1, 3)» ποσό 1.015,20€.
- Στον κωδ. 461 «Καθαρό εισόδ. από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» ποσό 1.027,00€.
- Στον κωδ. 475 «Ακαθάριστα έσοδα από άσκηση ατομικής αγροτικής δραστηριότητας» ποσό 1.287,00€.

Με την με αριθ. ειδ/σης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, επιβλήθηκε σε βάρος της αποβιώσας κύριος φόρος εισοδήματος, ποσού 225,94€.

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ υπολόγισε τη μείωση του φόρου αναλογικά μόνο στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από μισθωτή εργασία και συντάξεις, ήτοι μόνο στο ποσό των 1.015,20€ (κωδ. 303 εντύπου Ε1) και όχι στο μέρος του εισοδήματος που προέρχεται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, διότι διαπίστωσε μέσω του συστήματος **taxis**, ότι η αποβιώσασα δεν ήταν κατ' επάγγελμα αγρότης, αλλά συνταξιούχος του Ο.Γ.Α.. Συνεπώς, το ποσό της μείωσης του φόρου ανήλθε στο ποσό των 223,34€ (1.015,20€ x 22%).

Επειδή, στα πλαίσια της διαδικασίας επανεξέτασης, ο προσφεύγων απέστειλε στην Υπηρεσία μας, μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, την με αριθ. πρωτ./...../2020 Βεβαίωση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων – Δ/ση Αποκεντρωμένων Υπηρεσιών Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδας & Ιονίου – Τμήμα Αγροτικής Ανάπτυξης & Ελέγχων Ν. Ηλείας, η οποία έλαβε από την Υπηρεσία μας αριθ. πρωτ. εισερχομένου Δ.Ε.Δ. ΕΙ 2020 ΕΜΠ/2020, στην οποία αναφέρεται ότι: «Βεβαιώνεται ότι, με βάση τον Ν.3874/2010 (ΦΕΚ Α' 151/10) και λαμβάνοντας υπόψη τα κριτήρια και τις προϋποθέσεις του άρθρου 2 του παραπάνω νόμου και την απόφαση 134416/14-2-2011 (ΦΕΚ Β' 273/11) που ορίζει τη διαδικασία για την έκδοση των σχετικών πιστοποιητικών, η του με αριθμό Α.Δ.Τ.: και ΑΦΜ:, κάτοικος τ.κ., **ΔΗΜΟΥ, Π.Ε.**, είναι εγγεγραμμένη στο Μητρώο Αγροτών και Αγροτικών Εκμεταλλεύσεων και είναι **επαγγελματίας αγρότισσα**. ΓΙΑ ΤΟ ΔΙΑΣΤΗΜΑ ΑΠΟ 1/1/2018 ΕΩΣ 11/3/2018 ΟΠΟΤΕ ΚΑΙ ΑΠΕΒΙΩΣΕ. ...».

Επειδή, η Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ, κατόπιν έκδοσης της ανωτέρω Βεβαίωσης του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων – Δ/ση Αποκεντρωμένων Υπηρεσιών Πελοποννήσου, Δυτικής Ελλάδας & Ιονίου – Τμήμα Αγροτικής Ανάπτυξης & Ελέγχων Ν. Ηλείας και σε συνδυασμό με τα όσα αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1107/18-7-2016 καθώς και στην με αριθ. Α.1041/29-1-2019 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ, οφείλει σε κάθε περίπτωση να καταχωρήσει στον κωδ. 037 (Είστε κατ' επάγγελμα αγρότης;) του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, την ένδειξη «ΝΑΙ» σύμφωνα με την επίσημη ταυτοποίηση από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης (άρθρο 2 παρ. 1 του ν.3874/2010 όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 65 του ν.4389/2016). Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι η αποβιώσασα ασκούσε αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. / 24-2-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, ως εξ' αδιαθέτου κληρονόμου της του με ΑΦΜκαι ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Β' ΠΕΡΙΣΤΕΡΙΟΥ προβεί σε νέα εκκαθάριση της με αριθ. δήλωσης/2019 (αριθ. ειδ/σης) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.