



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 01.09.2017

Αριθμός απόφασης: 1757

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. 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».

4. Την από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή των α) . . του ..., ΑΦΜ .. και β) . . του ..., Α.Φ.Μ. ..., ενεργούντων με την ιδιότητα των συμπλοιοκτητών της πρώην συμπλοιοκτησίας «. . – . .» με Α.Φ.Μ. ..., κατά της με αρ. πρωτ. .../...-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... στην από .../2016 επιφύλαξη, κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, που διατυπώθηκε κατά την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης (υπ' αρ. ...) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρου 45 ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2016 της συμπλοιοκτησίας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ. .../...-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ..., στην από 21-07-2016 επιφύλαξη, κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, που διατυπώθηκε κατά την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής (υπ' αρ. 45) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων άρθρου 45 ν. 4172/2013 φορολογικού έτους 2016 της συμπλοιοκτησίας, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από .../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής των α) . . του ..., ΑΦΜ ... και β) . . του ..., Α.Φ.Μ. ..., 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 αριθμό πρωτ. .../...-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. .. δεν έγινε αποδεκτή η δήλωση επιφύλαξης της συμπλοιοκτησίας «. . – . .» με Α.Φ.Μ. ..., κατά την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης (υπ' αρ. ...) φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, με την οποία αιτείτο τα έσοδα του εν λόγω έτους να φορολογηθούν βάσει των διατάξεων του ν. 27/1975 περί ναυτιλιακών εταιριών και όχι βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013, ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ... μη αποδεχόμενος τους λόγους της επιφύλαξης προέβη σε εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της συμπλοιοκτησίας, θεωρώντας το εισόδημά της ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο φορολογείται βάσει των διατάξεων του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Οι προσφεύγοντες, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητούν την ακύρωση της με αρ. πρωτ. .../...2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ... προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) **Παράβαση υπερνομοθετικής ισχύος νόμου.** Το επαγγελματικό πλοίο της συμπλοιοκτησίας είναι μικρότερων των 10 κόρων (6,33) και είναι χαρακτηρισμένο ως αλιευτικό. Η δε δραστηριότητα της επιχείρησης είναι αλίευση ψαριών σε ανοιχτή θάλασσα και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις περί φορολογίας πλοίων του ν. 27/1975.
- 2) **Παράβαση νόμου - Εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή- Πλημμελής αιτιολογία.** Το άρθρο 21 του ν. 4172/2013 δεν δύναται να εφαρμοστεί εν προκειμένω, καθώς αυτό παραπέμπει στην περίπτωση της παραγωγής αλιευτικών προϊόντων και όχι της αλίευσης ψαριών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού επικαλείται τις υπ' αρ. 2989, 2990, 2991 & 2992/1997 αποφάσεις του ΣτΕ , καθώς και την υπ' αρ. 47/2015 Γνωμοδότηση της Ολομέλειας του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από το Υπουργείο Οικονομικών με την ΠΟΛ 1035/2016

Επειδή, στο άρθρο **7§§1 & 2 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 το υπ' αρ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Β 1053891 ΕΞ 2015/21-04-2015** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γ.Γ.Δ.Ε., Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Δ/νση Άμεσης Φορολογίας, Τμήματα Α' –Β') με θέμα «*Νομική μορφή των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 που είναι καταχωρημένα στο Μητρώο*» : «..... ιε) Η συμπλοιοκτησία αποτελεί νομικό πρόσωπο, υποκείμενο φόρου που εντάσσεται στην περ. ε' του άρθρου 45 ως κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα. Για το σύνολο των κερδών της φορολογείται στο επίπεδο του νομικού προσώπου.....»

Επειδή, στο άρθρο **45 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται: α) β) γ) δ) ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, στ) ζ) Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα».

Επειδή, στο άρθρο **47§§1,2 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα 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 παρόν κεφάλαιο. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Επειδή, στο άρθρο **21§1 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, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1041/4-2-2015**: «4.Επομένως, 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αρ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1115073 ΕΞ 2016/26-07-2016** έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γ.Γ.Δ.Ε., Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Α') με θέμα: *“Φορολογική αντιμετώπιση εσόδων από την παραγωγή αλιευτικών προϊόντων”*: «4. Διευκρινίζεται τέλος ότι η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 21 του ν.4172/2013 δεν έχει υποστεί καμιά τροποποίηση/κατάργηση όσον αφορά στις δραστηριότητες που στοιχειοθετούν την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα για τον Κ.Φ.Ε. Επίσης διευκρινίζεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις δεν κάνουν καμία διάκριση για τον αριθμό τον κόρων των αλιευτικών σκαφών. Κάθε συναλλαγή που αποφέρει έσοδα από την παραγωγή αλιευτικών προϊόντων, προσδιορίζει εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 21 του ν.4172/2013.»

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η συμπλοιοκτησία για το φορολογικό έτος 2016 δήλωσε εισόδημα από πώληση αλιευμάτων, το οποίο βάσει των ανωτέρω διατάξεων φορολογείται ως εισόδημα από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα. Σημειώνεται ότι ούτε ο ν. 4172/13, αλλά ούτε και κάποια διευκρινιστική εγκύκλιος κάνει διάκριση μεταξύ της αλιείας σε ανοικτή θάλασσα σε σχέση με την ιχθυοκαλλιέργεια. Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί των προσφευγόντων απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. .../...-2017 ενδικοφανούς προσφυγής των α) . . του ., ΑΦΜ ... και β) . . του ..., Α.Φ.Μ. ..., ενεργούντων με την ιδιότητα των συμπλοιοκτητών της πρώην συμπλοιοκτησίας «. . – . .» με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση συμπλοιοκτησίας - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2016 :Χρεωστικό: 17.701,57€.

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την εκκαθάριση της με αρ. .../2017 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους προσφεύγοντες.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.**

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.