



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08/09/2017

Αριθμός απόφασης: 1856

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

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 του του Α.Φ.Μ., κατά α) της με αρ. πρωτ.-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., στην από ...-2016 και με αριθμ. καταχώρισης δήλωσης με επιφύλαξη, φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και β) της με αρ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος

φορολογικού έτους 2015, βάσει της ανωτέρω δήλωσης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αρ. πρωτ.-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην από 09.08.2016 επιφύλαξη, κατ' άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, που διατύπωσε ο προσφεύγων κατά την υποβολή της 1^{ης} τροποποιητικής (υπ' αρ.) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2015 και την με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, βάσει της ανωτέρω δήλωσης, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ., με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από ...-2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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, που διατυπώθηκε κατά την υποβολή της με αρ. καταχώρησης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του προσφεύγοντος, με την οποία αιτούνταν τα έσοδα του εν λόγω φορολογικού έτους να φορολογηθούν βάσει των διατάξεων του ν. 27/1975 περί φορολογίας πλοίων 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 του προσφεύγοντος, εκδίδοντας την με αρ. ειδοποίησης Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου και θεωρώντας το εισόδημα από την αλίευση ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο φορολογείται βάσει των διατάξεων των άρθρων 21-28 ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή, ζητά την ακύρωση της με αρ. πρωτ. /.....-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κομοτηνής, καθώς και της με αρ. ειδοποίησης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- 1) **Παράβαση υπερνομοθετικής ισχύος νόμου.** Το επαγγελματικό πλοίο του προσφεύγοντος είναι μικρότερο των 10 κόρων (3,717) και είναι χαρακτηρισμένο ως αλιευτικό. Η δε δραστηριότητα της

επιχείρησης είναι παράκτια αλιεία 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, 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. Επίσης, στο ίδιο άρθρο και νόμο, όπως τροποποιήθηκε με την περ. α' της παρ. 6 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013 (Φ.Ε.Κ. 287 Α'), ορίζεται ότι 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. Σύμφωνα δε με την παρ. 3 του άρθρου 29 του ν.4172/2013, τα κέρδη από ατομική αγροτική επιχείρηση φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1116/10-6-2015 από 01.01.2014 καταργήθηκε ο προσδιορισμός του καθαρού γεωργικού εισοδήματος σύμφωνα με το [άρθρο 42](#) του ν. [2238/1994](#) «τεκμαρτός προσδιορισμός του γεωργικού εισοδήματος», και το κέρδος που αποκτάται από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, προσδιορίζεται πλέον όπως και το κέρδος από οποιαδήποτε άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 29 του ν. [4172/2013](#).

Περαιτέρω με την με αρ. πρωτ. [Δ12 Α 1109216 ΕΞ 24.7.2014](#) εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι «στην έννοια της μεταποίησης δε συμπεριλαμβάνεται η απλή συσκευασία». Για την ερμηνεία του ανωτέρω όρου της απλής συσκευασίας και προκειμένου να υπάρξει συμβατότητα με την μέχρι σήμερα διαδικασία που διαχωρίζει την αγροτική από την εμπορική δραστηριότητα, γίνεται δεκτός ο όρος της πρώτης μεταποίησης που έχει υιοθετήσει το Υπουργείο Ανάπτυξης και Γεωργίας. Σύμφωνα με την παρ.3 του άρθρου 2 της απόφασης με Αριθμ. Β3 32/ 26.3.2003, των Υπουργών Ανάπτυξης και Γεωργίας (Φ.Ε.Κ τ.β' 386/2 Απριλίου 2003), «ως πρώτη μεταποίηση πρωτογενών προϊόντων» θεωρείται η φάση που περιλαμβάνει όλες τις αναγκαίες διεργασίες που πραγματοποιούνται μετά την πρωτογενή παραγωγή

και δεν συνιστούν ενέργειες επεξεργασίας που καθιστούν τα πρωτογενή προϊόντα μεταποιημένα. Διεργασίες πρώτης μεταποίησης θεωρούνται: Α) Για μεν τα ζωικά, οι διαδικασίες σφαγής μέχρι τον τεμαχισμό, ο τεμαχισμός και η τυποποίηση του κρέατος, η αποστέωση, η ψύξη και κατάψυξη, η αφαίρεση του κελύφους δίδυρων μαλακίων και σαλιγκαριών, ο αποκεφαλισμός και εκσπλαχνισμός των αλιευμάτων, η ωοσκόπηση των αυγών, η πρόψυξη του γάλακτος και η παραλαβή του μελιού. Β) Για δε τα φυτικά, ο καθαρισμός, ο καλλωπισμός, η διαλογή, η αποξήρανση, η ψύξη, η τυποποίηση και η συσκευασία.. 2. Βασική προϋπόθεση για τους φορολογικούς σκοπούς είναι η πρώτη μεταποίηση να γίνεται σε ίδια παραγωγή, να μην συνιστά βιομηχανική επεξεργασία και να μην προσδίδει προστιθέμενη αξία στο πρωτογενές προϊόν αλλά μόνο να διευκολύνει την έξοδο του προϊόντος από την αγροτική εκμετάλλευση. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι η αποξήρανση της σταφίδας, η εκκόκκιση του καλαμποκιού, η αποφλοίωση ρυζιού, η αποξήρανση των σύκων, ο αλωνισμός των δημητριακών, ο τεμαχισμός κατεψυγμένων και νωπών ζώων, η φυσική ζύμωση κρασιού, η παραγωγή και εμφιάλωσή του, η κονσερβοποίηση από τον παραγωγό ελαίων της δικής του παραγωγής και η πώληση τους στον τόπο της παραγωγής, δεν συνιστούν βιομηχανική επεξεργασία. 3. Είναι προφανές πως όταν μια αγροτική εκμετάλλευση δραστηριοποιείται τόσο με την παραγωγή αγροτικών προϊόντων όσο και τη μεταποίηση (ή παροχή υπηρεσιών), θα εφαρμοστεί διαφορετικός φορολογικός συντελεστής. Ο συντελεστής 13% εφαρμόζεται μόνο για την αγροτική δραστηριότητα. Σε μια τέτοια περίπτωση πρέπει να γίνει επιμεριστικά διαχωρισμός στην καταχώρηση των εσόδων και των εξόδων. Τέλος με τις εγκυκλίους [ΠΟΛ.1041/4.2.2015](#) και [ΠΟΛ.1113/2.6.2015](#) δόθηκαν οδηγίες για τις εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα δαπάνες. Συγκεκριμένα, στην ανωτέρω εγκύκλιο αναφέρεται ότι 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: α) αγορές σπόρων ή νεογνών, λιπασμάτων και φαρμάκων, β) καλλιεργητικές δαπάνες, γ) δαπάνες άρδευσης, δ) δαπάνες για ημερομίσθια εργατών, ε) το κόστος καυσίμων και συντήρησης των αγροτικών μηχανημάτων, στ) τους τόκους και τα έξοδα των δανείων που σχετίζονται με την αγροτική εκμετάλλευση, ζ) τις αποσβέσεις παγίου εξοπλισμού, η) ασφαλιστικές εισφορές κλπ.

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 των 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, επιπλέον, σε κανένα σημείο του νόμου 4172/13, αλλά και σε καμία διευκρινιστική εγκύκλιο δεν γίνεται διάκριση μεταξύ της αλιείας σε ανοικτή θάλασσα και ιχθυοκαλλιέργειας ή αλιείας σε λίμνες, ποτάμια και εν γένει «γλυκά νερά» και ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι στο άρθρο 21 του ν. 4172/2013 δεν περιλαμβάνονται περιπτώσεις αλιείας σε ανοικτή θάλασσα με τη χρήση αλιευτικών πλοίων, όπως συμβαίνει εν προκειμένω, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του του με Α.Φ.Μ.

.....

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

Φορολογικό έτος 2015 :

Χρεωστικό: 5.334,85 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε με την με αρ. ειδοποίησης .../28-3-2017 πράξη διορθωτικού φόρου εισοδήματος με βάση την 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015.

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

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.