



Καλλιθέα 01/3/2021

Αριθμός Απόφασης: 742

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604553

## Α Π Ο Φ Α Σ Η

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.4.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Το άρθρο έκτο, 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 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

2. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.16 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.9.16) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 02/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ΑΕ με την επωνυμία <<.....>>, με ΑΦΜ ....., κατά της ...../2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ

5. Την υπ' αριθμ. ..../2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, με την οποία καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 14.112,63€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ 3.528,16€, ήτοι συνολικό ποσό 17.640,79€ για το φορολογικό έτος 2014 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

6. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, του Προϊσταμένου του ΚΕΜΕΕΠ, της οποίας ζητείται η ακύρωση και την από 02-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

### ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από το ΚΕΜΕΕΠ διενεργήθηκε μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2014.

Πρόκειται για ΚΤΕΛ που ιδρύθηκε το 2003 (ΦΕΚ 5058/13.6.03) η λειτουργία του οποίου διέπεται από το νόμο 2963/2001.

Από τον έλεγχο των βιβλίων και στοιχείων, προέκυψαν λογιστικές διαφορές από διάφορους λογαριασμούς ύψους 54.279,34 ευρώ που δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 ν.4172/2013 και υποβλήθηκαν σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων, διαμορφώνοντας έτσι τη μηδενική με κέρδη δήλωση του φορολογικού έτους 2014,σε κερδοφόρα κατά το ποσό των λογιστικών αυτών διαφορών.

Με την από 02/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της παραπάνω Οριστικής Πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1.Μη δυνατότητα φορολόγησης του ΚΤΕΛ ΑΕ, λόγω ειδικής φορολογικής διάταξης του άρθρου 3 του ν. 2963/2001 που αποκλείει την εφαρμογή του ν.4172/.2013 (ΚΦΕ).

2.Για τη μη φορολόγηση των ΚΤΕΛ ΑΕ επικαλείται: το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β1166032 ΕΞ2015/21.12.2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, την ΠΟΛ 1179/2016 του ΓΓ Δημοσίων Εσόδων και τις με αριθ.4412/2016 & 1049/2020 αποφάσεις ΔΕΔ.

3.Στην προκειμένη περίπτωση είναι σαφές ότι δεν εφαρμόζεται τουλάχιστον αναδρομικά η ΔΕΑΦ Β 1073111ΕΞ2018/11.05.18 αφού με βάση την κείμενη νομοθεσία του υπουργείου Μεταφορών, την ερμηνευτική πρακτική του Υπ. Οικονομικών και τις αποφάσεις της ΔΕΔ ή ΕΘΕΚ ή ΔΕΚ, η ΚΤΕΛ ΑΕ δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος ούτε υφίστανται σε αυτήν λογιστικές- φορολογικές διαφορές και ως εκ τούτου το έγγραφο της 11-5-2018 της ΑΑΔΕ μεταβάλλει την ερμηνευτική θέση της διοίκησης.

Όμως και αυτό, την αλλαγή της θέσης της διοίκησης, το συγκεκριμένο έγγραφο δεν μπορεί να την πραγματοποιήσει διότι παγίως γίνεται δεκτό ότι οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι δεν θέτουν κανόνες δικαίου ούτε μπορούν να τροποποιήσουν κανόνες δικαίου και συνεπώς δεν συνιστούν πηγή του Φορολογικού δικαίου, (βλέπε σχετικό 8: Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, Ιωάννη Φωτόπουλου, εκδόσεις Σάκκουλα 2018).

Επί της από 02/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής, 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:

\* \* \* \* \*

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 του ν.2963/2001 Μετατροπή των Κ.Τ.Ε.Λ. σε ανώνυμες εταιρίες:

1.Κάθε υφιστάμενο κατά την έναρξη της ισχύος του παρόντος νόμου Κ.Τ.Ε.Λ. δύναται να μετατραπεί σε ανώνυμη εταιρία, με την επιφύλαξη της παραγράφου 4 του άρθρου 5. Για την ως άνω μετατροπή απαιτείται απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων του, η οποία πρέπει να ληφθεί το αργότερο μέχρι τις 30.9.2002, με πλειοψηφία τουλάχιστον των δύο τρίτων (2/3) του συνολικού αριθμού των μετόχων του Κ.Τ.Ε.Λ.. Οι διαδικασίες μετατροπής πρέπει να έχουν ολοκληρωθεί μέχρι τις 31.12.2003

2.Η μετατροπή των Κ.Τ.Ε.Λ. σε ανώνυμες εταιρίες γίνεται με την πλειοψηφία και εντός των προθεσμιών που προβλέπονται στην πρώτη παράγραφο, ως εξής:

α. Με εισφορά στην ως άνω εταιρία της κυριότητας των λεωφορείων ιδιοκτησίας των μετόχων των οικείων Κ.Τ.Ε.Λ.. Στην περίπτωση αυτή κεφάλαιο της ανώνυμης εταιρίας αποτελεί η αξία των εισφερόμενων λεωφορείων, όπως και το τυχόν ενεργητικό του μετατρεπόμενου Κ.Τ.Ε.Λ., σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920 περί ανωνύμων εταιριών. Σε κάθε περίπτωση το κεφάλαιο δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ελάχιστο κεφάλαιο ανωνύμου εταιρίας κατά τις κείμενες διατάξεις, συμπληρούμενο αναλόγως με καταβολή εις χρήμα. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιριών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι του Κ.Τ.Ε.Λ. που μετατρέπεται σε Α.Ε., εφόσον εισφέρουν την κυριότητα των λεωφορείων τους, η δε συμμετοχή στο κεφάλαιο γίνεται σύμφωνα και αναλογικά με την αξία των εισφερόμενων στοιχείων.

β. (i) Με μίσθωση των λεωφορείων φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στα Κ.Τ.Ε.Λ., καθώς και αυτών που θα προέρχονται από αντικατάσταση. Στην περίπτωση αυτή το μετοχικό κεφάλαιο της Α.Ε. αποτελείται από το ενεργητικό του μετατρεπόμενου Κ.Τ.Ε.Λ.,

αποτιμώμενο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 του κ.ν. 2190/1920, και καταβολή εις χρήμα, και δεν μπορεί να είναι μικρότερο από το ελάχιστο προβλεπόμενο για τις ανώνυμες εταιρίες. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιριών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι του μετατραπέντος κατά την παράγραφο 1 Κ.Τ.Ε.Λ., εφόσον συμμετάσχουν στην ανάληψη του κεφαλαίου με καταβολή εις χρήμα, σύμφωνα και αναλογικά με τη συμμετοχή που είχαν στο μετατρέπόμενο Κ.Τ.Ε.Λ.

(ii) Τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο Κ.Τ.Ε.Λ., καθώς και αυτά που θα προέρχονται από αντικατάσταση αυτών, εκμισθώνονται στην Α.Ε.. Η σύμβαση μίσθωσης είναι ορισμένου χρόνου, και η διάρκεια της λήγει ταυτόχρονα με τη λήξη ανάθεσης του έργου της παραγράφου 1 του άρθρου 2. Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες μέτοχοι εκμισθωτές υποχρεούνται, έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη Κ.Τ.Ε.Λ. Α.Ε.. Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος.

(iii) Με απόφαση του Υπουργού Μεταφορών και Επικοινωνιών καθορίζονται οι βασικοί όροι των συμβάσεων μισθώσεως, ιδίως οι ελάχιστες υποχρεώσεις των συμβαλλόμενων μερών, οι παρεχόμενες υπηρεσίες και κάθε άλλο σχετικό θέμα

3.Ακίνητα περιουσιακά στοιχεία ενταγμένα στη λειτουργία των Κ.Τ.Ε.Λ., τα οποία ανήκουν σε νομικά πρόσωπα, που έχουν συσταθεί από μετόχους των Κ.Τ.Ε.Λ., δύναται, με απόφαση της γενικής συνέλευσης των νομικών προσώπων, με πλειοψηφία τουλάχιστον 2/3 του συνολικού αριθμού των ψήφων, να εισφερθούν στην υπό σύσταση Α.Ε. μετά από αποτίμηση της αξίας τους σύμφωνα με το άρθρο 9 του κ.ν. 2190/1920, έναντι ανάλογου αριθμού μετοχών. Επιτρέπεται επίσης να εξαγοραστούν από την Α.Ε. με καταβολή της αξίας που αποτιμάται σύμφωνα με το άρθρο 9 του κ.ν. 2190/1920, μετά από αντίστοιχη αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου αυτής.

4.Το δικαίωμα δημόσιας χρήσης λεωφορείων φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στα Κ.Τ. Ε.Λ. και δεν θα εισφερθούν κατά κυριότητα στις υπό σύσταση Κ.Τ.Ε.Λ. Α.Ε. ή δεν θα μισθωθούν από αυτές, σύμφωνα με την παράγραφο 2, απόλλυται αυτοδικαίως μετά την 30.9.2003.

5.Στην περίπτωση της παραγράφου 2 περ. β', η εν ζωή μεταβίβαση των μετοχών της ανώνυμης εταιρίας, που προκύπτει από μετατροπή Κ.Τ.Ε.Λ., μπορεί να γίνει προς τους μετόχους αυτής, καθώς και προς άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, που πληρούν τις προϋποθέσεις των διατάξεων που ισχύουν περί απόκτησης αυτοκινήτων δημόσιας χρήσης. Σε αυτήν την περίπτωση, η μεταβίβαση των μετοχών πραγματοποιείται με την ταυτόχρονη μεταβίβαση του λεωφορείου ή των λεωφορείων κυριότητας του μεταβιβάζοντος μετόχου και με την υποχρέωση αποδοχής και συνέχισης της σύμβασης μίσθωσης από το νέο ιδιοκτήτη.

6.Οι ανώνυμες εταιρίες των προηγούμενων παραγράφων διέπονται από τις διατάξεις του παρόντος και του κ.ν. 2190/1920. Στην επωνυμία τους πρέπει να περιέχονται οι λέξεις "Κ.Τ.Ε.Λ. ΑΝΩΝΥΜΟΣ ΕΤΑΙΡΙΑ". Οι μετοχές είναι ονομαστικές.

7.Η, κατά τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, μετατροπή των Κ.Τ.Ε.Λ. σε ανώνυμες εταιρίες, οι εισφορές των μετόχων, η αυτοδίκαιη μεταβίβαση των περιουσιακών στοιχείων των υφισταμένων Κ.Τ.Ε.Λ. ή συνεταιρισμών μετόχων των Κ.Τ.Ε.Λ. ή άλλης μορφής νομικών προσώπων αυτών, καθώς και οι συμβάσεις εκμίσθωσης των λεωφορείων, απαλλάσσονται παντός τέλους ή δικαιώματος υπέρ του Δημοσίου ή τρίτων, καθώς και παντός φόρου συμπεριλαμβανομένου και του φόρου εισοδήματος και εξαιρουμένου μόνο του φόρου συγκέντρωσης κεφαλαίων. Ειδικά για το Φ.Π.Α., έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως εκάστοτε ισχύουν.

8. Με την καταβολή του φόρου εισοδήματος από ανώνυμες εταιρείες της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του παρόντος, δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης για τα μερίσματα που διανέμουν στους μετόχους. Τα μερίσματα αυτά φορολογούνται στο όνομα του μετόχου μετά την αναγωγή τους σε μικτό ποσό με την προσθήκη σε αυτά του αναλογούντος φόρου νομικών προσώπων. Από τον αναλογούντα φόρο που προκύπτει εκπίπτει ο φόρος εισοδήματος που κατέβαλε η ανώνυμη εταιρεία και ο οποίος αναλογεί στα πιο πάνω μερίσματα.

9.Οι διατάξεις των παραγράφων 7 και 8, εφαρμόζονται και σε ανώνυμες εταιρίες, που συνιστώνται από μετόχους των Κ.Τ.Ε.Λ. που δεν μετατρέπονται σε Α.Ε

10.Η Κ.Τ.Ε.Λ. Α.Ε. υποκαθιστά αυτοδικαίως και χωρίς άλλη διατύπωση το Κ.Τ.Ε.Λ. σε όλα γενικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του και η μεταβίβαση αυτή αποτελεί οιονεί καθολική διαδοχή. Στο περιθώριο των οικείων βιβλίων προκειμένου περί ακινήτων, σημειώνεται η

καθολική διαδοχή, που επέρχεται με τις διατάξεις του παρόντος. Η μεταφορά προσωπικού των Κ.Τ.Ε.Λ. με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας γίνεται αυτοδικαίως, και χωρίς προηγούμενη αποζημίωση, στην ανώνυμη εταιρία η οποία αναλαμβάνει όλες τις υποχρεώσεις των Κ.Τ.Ε.Λ. έναντι του προσωπικού αυτού. Οι εκκρεμείς δίκες συνεχίζονται από την ανώνυμη εταιρία και δεν επέρχεται βίαιη διακοπή αυτών.

11. Με την πλειοψηφία και εντός των προθεσμιών της παραγράφου 1, δύο ή περισσότερα Κ.Τ.Ε.Λ. δύνανται να συστήσουν μία ανώνυμη εταιρία σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2, εφαρμοζομένων των διατάξεων των παραγράφων 7 και 8.

12. Από και δια της σύστασης της ανωνύμου εταιρίας, τα όργανα διοίκησης και διαχείρισης των Κ.Τ.Ε.Λ. παύουν να υφίστανται, χωρίς να απαιτείται προς τούτο διοικητική πράξη.

Επειδή, στην ΠΟΛ.1179/17-11-2016 "Φορολογικά θέματα ΚΤΕΛ ΑΕ των περιπτώσεων α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001" ορίζεται ότι: «...5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν.2963/2001 ορίζεται, ότι με τον όρο «ΚΤΕΛ» νοείται το νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «Κοινό Ταμείο Είσπραξης Λεωφορείων», που συστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ.102/1973. Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, οι υφιστάμενες ΚΤΕΛ ΑΕ έχουν προκύψει από τη μετατροπή των ΚΤΕΛ σε ανώνυμες εταιρείες με δύο τρόπους:

α. Με μεταφορά στην ΚΤΕΛ ΑΕ της κυριότητας των λεωφορείων ιδιοκτησίας των μετόχων των οικείων ΚΤΕΛ. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι των ΚΤΕΛ που μετατρέπεται σε Α.Ε., εφόσον εισφέρουν την κυριότητα των λεωφορείων τους, η δε συμμετοχή στο κεφάλαιο γίνεται σύμφωνα και αναλογικά με την αξία των εισφερομένων στοιχείων.

β. Με ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης μεταφοράς προσώπων, από κοινού, εκ μέρους των φυσικών ή νομικών προσώπων που έχουν στην κυριότητά τους λεωφορεία που είναι ενταγμένα στα ΚΤΕΛ, καθώς και αυτών που προέρχονται από αντικατάσταση. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι του μετατραπέντος ΚΤΕΛ, εφόσον συμμετάσχουν στην ανάληψη του κεφαλαίου με καταβολή σε χρήμα, σύμφωνα και αναλογικά με τη συμμετοχή που είχαν στο μετατρεπόμενο ΚΤΕΛ. Τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο ΚΤΕΛ, καθώς και αυτά που θα προέρχονται από αντικατάσταση αυτών, εκμισθώνονται στην ΑΕ. Η σύμβαση μίσθωσης είναι ορισμένου χρόνου, και η διάρκειά της λήγει ταυτόχρονα με τη λήξη ανάθεσης έργου της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.2963/2001. Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες μέτοχοι εκμισθωτές υποχρεούνται έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη ΚΤΕΛ ΑΕ. Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι με την περίπτωση α) τα λεωφορεία ανήκουν πλέον στην κυριότητα της ΚΤΕΛ ΑΕ, η οποία είναι και εργοδότης όλου του προσωπικού της. Για τη φορολόγηση των ΚΤΕΛ ΑΕ εφαρμογή θα έχουν οι γενικές διατάξεις του ν.4172/2013, με την επιφύλαξη της παραγράφου 8 του άρθρου 3 του ν.2963/2001.

Στην περίπτωση β) τα φυσικά πρόσωπα (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100%) ή νομικά πρόσωπα (άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ.) συνεχίζουν να είναι κύριοι των λεωφορείων Δ.Χ. και μετά τη μετατροπή των ΚΤΕΛ σε ΚΤΕΛ ΑΕ. Στην περίπτωση αυτή προβλέπεται το δικαίωμα των μετόχων του ΚΤΕΛ να εκμισθώνουν και η υποχρέωση της οικείας ΚΤΕΛ ΑΕ να μισθώνει τα λεωφορεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που ήταν ενταγμένα στο ΚΤΕΛ με σύμβαση μίσθωσης. Επιπλέον, οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100%) ή νομικά πρόσωπα (άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ.), παρέχουν το όχημά τους με τον οδηγό του, τον οποίο αυτοί προσλαμβάνουν και προκειμένου για την εξαγωγή του φορολογητέου εισοδήματός τους λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, η συντήρηση και η φύλαξη του οχήματος, κ.λπ.

7. Με την παρ.6 του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. Β-οικ.60195/5172/13/19.11.2013 (ΦΕΚ Β' 3067/03/12/2013) απόφασης του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (αντικατάσταση της υπ' αριθμ. Οικ.Β-1189/37/08.01.2003) με την οποία καθορίστηκαν οι βασικοί όροι ανάληψης υποχρέωσης μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία ενταγμένα στις ΚΤΕΛ ΑΕ ορίζεται, ότι το υπόλοιπο που απομένει, όταν από το σύνολο των ακαθάριστων εισπράξεων (εισιτήρια, αποσκευές, εκδρομές, κ.λπ.) αφαιρεθούν τα ποσά που κατονομάζονται με τις ίδιες

διατάξεις (αποδοχές, φόροι, τέλη, έξοδα διοικήσεως, καύσιμα, δαπάνες συντήρησης, αποσβέσεις, κ.λπ.), αποτελεί τη συνολική αποζημίωση των ιδιοκτητών - μετόχων της ΚΤΕΛ ΑΕ για την εκτέλεση της μεταφοράς προσώπων με τα λεωφορεία τους.

8. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι προκειμένου για τις περιπτώσεις ΚΤΕΛ που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001 (μετατροπή σε ΚΤΕΛ ΑΕ όταν οι μέτοχοι κρατούν την κυριότητα των λεωφορείων), τα μισθώματα (χιλιομετρική αποζημίωση) αποδίδονται στους ιδιοκτήτες μετόχους εκμισθωτές (φυσικά πρόσωπα ή συνιδιοκτησία φυσικών προσώπων - κοινωνία ή νομικά πρόσωπα) με βάση την ανωτέρω εκκαθάριση τα οποία φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στο όνομα των ιδιοκτητών. Είναι προφανές από τα παραπάνω ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν προκύπτει φορολογητέο εισόδημα για τις ΚΤΕΛ ΑΕ (στον Κ.Α. 016 καταχωρείται μηδενικό ποσό), καθόσον το προκύπτον αποτέλεσμα τους με βάση την υπ' αριθμ. Β-οικ.60195/5172/13/19.11.2013 (ΦΕΚ Β' 3067/03/12/2013) απόφαση του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων αποδίδεται στους ιδιοκτήτες (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100% ή νομικά πρόσωπα δηλαδή άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ., κ.λπ.), ωστόσο υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

9. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 785 ΑΚ ορίζεται, ότι κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη υφίσταται όταν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Η διοίκηση του κοινού πράγματος ανήκει σε όλους τους κοινωνούς με ομόφωνη απόφαση (άρθρο 788 ΑΚ). Η βασική διαφορά μεταξύ σύμβασης κοινωνίας, σε περίπτωση που ο γενεσιουργός λόγος της κοινωνίας είναι η σύμβαση, και της σύμβασης εταιρείας με την έννοια του άρθρου 741 ΑΚ, είναι ότι από την κοινωνία λείπει το χαρακτηριστικό της «κοινότητας» του εταιρικού σκοπού που διέπει την εταιρεία, ήτοι η συμμετοχή των μελών στο αποτέλεσμα της συνεργασίας τους (στο οικονομικό αποτέλεσμα που επιτεύχθηκε δια του επιδιωκόμενου σκοπού, είτε από θετική είτε από αρνητική άποψη - συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη και τις ζημίες).

10. ...Περαιτέρω, με την αριθμ. 106/2006 γνωμοδότηση του Δ' Τμήματος του ΝΣΚ έχει κριθεί ότι οι τακτικοί οδηγοί των ΚΤΕΛ ΑΕ ή των ΚΤΕΛ καθώς και οι οδηγοί - ιδιοκτήτες λεωφορείων μισθωμένων ή ενταγμένων στα ως άνω νομικά πρόσωπα, ανήκουν στο προσωπικό τους (αριθμ. 191/2006 γνωμοδότηση του Δ' τμήματος του ΝΣΚ).

11. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και προκειμένου για περιπτώσεις ΚΤΕΛ που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, και δεδομένου ότι οι υπηρεσίες που παρέχει οδηγός - συνιδιοκτήτης (μέλος της κοινωνίας εκμετάλλευσης λεωφορείου) του λεωφορείου δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της εταιρικής του εισφοράς, όπως συμβαίνει με τη σύμβαση εταιρείας με την έννοια του άρθρου 741 ΑΚ, προκύπτει ότι οι αμοιβές που αυτός λαμβάνει για τις υπόψη υπηρεσίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Περαιτέρω και δεδομένου ότι η κοινωνία αποτελεί πλέον υποκείμενο του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 2 και 45 του ν.4172/2013, οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της κοινωνίας εκμετάλλευσης λεωφορείων με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 (αριθμ. πρωτ. Δ12Α1053453 ΕΞ2014/24.03.2014). Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση αμοιβών που λαμβάνουν διαχειριστές, εκπρόσωποι ή διευθυντές της κοινωνίας, δηλαδή οι αμοιβές αυτές εκπίπτουν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με βάση τα αναφερόμενα στο αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας...».

Επειδή, σύμφωνα με την ΔΕΑΦ Β 1073111 ΕΞ 2018/11-5-2018 με Θέμα: Φορολογική μεταχείριση μη εκπιπτόμενων δαπανών των ΚΤΕΛ ΑΕ της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, ορίστηκαν τα εξής:

Με αφορμή γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, οι υφιστάμενες ΚΤΕΛ ΑΕ έχουν προκύψει από τη μετατροπή των ΚΤΕΛ σε ανώνυμες εταιρείες με δύο τρόπους:

α. Με μεταφορά στην ΚΤΕΛ ΑΕ της κυριότητας των λεωφορείων ιδιοκτησίας των μετόχων των οικείων ΚΤΕΛ. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι των ΚΤΕΛ που μετατρέπεται σε Α.Ε., εφόσον εισφέρουν την κυριότητα των λεωφορείων τους, η δε συμμετοχή στο κεφάλαιο γίνεται σύμφωνα και αναλογικά με την αξία των εισφερομένων στοιχείων.

β. Με ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης μεταφοράς προσώπων, από κοινού, εκ μέρους των φυσικών ή νομικών προσώπων που έχουν στην κυριότητά τους λεωφορεία που είναι ενταγμένα στα ΚΤΕΛ, καθώς και αυτών που προέρχονται από αντικατάσταση.

Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι του μετατραπέντος ΚΤΕΛ, εφόσον συμμετάσχουν στην ανάληψη του κεφαλαίου με καταβολή σε χρήμα, σύμφωνα και αναλογικά με τη συμμετοχή που είχαν στο μετατρεπόμενο ΚΤΕΛ.

Τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο ΚΤΕΛ, καθώς και αυτά που θα προέρχονται από αντικατάσταση αυτών, εκμισθώνονται στην ΑΕ. Η σύμβαση μίσθωσης είναι ορισμένου χρόνου, και η διάρκειά της λήγει ταυτόχρονα με τη λήξη ανάθεσης έργου της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.2963/2001.

Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες μέτοχοι εκμισθωτές υποχρεούνται έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη ΚΤΕΛ ΑΕ.

Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος.

2. Με την ΠΟΛ.1179/2016 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε ότι προκειμένου για τις περιπτώσεις ΚΤΕΛ που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001 (μετατροπή σε ΚΤΕΛ ΑΕ όταν οι μέτοχοι κρατούν την κυριότητα των λεωφορείων), τα μισθώματα (χιλιομετρική αποζημίωση) αποδίδονται στους ιδιοκτήτες μετόχους εκμισθωτές (φυσικά πρόσωπα ή συνιδιοκτησία φυσικών προσώπων - κοινωνία ή νομικά πρόσωπα) με βάση την ανωτέρω εκκαθάριση τα οποία φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στο όνομα των ιδιοκτητών.

Είναι προφανές από τα παραπάνω ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν προκύπτει φορολογητέο εισόδημα για τις ΚΤΕΛ ΑΕ (στον Κ.Α. 016 καταχωρείται μηδενικό ποσό), καθόσον το προκύπτον αποτέλεσμά τους με βάση την υπ'αριθμ. Β-Οικ.60195/5172/13 (ΦΕΚ Β' 3067/03.12.2013) απόφαση του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων αποδίδεται στους ιδιοκτήτες (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100% ή νομικά πρόσωπα δηλαδή άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ., κ.λπ.), ωστόσο υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

3. Από στοιχεία που έχουν τεθεί υπόψη της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι μεταξύ των δαπανών που λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό του λογιστικού αποτελέσματος, το οποίο με βάση την εκκαθάριση που προβλέπεται στην ανωτέρω αναφερόμενη υπ'αριθμ. Β-Οικ.60195/5172/13 Απόφαση αποδίδεται στους ιδιοκτήτες (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100% ή νομικά πρόσωπα δηλαδή άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ., κ.λπ.), περιλαμβάνονται και δαπάνες μη εκπιπτόμενες με βάση τις διατάξεις του ν.4172/2013.

Οι διαφορές αυτές μπορούν να είναι οριστικές ή προσωρινές.

**4. Κατόπιν των ανωτέρω, σε περίπτωση που κατά την εκκαθάριση της υπ'αριθμ. Β-Οικ.60195/5172/13 Απόφασης έχουν περιληφθεί μη εκπιπτόμενες δαπάνες με βάση τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013, οι υπόψη δαπάνες, είτε πρόκειται για προσωρινές είτε για οριστικές διαφορές, θα πρέπει να αναμορφωθούν στη δεύτερη σελίδα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος της ΚΤΕΛ ΑΕ στους κατάλληλους κωδικούς και ως εκ τούτου, θα προκύπτει φόρος για την υπόψη εταιρεία.**

Επειδή, στο άρθρο 9 παρ.2 του ν.4174/2013 ορίζεται, ότι: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.»

Επειδή, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει λόγους για τις διαπιστωθείσες από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου των υπαλλήλων του ΚΕΜΕΠ όπως αυτές περιγράφονται αναλυτικά στην από 02-9-2020 έκθεση μερικού ελέγχου Εισοδήματος, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, κρίνονται βάσιμες αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

## Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από 02/10/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ΑΕ με την επωνυμία <<.....>>, με ΑΦΜ .....

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

**ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΈΤΟΣ 2014**

**Φόρος εισοδήματος: 17.640,79 ευρώ**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.