



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄, Α΄**

Αθήνα, 22 Ιουνίου 2016

Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β΄1095061 ΕΞ 2016

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Κώδ.: 101 84 Αθήνα

Πληροφορίες: Ε. Καπούτσου

Τηλέφωνο: 210 – 33.75.312

ΦΑΞ: 210 – 33.75.001

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση κοινωνίας κληρονόμων που συστάθηκε μετά τον θάνατο αγρότη, με σκοπό την πώληση της αγροτικής παραγωγής του θανόντος.

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

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε΄ του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.
2. Με την ΠΟΛ. 1044/10.2.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 44 – 46 του ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι όσον αφορά στις κοινωνίες αστικού δικαίου (άρθρο 785 ΑΚ) που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, με τις διατάξεις της περ. ε΄ του άρθρου 45 του ν.4172/2013 αυτές είναι υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές, εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, δηλαδή αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υπόκεινται σε φορολογία

για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή. Τα προηγούμενα ισχύουν και για τις κοινωνίες κληρονομικού δικαίου (άρθρο 1884 ΑΚ), εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα.

3. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

4. Εξάλλου, με την ΠΟΛ. 1059/18.3.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των άρθρων 47, 57 και 58 του ν. 4172/2013, διευκρινίστηκε ότι στους αγροτικούς συνεταιρισμούς περιλαμβάνονται ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών, κοινοπραξίες αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων, κεντρικές συνεταιριστικές ενώσεις, καθώς και αγροτικές εταιρικές συμπράξεις.

Η νομική μορφή των αγροτικών εταιρικών συμπράξεων καθορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4015/2011 (πλέον άρθρο 33 του ν. 4384/2016), σύμφωνα με τις οποίες οι αγροτικές εταιρικές συμπράξεις αποτελούν ανώνυμες εταιρείες, σύμφωνα με όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις. Επισημαίνεται ότι ο χαρακτηρισμός ενός προσώπου ως αγροτικής εταιρικής σύμπραξης δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της υπηρεσίας μας, αλλά στην αρμοδιότητα του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων.

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν. 3986/2011 ορίζεται ότι οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται σε οκτακόσια (800) ευρώ ή χίλια (1.000) ευρώ ετησίως, ανάλογα με τον πληθυσμό της έδρας που ασκείται η εμπορική επιχείρηση (παρ. 1).

Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητα τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησης του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας (παρ. 3).

6. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1053/17.2.2014 εγκύκλιό μας, σχετικά με την απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος των αγροτών κατά τα πρώτα πέντε (5) έτη από την ημερομηνία τήρησης βιβλίων και ένταξης τους στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, διευκρινίστηκε ότι για τους

αγρότες του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ που θα τηρήσουν βιβλία και θα ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για πρώτη φορά, η ημερομηνία μεταβολής θα θεωρείται ως πρώτη έναρξη και από την ημερομηνία αυτή και για τα επόμενα πέντε (5) έτη θα εξαιρούνται από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος. Ομοίως, θα εξαιρούνται όσοι αγρότες τηρήσουν βιβλία και ενταχθούν στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ και έχουν κλείσει το 62ο έτος της ηλικίας τους.

7. Με τις διατάξεις του άρθρου 1710 ΑΚ ορίζεται ότι κατά το θάνατο του προσώπου η περιουσία του ως σύνολο (κληρονομία) περιέρχεται από το νόμο ή από διαθήκη σε ένα ή περισσότερα πρόσωπα (κληρονόμοι), ενώ με τις διατάξεις του άρθρου 1884 ΑΚ ορίζεται ότι αν οι κληρονόμοι είναι περισσότεροι, η κληρονομία γίνεται κοινή κατά το λόγο της μερίδας του καθενός. Αν δεν ορίζει διαφορετικά ο νόμος στην κοινωνία των συγκληρονόμων εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις για την κοινωνία.

8. Από τα στοιχεία που έχουν τεθεί υπόψη της υπηρεσίας μας προκύπτει ότι μετά από τον θάνατο αγρότη, που είχε ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, συστάθηκε κοινωνία κληρονόμων με σκοπό την ολοκλήρωση των καλλιεργητικών εργασιών και την πώληση της αγροτικής παραγωγής του θανόντος. Επίσης, με βάση όσα έχουν γίνει γνωστά στην υπηρεσία μας, προκύπτει ότι ο αγρότης απαλλασσόταν από την επιβολή τέλους επιτηδεύματος, καθώς δεν είχαν παρέλθει πέντε έτη από την ημερομηνία ένταξής του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και δεδομένου ότι ο συντελεστής δεκατρία τοις εκατό (13%) της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013 εφαρμόζεται αποκλειστικά στα αναφερόμενα στις διατάξεις αυτές πρόσωπα, προκύπτει ότι η κοινωνία κληρονόμων δεν υπόκειται σε φόρο με τον πιο πάνω συντελεστή, αλλά με τον συντελεστή που προβλέπεται στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 58 του ίδιου νόμου και με βάση όσα ειδικότερα ορίζονται σε αυτές.

Όσον αφορά στην επιβολή τέλους επιτηδεύματος, η εν λόγω κοινωνία κληρονόμων υπόκειται κατ' αρχήν στο τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν. 3986/2011, καθόσον ασκείται από αυτήν η ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα του θανόντος. Ωστόσο, δεδομένου ότι η κοινωνία κληρονόμων συστήνεται υποχρεωτικά εκ του νόμου, αλλά και ότι ο θανών απαλλασσόταν από το εν λόγω τέλος, καθόσον δεν είχε παρέλθει πενταετία από την ένταξή του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1053/2014 εγκύκλιό μας, ζήτημα που ως πραγματικό διαπιστώνεται από την αρμόδια φορολογική αρχή, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι η εν λόγω κοινωνία κληρονόμων δεν έχει υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος με τις ίδιες προϋποθέσεις που θα

εφαρμόζονταν στον αγρότη αν ασκούσε ο ίδιος την επιχειρηματική δραστηριότητα, ήτοι μέχρι τη συμπλήρωση της πενταετίας από την ένταξή του στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2, 3 και 4 αυτού)
2. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών
(για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Η' και ΙΕ'
2. κ. ΧΑΤΖΗΔΗΜΗΤΡΙΟΥ ΚΩΝ/ΝΟ, Γαληνού 12, Τ.Κ. 661 00 Δράμα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ:

1. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
3. Γραφείο κ. Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
4. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Β'(11), Α'(2)
5. Διεύθυνση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β'(2)
6. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
7. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας