



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη:25-01-2017

Αριθμός απόφασης:240

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313333267

ΦΑΞ : 2313333258

E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr

Url : www.aade.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 17 παρ.1 του Ν 4389/2016 (ΦΕΚ Α'94)

γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ2562Β/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ2016/30-8-2016 (ΦΕΚ Β 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

ια. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. 3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του . .-....., με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό πρωτ...../.....-2016 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της υπ'αριθμ.πρωτ...../.....-2016 αίτησής του περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

4.Τη με αριθμό πρωτ...../.....2016 αρνητική απάντηση του προϊσταμένου της ΔΟΥ επί της υπ'αριθμ.πρωτ...../.....-2016 αίτησης του προσφεύγοντος οργανισμού περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2015, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ...../.....-2016 ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο . .-....., την-2016 υπέβαλε ηλεκτρονικά και με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 και στις-2016 κατέθεσε στη ΔΟΥ ... το υπ'αριθμ.πρωτ..... έγγραφό του, εκφράζοντας τις αντιρρήσεις του σχετικά με το χαρακτηρισμό του ως αστικού συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού, με συνέπεια την επιβολή τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2015.

Με την με αρ. πρωτ./.....2016 απάντησή του, ο προϊστάμενος της ΔΟΥ απέρριψε το αίτημα του προσφεύγοντα περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2015 επικαλούμενος το υπ'αριθμ.πρωτ. ΔΕΑΦ Β ... ΕΞ 2015 έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Β, με την οποία

δόθηκαν διευκρινήσεις για τη μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν οι ΤΟΕΒ, οι οποίοι για τη Διοίκηση αποτελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής και α)φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις ως Συνεταιρισμοί και β)επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν 3986/2011.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο ζητά:

- 1) Την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης.
- 2) Το χαρακτηρισμό του ως ΝΠΙΔ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ ΕΓΓΕΙΩΝ ΒΕΛΤΙΩΣΕΩΝ ΚΟΙΝΗΣ ΩΦΕΛΕΙΑΣ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ή ΝΠΙΔ ΆΛΛΟΥ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ.
- 3) Τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2015, ποσού 800,00€, που του επιβλήθηκε,

επικαλούμενο τις διατάξεις "περί έργων εγγείων βελτιώσεων" του νδ 3881/1958, περί χαρακτηρισμού των ΤΟΕΒ ως ΝΠΙΔ, υποκείμενων στην εποπτεία του Υπουργείου Γεωργίας και της λανθασμένης ταύτισης των ΤΟΕΒ με τους κοινούς αγροτικούς συνεταιρισμούς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν 4174/2013 : «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία για το οποίο διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.Δ.3881/1958 (ΦΕΚ 181/Α') και της παρ. 1 του άρθρου 13 του ίδιου νομοθετικού διατάγματος, όπως αυτές ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με την παρ. 1 του άρθρου 6 του Ν.414/1976 και την παρ. 1 του άρθρου 1 του Ν.Δ.1218/1972, αντίστοιχα, ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι συνιστώνται με τις διατάξεις του νομοθετικού αυτού διατάγματος οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΟΕΒ), οι οποίοι αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου και οι οποίοι διακρίνονται σε Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) και σε Γενικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (ΓΟΕΒ), τυγχάνουν

οργανισμοί κοινής ωφελείας και από αυτούς οι ΤΟΕΒ αποτελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 και του άρθρου 5 του Ν.Δ.3881/1958 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι οι ΤΟΕΒ συνιστώνται για έργα εγγείων βελτιώσεων Β' τάξεως (ήτοι, έργα τοπικού ενδιαφέροντος όπως είναι, τα δίκτυα αποστραγγιστικών τάφρων και αρδευτικών διωρύγων, τα αντιπλημμυρικά έργα, έργα αξιοποίησης παθογενών ή αγόνων εδαφών, έργα υδρολιπάνσεως και εμπλουτισμού υπογείων υδροφόρων στρωμάτων, κ.λπ.) και οι ΓΟΕΒ κατ' αρχήν για έργα εγγείων βελτιώσεων Α' τάξεως (ήτοι, κύρια έργα γενικού ενδιαφέροντος όπως είναι, τα έργα διευθέτησεως ποταμών και μεγάλων χειμάρρων, τα φράγματα, οι σημαντικές τάφροι, διώρυγες και σήραγγες για την παροχέτευση ή αποχέτευση υδάτων, κ.λπ.).

Επειδή, με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 23-07-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών και συγκεκριμένα της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Β, της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, δόθηκαν οδηγίες σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Ο.Ε.Β.), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του 4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με το ανωτέρω έγγραφο, όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του προϊσχύοντος ΚΦΕ (Ν.2238/1994), για τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ), οι οποίοι αποτελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής, από το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων που υπόκεινται σε φορολογία αφαιρούνται οι δαπάνες που αφορούν και αντιστοιχούν σε αυτά και το τυχόν θετικό αποτέλεσμα που θα προκύψει φορολογείται με τις γενικές διατάξεις (σχετ. τα υπ' αριθ. 1028911/10388/Β0012/7.4.2009 και Γ.179/37/12.4.1984 έγγραφα).

Επειδή, με τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 της ΠΟΛ 1167/2-8-2011 σχετικά με την Επιβολή τέλους επιτηδεύματος ([άρθρο 31](#) ν. [3986/2011](#)) «1. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε όσους φορολογούμενους ασκούν επιτήδευμα ή επάγγελμα, στα πρόσωπα της [παραγράφου 4 του άρθρου 2](#) του ΚΦΕ (ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του ΚΒΣ - π.δ. 186/1992, ΦΕΚ 84 Α') - και της [παραγράφου 1 του άρθρου 101 του ΚΦΕ](#) (ΑΕ, ΕΠΕ, δημόσιες, δημοτικές, κοινοτικές επιχειρήσεις, **συνεταιρισμούς**, υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών) εκδίδεται από τη ΓΓΠΣ με βάση τα στοιχεία που διαθέτει, εκκαθαριστικό σημείωμα υπολογισμού για το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2011 (διαχειριστική περίοδος 2010), αντίγραφο του οποίου αποστέλλεται στον υπόχρεο κατά τα οριζόμενα στη παραγρ. 1 άρθρου 4 της παρούσας απόφασης. Το τέλος επιτηδεύματος οικονομικού έτους 2012 και μετά θα βεβαιώνεται με τη

δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 31 του ν. [3986/2011](#) οι αγρότες ειδικού καθεστώτος δεν θεωρούνται επιτηδευματίες.»

Επειδή, σε απάντηση σχετικού εγγράφου της Δ/νσης Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών, αναφορικά με τη νομική μορφή των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 που είναι καταχωρημένα στο Μητρώο, διευκρινίσθηκε, ότι στην έννοια των συνεταιρισμών και των ενώσεων αυτών περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, η Ένωση Αγροτικών Συνεταιρισμών (ΕΑΣ), η Κεντρική Συνεταιριστική Ένωση (ΚΕΣΕ) και η κοινοπραξία αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων (σχετ. το υπ' αριθ./ΔΕΑΦ/Β/ΕΞ 2015/21.4.2015 έγγραφο).

Επειδή, σύμφωνα στο αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ 23-07-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών ορίζεται:«Οι Τοπικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ) αποτελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής και επομένως, φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις ως αγροτικοί συνεταιρισμοί και ως ενώσεις αυτών (περ. δ' άρθρου 45 και παρ. 2 άρθρου 58 του Ν.4172/2013). Ακόμη, συνάγεται ότι στους ΤΟΕΒ επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.3986/2011 (σχετ. το υπ' αριθ. 1174037/Δ12Β/ΕΞ2013/12.11.2013 έγγραφο).»

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από-2016 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του «. .-» με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό πρωτ...../.....-2016 αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α.α

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου

Διοικητικής Υποστήριξης

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.