



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 26/1/2017

Αριθμός απόφασης: 272

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8- ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγγατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333237
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 πδ 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 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «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.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) 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. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016 (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' 55/16-01-2014).

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

3. Την με ημερομηνία κατάθεσης/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

4. Την υπ' αρ.-2016 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου προστιθέμενης αξίας διαχειριστικής περιόδου 01/01/2012-31/12/2012, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής του, **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:

✓ Με την με αριθμό-2016 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού φόρος προστιθέμενης αξίας ύψους 11.993,46€, πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας ύψους 14.392,51€, ήτοι συνολικό ποσό **26.386,27€**, για την διαχειριστική περίοδο 01/01/2012 – 31/12/2012, σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2,3,4,5 & 8 του Ν. 2859/00 (Φ.Π.Α.), της Α.Υ.Ο. Π2070/1820/ΠΟΛ109/20.03.87 και των άρθρων 1,2 του Ν. 2523/97.

Ο ανωτέρω φόρος και οι αναλογούσες σε αυτόν προσαυξήσεις καταλογίστηκαν στον συνεταιρισμό κατόπιν μερικού ελέγχου της διαχειριστικής περιόδου 1/1/2012 - 31/12/2012, δυνάμει της υπ' αρ./.....-2014 εντολής του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Η υπό κρίση υπόθεση ελέγχθηκε

βάσει των διατάξεων της ΠΟΛ 1159/2011, κατόπιν του με αρ. πρωτ./29-5-2014 εγγράφου του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) Περιφερειακής Διεύθυνσης Δυτικής Μακεδονίας, το οποίο συντάχθηκε στο πλαίσιο εκτέλεσης της Α.Β.Μ. ΟΙΚ. ΜΑ. ΠΕ./16-07-2012 Εισαγγελικής Παραγγελίας της Εισαγγελίας Πρωτοδικών Αθηνών. Στο εν λόγω έγγραφο ζητείται από την Δ.Ο.Υ. η διενέργεια φορολογικού ελέγχου των βιβλίων και στοιχείων του προσφεύγοντος συνεταιρισμού, προκειμένου να διαπιστωθεί εάν έχουν διαπραχθεί αξιόποινες πράξεις φοροδιαφυγής (αρ. 17 & 18 του ν. 2523/97) και ετέρων συναφών.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση Ενδικοφανή Προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η υπ' αρ.-2016 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

Ο έλεγχος τελείως αόριστα χαρακτηρίζει ως παροχή υπηρεσιών προς τα μέλη της την επίρριψη κάποιων δαπανών. Ο έλεγχος αγνοεί το γεγονός ότι για την αποδιδόμενη παροχή υπηρεσιών ο συνεταιρισμός δεν έλαβε ουδεμία αμοιβή. Η ΠΟΛ 2070/87 αναφέρεται στο ποσοστό αμοιβής που αντιστοιχεί στον συνεταιρισμό και όχι στο σύνολο του ποσού, το οποίο αποτελεί πράξη υπαγόμενη στο Φ.Π.Α. άλλου προσώπου (του αρχικού πωλητή). Αναφέρεται επίσης σε έσοδα, ενώ στην πραγματικότητα πρόκειται για δαπάνη. Σε κάθε περίπτωση το επίμαχο ποσό θα έπρεπε στο σύνολό του να υπολογιστεί με συντελεστή 13%.

- **Επειδή,** στο άρθρο 3§1 του Ν. 2859/00 ορίζεται ότι: «**Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.....**»
- **Επειδή,** στο άρθρο 4§1 του Ν. 2859/00 ορίζεται ότι: «Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες».
- **Επειδή,** στο άρθρο 5§2 του Ν. 2859/00 ορίζεται ότι: Κατά την **πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο** που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται Παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα. Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα».
- **Επειδή,** στο άρθρο 8§3 του Ν. 2859/00 ορίζεται ότι: «3.Αν ο υποκείμενος στο φόρο μεσολαβεί σε παροχή υπηρεσιών, ενεργώντας στο όνομά του, αλλά για λογαριασμό άλλων προσώπων, θεωρείται ότι λαμβάνει και παρέχει τις υπηρεσίες αυτές».
- **Επειδή,** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2,3,4,5 και 8 του ν.2859/2000 η αμοιβή των

συνεταιριστικών οργανώσεων για πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, είτε αυτή η αμοιβή αφορά παροχή υπηρεσιών διαμεσολάβησης είτε προορίζεται για κάλυψη εξόδων που πραγματοποιούν οι συνεταιρισμοί για λογαριασμό των μελών του, υπάγεται σε Φ.Π.Α. Ο τρόπος είσπραξης της αμοιβής, με παρακράτηση ενός ποσοστού επί της αξίας πώλησης των αγροτικών προϊόντων ή με την μορφή επίρριψης λειτουργικών και άλλων εξόδων, δεν ασκεί επιρροή στην εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α. (Δ14B ΕΞ 2013 έγγραφο του Β' Τμήματος της 14ης Διεύθυνσης Φ.Π.Α.).

- **Επειδή**, σύμφωνα με την ΑΥΟ Π.2070/1820/ΠΟΛ109/20.3.87: «....2. Η παράδοση αγαθών που ενεργείται από τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις στις περιπτώσεις της προηγούμενης παραγράφου δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ, εκτός από την προμήθεια που λαμβάνουν αυτές κατά την εκκαθάριση εκδίδουν σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Σ. και η οποία επιβαρύνεται με το φόρο αυτό και με τον αντίστοιχο συντελεστή του αγαθού, ο οποίος καταβάλλεται στο δημόσιο από τις Οργανώσεις αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ίδιου νόμου και την Π. 738/723/30.1.1987 απόφαση του Υπουργού Οικονομικών».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το κεφάλαιο Γ' (Φόρος Προστιθέμενης Αξίας) της ΠΟΛ. 1022/2004: «Ι. Άρθρο 39 του ν. 3220/28-1-04:..... 10.Με τις διατάξεις της παραγράφου 16 γίνεται ρύθμιση των φορολογικών ως προς το Φ.Π.Α. υποχρεώσεων επί των προμηθειών που εισέπραξαν οι Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις που μεσολαβούν στην πώληση των αγροτικών προϊόντων ή στην είσπραξη των επιδοτήσεων για λογαριασμό των αγροτών, η οποία υπάγεται στο Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4 και 8 του Κώδικα Φ.Π.Α.. Πολλές Συνεταιριστικές Οργανώσεις έχουν παρακρατήσει ένα ποσοστό επί των εισπράξεων ως αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες ή με τη μορφή της επίρριψης λειτουργικών και άλλων εξόδων προς τους αγρότες, χωρίς να έχουν υπολογίσει και εισπράξει από τους αγρότες τον αναλογούντα Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου δεν τον απέδωσαν στο δημόσιο θεωρώντας, εσφαλμένα, ότι εφόσον τα ποσά αυτά παρακρατήθηκαν για κάλυψη εξόδων δεν υπόκεινται σε Φ.Π.Α. Δεδομένου ότι οι φόροι αυτοί δεν εισπράχθηκαν από τις Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις και δεν είναι δυνατόν να κληθούν τώρα αναδρομικά οι αγρότες να πληρώσουν το Φ.Π.Α. για όλα τα προηγούμενα χρόνια, ρυθμίζεται με τη σχετική διάταξη η απαλλαγή των Συνεταιριστικών Οργανώσεων από την υποχρέωση να καταβάλλουν φόρο που ποτέ δεν εισέπραξαν για παρασχεθείσες υπηρεσίες μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου (28.1.2004). **Εξυπακούεται ότι για τις μετέπειτα παρεχόμενες ίδιες υπηρεσίες εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις του Κώδικα Φ.Π.Α., σύμφωνα με τις οποίες οι παραπάνω προμήθειες των Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων υπάγονται σε Φ.Π.Α.**».
- **Επειδή**, σύμφωνα με το με αρ. **Δ14Β 1129866 ΕΞ 2013** έγγραφο του Β' Τμήματος της 14^{ης} Διεύθυνσης Φ.Π.Α. « 2. Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2,3,4,5 και 8 του Κώδικα Φ.Π.Α.)ν. 2859/2000), όπως ισχύει, τα ποσά που εισπράττουν οι συνεταιριστικές οργανώσεις αποτελούν αμοιβή από φορολογητέα δραστηριότητα και υπάγονται στο Φ.Π.Α., ανεξάρτητα από

τον τρόπο προσδιορισμού τους, δηλαδή είτε με παρακράτηση ενός ποσοστού από την αξία πώλησης των αγροτικών προϊόντων, είτε με επίρριψη εξόδων. Συνεπώς, σε κάθε περίπτωση που οι συνεταιριστικές οργανώσεις επιβαρύνουν τους αγρότες με προμήθεια και με διάφορες δαπάνες που πραγματοποίησαν στο όνομά τους, αλλά για λογαριασμό των αγροτών αυτών πρέπει να υπολογίζουν Φ.Π.Α. με τον αναλογούντα συντελεστή.....4. Τα λοιπά έσοδα των συνεταιριστικών οργανώσεων, που προκύπτουν από την επίρριψη των δαπανών που πραγματοποίησαν για λογαριασμό των αγροτών κατά την πώληση ή εξαγωγή ή ενδοκοινοτική παράδοση των αγροτικών τους προϊόντων, υπάγονται στο συντελεστή Φ.Π.Α. που αναλογεί στην υπηρεσία που παρέχεται κάθε φορά προς τους αγρότες»

- **Επειδή**, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων συνεταιρισμός εξέδιδε τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. παραστατικά (εκκαθαρίσεις) ατομικά για κάθε μέλος, παρακρατώντας του ένα ποσό ως προμήθεια, που αντιστοιχούσε στις αγορές και δαπάνες, με τις οποίες αυτός είχε επιβαρυνθεί προς επίτευξη του σκοπού της πώλησης αγροτικών προϊόντων για λογαριασμό αυτών. Επομένως, βάσει των ανωτέρω ορθώς ο φορολογικός έλεγχος καταλόγισε Φ.Π.Α. επί των προμηθειών, επιμερίζοντάς τον ανά συντελεστή βάσει των πραγματοποιηθεισών πωλήσεων.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός περί λανθασμένης επίρριψης Φ.Π.Α. στο ποσό που αντιστοιχεί στην προμήθεια που έλαβε ο προσφεύγων συνεταιρισμός από τους αγρότες στερείται βασιμότητας και απορρίπτεται.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

την απόρριψη της υπ' αρ. πρωτ.-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

ΟΡΙΣΤΙΚΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΥΠΟΧΡΕΩΣΗ ΤΟΥ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΝΤΟΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΜΟΥ – ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΑ ΠΟΣΑ ΜΕ ΒΑΣΗ ΤΗΝ ΠΑΡΟΥΣΑ ΑΠΟΦΑΣΗ

Διαχειριστική Περίοδος 01/01/2012 – 31/12/2012

Διαφορά φόρου προστιθέμενης αξίας	11.993,76€
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	14.392,51€
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ	26.386,27€

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

Ακριβές αντίγραφο

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

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.