



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 02/04/2018



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 738

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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 1069/04-03-2014 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. Τη με **ημερομηνία κατάθεσης /2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του Ν.Π.Ι.Δ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία, με ΑΦΜ:** που εδρεύει στο, Τ.Κ. 57100, νομίμως εκπροσωπούμενου από τον πρόεδρο του Δ.Σ. με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθμ πρωτ. /2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ, με την οποία απορρίφθηκε το αίτημα του περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 μετά την επιφύλαξη που διατύπωσε με το υπ' αριθμ. πρωτ. -2017 έγγραφό του και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη.

6. Τις από 27-12-2017 απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της υπ.αρ.πρωτ. -2017 ενδικοφανούς προσφυγής του Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα ως προς την απάντηση της Δ.Ο.Υ. επί της διατυπωθείσας επιφύλαξης και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Το προσφεύγων νομικό πρόσωπο υπέβαλε ηλεκτρονικά τις σχετικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, φορολογικών ετών 2015 και 2016, βάσει των οποίων βεβαιώθηκε τέλος επιτηδεύματος ύψους 800,00 € για έκαστο έτος (χρημ. Κατάλογ. -2016 και -2017 αντίστοιχα). Με το υπ'αριθμ. 2017 έγγραφό του προς τη Δ.Ο.Υ., το προσφεύγον αιτήθηκε την επιστροφή του τέλους επιτηδεύματος των φορολογικών ετών 2015 και 2016, το οποίο απορρίφθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., με το σκεπτικό ότι το νομικό πρόσωπο όπως και το σύνολο των, αντιμετωπίζονται ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, μετά τη ψήφιση του ν. 4456/2017 (άρθρο 46 υποπερ. α' της περ. β' της παρ. 1), ήτοι, από την 1^η Μαρτίου 2017.

Με την με αρ. πρωτ. -2017 υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το προσφεύγον νομικό πρόσωπο ζητά την επιστροφή ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του τέλους επιτηδεύματος που κατέβαλε για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, ύψους 800,00 € για έκαστο έτος, επικαλούμενος:

- 1) την /2017 απόφαση του Β' Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου, η οποία εκδόθηκε στα πλαίσια άσκησης με το ίδιο αντικείμενο, των, και η οποία ακύρωσε τις απορριπτικές αποφάσεις της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών επί των σχετικών ενδικοφανών προσφυγών.
- 2) Τη μη νομιμότητα της επιβολής φόρου επιτηδεύματος στους και πριν τη ψήφιση του ν. 4456/2017, με ισχύ από 1^η Μαρτίου 2017, καθώς α) κριτήριο για την επιβολή του, ακόμα και πριν την 1^η Μαρτίου, συνιστούσαν η ιδιότητα του επιτηδευματία ή ελεύθερου επαγγελματία και η λόγω αυτής άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας και β) το γεγονός ότι οι Τ.Ο.Ε.Β. από καταβολής τους αποτελούν Οργανισμούς κοινής ωφέλειας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (ν.δ. 3881/1958), όπως αναγνωρίζεται και αποσαφηνίζεται και με τον ν. 4456/2017, άρθρο 46 παρ. 1 εδάφιο β.

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 και μέχρι την ψήφιση του Ν.4456/1-3-2017, 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 ειδικότερα οι ΤΟΕΒ αποτελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής

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, σε απάντηση σχετικού εγγράφου της Δ/σης 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. 1053891/ΔΕΑΦ/Β/ΕΞ 2015/21.4.2015 έγγραφο).

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, σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1102518 ΕΞ 23-07-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών : «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, με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν.4456/1-3-2017 τροποποιήθηκε η παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.3881/1958, και ορίστηκε ότι «Οι ΟΕΒ αποτελούν οργανισμούς κοινής ωφέλειας, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.»

Περαιτέρω, στην Πολ. 1075/2017, παρ. 2 ορίζεται ότι : «από την 1η Μαρτίου 2017 και μετά το σύνολο των Ο.Ε.Β., οι οποίοι διακρίνονται σε Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.) και σε Γενικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Γ.Ο.Ε.Β.), φορολογούνται ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (περ.γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013), σε αντίθεση με τις προϊσχύουσες διατάξεις, με τις οποίες οι Γ.Ο.Ε.Β. φορολογούντο ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι Τ.Ο.Ε.Β. ως αγροτικοί συνεταιρισμοί και ως ενώσεις αυτών (περ.δ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013) (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1102518 2015/23.7.2015 έγγραφό μας)

Ακόμη, διευκρινίζεται ότι μετά την έναρξη ισχύος των κοινοποιούμενων διατάξεων, λόγω της νομικής μορφής των Τ.Ο.Ε.Β. ως νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα **δεν επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος**, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011»

Επειδή, εξάλλου, 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 παρ. 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.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή περαιτέρω, η κρινόμενη προσφυγή αφορά στην επιβολή τέλους επιτηδεύματος φορολογικών ετών 2015 και 2016, πριν δηλαδή την έναρξη ισχύος των διατάξεων του Ν. 4456/1-3-2017 και συνεπώς ο εν λόγω ισχυρισμός περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος των οικείων ετών δεν γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από -2017 και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής του **Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την επωνυμία «» με Α.Φ.Μ.:**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος νομικού προσώπου με βάση την παρούσα απόφαση:

Δήλωση Φόρου Εισοδήματος νομικού προσώπου φορολογικού έτους 2015 με την οποία του επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος τελικό χρεωστικό: 800,00€

Δήλωση Φόρου Εισοδήματος νομικού προσώπου φορολογικού έτους 2016 με την οποία του επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος τελικό χρεωστικό: 800,00€

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7

ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

α.α

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.