



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 12/2/2018

Αριθμός απόφασης: 465

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **Τ.Ο.Ε.Β.**, ΑΦΜ, που εδρεύει στη, στην οδό, Τ.Κ., κατά της με αριθμό πρωτ. /15-9-2017 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ. πρωτ. /25-7-2017 αίτησης για μη υποβολή τέλους επιτηδεύματος στο φορολογικό έτος 2016 και της από 21/7/2017 πράξης άμεσου προσδιορισμού του φόρου φορολογικού έτους 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Την από 20/10/2017 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 13/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **Τ.Ο.Ε.Β.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα ως προς τη με αριθμό πρωτ. /15-9-2017 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και εκπρόθεσμα ως προς την από 21/7/2017 πράξη άμεσου προσδιορισμού του φόρου φορολογικού έτους 2016 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 **Τ.Ο.Ε.Β.** υπέβαλλε ηλεκτρονικά και με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016. Στη συνέχεια κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. την με αρ. πρωτ. /25-7-2017 αίτηση εκφράζοντας τις αντιρρήσεις του σχετικά με το χαρακτηρισμό του ως Αστικό Συνεταιρισμό μη κερδοσκοπικό και με την οποία ζήτησε τη μη επιβολή τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2016. Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. με το με αρ. πρωτ. /15-9-2017 προσβαλλόμενο έγγραφο απέρριψε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επικαλούμενος τις διατάξεις του Ν.4456/2017 και της ΠΟΛ1057/2017 και το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1102518 ΕΞ /23.7.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενικής Δ/νσης Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, Τμήμα Β' με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Ο.Ε.Β.), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4172/2013.».

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων οργανισμός ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, επικαλούμενος τις διατάξεις «περί έργων εγγείων βελτιώσεων» του νδ 3881/1958, περί χαρακτηρισμού των **Τ.Ο.Ε.Β.** ως Ν.Π.Ι.Δ., υποκείμενων στην εποπτεία του Υπουργείου Γεωργίας και της λανθασμένης ταύτισης των **Τ.Ο.Ε.Β.** με τους κοινούς αγροτικούς συνεταιρισμούς.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν 4174/2013 : «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβallesti 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 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 εκπνώσεις 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, ο προσφεύγων οργανισμός, υπέβαλλε δήλωση με επιφύλαξη φορολογίας εισοδήματος ΝΠ, φορολογικού έτους 2016, διότι αρνείται το χαρακτηρισμό και κατά συνέπεια τη φορολόγηση του Οργανισμού ως Αστικού Συνεταιρισμού μη κερδοσκοπικού ενώ μέχρι τώρα αυτός χαρακτηριζόταν και φορολογούνταν ως Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Επειδή, ο προσφεύγων οργανισμός, έλαβε γνώση της απόρριψης της επιφύλαξης που δηλώθηκε στη υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος ΝΠ, φορολογικού έτους 2016, με το υπ' αριθμ.πρωτ./15-9-2017 έγγραφο του προϊσταμένου της ΔΟΥ

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 περαιτέρω, η κρινόμενη προσφυγή αφορά στην επιβολή τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2016, προγενέστερου του Ν. 4456/2017 .

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 13/10/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανή προσφυγή του **Τ.Ο.Ε.Β.**, ΑΦΜ

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την
παρούσα απόφαση (ταυτίζεται με της φορολογικής αρχής):**

Φορολογικό έτος 2016

Τέλος επιτηδεύματος 800,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.