



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 20.01.2017

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 163

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 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 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. Δ6Α118225 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 Γ.Γ.Δ. 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. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. 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' 55/16-1-2014).

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

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατά της υπ' αριθ. πρωτ.2016 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επί της υπ' αριθ. πρωτ.2016 αίτησής του περί μη επιβολής τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2015, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την υπ' αριθ. πρωτ.2016 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ επί της υπ' αριθ. πρωτ.2016 αίτησής του προσφεύγοντος 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 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2016 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:

Ο υπέβαλε ηλεκτρονικά και με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και στις2016 κατέθεσε στη Δ.Ο.Υ. ΔΡΑΜΑΣ το υπ' αριθ. πρωτ. έγγραφό του, εκφράζοντας τις αντιρρήσεις του σχετικά με το χαρακτηρισμό του ως, με συνέπεια την επιβολή τέλους επιτηδεύματος για το φορολογικό έτος 2015. Ο προϊστάμενος της

ΔΟ.Υ. Δράμας με την υπ' αριθ.2016 προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση απέρριψε το αίτημα και τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος επικαλούμενος το με αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ/.....-2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενικής Δ/σης 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 της προσβαλλόμενης πράξης, επικαλούμενος τις διατάξεις «περί έργων εγγείων βελτιώσεων» του ν.δ. 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, καθώς και τη διαγραφή του τέλους επιτηδεύματος φορολογικού έτους 2015, ποσού 800,00 €.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 20 του Ν 4174/2013: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει 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 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 Τ.Ο.Ε.Β. 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, κλπ.) και οι Γ.Ο.Ε.Β. κατ' αρχήν για έργα εγγείων βελτιώσεων Α' τάξεως (ήτοι, κύρια έργα γενικού ενδιαφέροντος όπως είναι, τα έργα διευθετήσεως ποταμών και μεγάλων χειμάρρων, τα φράγματα, οι σημαντικές τάφροι, διώρυγες και σήραγγες για την παροχέτευση ή αποχέτευση υδάτων, κλπ.).

Επειδή, με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β ΕΞ/.....-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 επιτηδεύματες.»

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, στο αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1102518 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, σύμφωνα με το άρθρο 9 παρ. 2 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: **«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή τροποποιηθούν, λόγω αλλαγής της νομοθεσίας.»**

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 § 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.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων, υπέβαλε ηλεκτρονικά και με επιφύλαξη τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων άρθρου 45 ν. 4172/2013, φορολογικού έτους 2015, αρνούμενος το χαρακτηρισμό και κατά συνέπεια τη φορολόγηση του ως, ενώ μέχρι πρότινος αυτός χαρακτηριζόταν και φορολογείτο ως

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ.2016 ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ:

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α. α.

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).