



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα, 29/10/2021

Αριθμός απόφασης: 3837

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 14/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, με έδρα τη ΝΟΜΟΥ, κατά της υπ' αριθμ./2021 απόρριψης

αιτήματος της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 14/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./2021 απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας απορρίφθηκε η με αριθμ. πρωτ./2021 αίτηση της προσφεύγουσας νομικής οντότητας για απαλλαγή από την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α. για την αγορά των επενδυτικών αγαθών που περιγράφονται στο με αριθμ./2021 προτιμολόγιο της επιχείρησης «.....», ΑΦΜ, με την αιτιολογία ότι ο Συνεταιρισμός δε δηλώνει εκτάσεις προς αγροτική εκμετάλλευση.

Η προσφεύγουσα νομική οντότητα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, ισχυριζόμενη ότι η εν λόγω πράξη απόρριψης του αιτήματός της για απαλλαγή Φ.Π.Α. αγοράς επενδυτικών προϊόντων είναι πλήρως εσφαλμένη κατ' ουσία για τους παρακάτω λόγους:

1. Ο Συνεταιρισμός συνιστά μια ένωση προσώπων, τα οποία επιδιώκουν μέσα από την εθελοντική τους συμμετοχή και την αμοιβαία βοήθειά τους, την αντιμετώπιση των κοινών οικονομικών, κοινωνικών και πολιτιστικών τους αναγκών, στη βάση μιας συνιδιοκτήτης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης. Στο πλαίσιο αυτό επιτρέπεται η χρησιμοποίηση από τα μέλη, αγροτικών ειδών κλπ του Συνεταιρισμού, στο πλαίσιο της παραγωγικής δραστηριότητάς τους, αφού, πρόκειται, για υποβοήθηση της αγροτικής τους εκμετάλλευσης, και αντίστροφα, επιβάλλεται η αγορά από τον Συνεταιρισμό μέσων στήριξης της παραγωγής των μελών του. Ο Συνεταιρισμός δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα, αν και αναπτύσσει οικονομική δραστηριότητα, είναι εταιρεία αυτούσιας οικονομικής προαγωγής και όχι εκμετάλλευσης κεφαλαίου, ως επιχείρηση, ούτε έχει, ούτε μπορεί να έχει θεσμική συγγένεια με τα σωματεία, που είναι ιδεολογικές οργανώσεις, δεν είναι εμπορική εταιρεία με τη συνήθη έννοια, αφού έχει οικονομικό και όχι κερδοσκοπικό σκοπό και, τέλος, απολαμβάνει κρατικής ενίσχυσης, η οποία μπορεί να εκδηλωθεί με την παροχή οικονομικών κινήτρων, ιδίως με ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση
2. Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1055/2015 υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά των Αγροτικών Συνεταιρισμών και γενικότερα των Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων (συμπεριλαμβανομένων των Οργανώσεων και Ομάδων Παραγωγών), αν και δεν τα θέτουν οι ίδιοι σε εκμετάλλευση αλλά τα διαθέτουν στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών τους, στα πλαίσια

της οικονομικής τους δραστηριότητας και του σκοπού τους γενικότερα, δεδομένου ότι τα μέλη υποχρεούνται να παραδώσουν σε αυτούς σχεδόν το σύνολο της παραγωγής τους (80-90%), με σκοπό την προαγωγή του κοινού σκοπού, μέσω της αύξησης της παραγωγής και των πωλήσεων, τόσο των Αγροτικών Συνεταιρισμών, όσο και των μελών τους.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000:

«Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

2. Σε περίπτωση καταβολής του φόρου από τον υπόχρεο, για τον οποίο προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 35, το δικαίωμα έκπτωσης μπορεί να ασκηθεί, εφόσον αυτός κατέχει δικαιολογητικά σχετικά με την πραγματοποίηση της φορολογητέας πράξης από τον εγκαταστημένο στο εξωτερικό υποκείμενο στο φόρο και αποδεικτικό καταβολής του φόρου.

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξ αρχής αχρεώστητα ή

β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:

ι) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή

ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή

iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.»

Επειδή σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 33 του ν. 2259/2000:

«4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ.137/4.5.1987 με θέμα “Διαδικασία καταβολής του φόρου προστιθέμενης αξίας των επενδυτικών αγαθών”:

«1. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού που πραγματοποιείται από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές και ξενοδοχειακές επιχειρήσεις, καθώς και από αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί (υποχρεωτικά ή προαιρετικά) στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., καταβάλλεται από τον ίδιο τον επενδυτή (εισαγωγέα- αγοραστή) με την πρώτη προσωρινή δήλωση, που υποβάλλεται μετά την εισαγωγή ή αγορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Ν.1642/1986 και με τη διαδικασία που προβλέπεται πιο κάτω.

Στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται κυρίως τα μηχανήματα, εξαρτήματα και λοιπά όργανα, καθώς και τα ανταλλακτικά αυτών εφόσον εισάγονται ή αγοράζονται μαζί με τα μηχανήματα ή λοιπά όργανα. Επίσης, στην έννοια του παραπάνω εξοπλισμού περιλαμβάνονται και τα θερμοκήπια, θερμαινόμενα ή μη, καθώς και τα μηχανήματα, εξαρτήματα, μεταλλικές και ξύλινες κατασκευές και λοιπά όργανα που συγκροτούν θερμαινόμενα ή μη θερμοκήπια.

2. Ο επενδυτής που πρόκειται να εισάγει ή αγοράσει στο εσωτερικό τα πιο πάνω επενδυτικά αγαθά, υποβάλλει στον αρμόδιο για την επιβολή του Φ.Π.Α. οικονομικό έφορο, αίτηση με την οποία ζητάει έγκριση για εισαγωγή ή αγορά χωρίς την καταβολή του αναλογούντος φόρου προστιθέμενης αξίας. Στην αίτηση αυτή ο επενδυτής επισυνάπτει τα πιο κάτω δικαιολογητικά:

α) Αναλυτικό πίνακα εις διπλούν κατά τελωνείο ή προμηθεύτρια επιχείρηση, στον οποίο αναγράφει τα αγαθά τα οποία πρόκειται να εισάγει ή να αγοράσει στο εσωτερικό, την ποσότητα και την αξία αυτών, το αρμόδιο τελωνείο εισαγωγής ή το ονοματεπώνυμο ή επωνυμία και τη διεύθυνση της προμηθεύτριας επιχείρησης όταν πρόκειται για αγορά στο εσωτερικό, καθώς και τον Α.Φ.Μ. και την αρμόδια οικονομική εφορία της επιχείρησης αυτής.

β) Υπεύθυνη δήλωση του Ν.1599/1986 στην οποία δηλώνεται υπεύθυνα ότι ο αιτών είναι επενδυτής που σκοπεύει να ιδρύσει, επεκτείνει ή να εκσυγχρονίσει βιομηχανική, βιοτεχνική, μεταλλευτική, λατομική, ξενοδοχειακή ή αγροτική επιχείρηση, ο τόπος εγκατάστασης της επιχείρησης, ότι δεν πρόκειται για απαλλασσόμενη από το Φ.Π.Α. επιχείρηση και ότι τα αγαθά που περιγράφονται στον ανωτέρω πίνακα είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση της επένδυσης.

γ) Προκειμένου για θερμοκήπια ή υλικά που ενσωματώνονται στα θερμοκήπια, υποβάλλει επιπλέον βεβαίωση της Δ/νσης Δενδροκηπευτικής του Υπουργείου Γεωργίας ή των κατά περίπτωση εξουσιοδοτημένων περιφερειακών υπηρεσιών του Υπουργείου Γεωργίας, με την οποία βεβαιώνεται ότι υπάρχει άδεια σκοπιμότητας εγκατάστασης θερμοκηπίου στο όνομα του αιτούντος και ότι τα αγαθά που αναφέρονται στον ανωτέρω πίνακα, προορίζονται να συγκροτήσουν θερμοκήπιο.

δ) Βεβαίωση της αρμόδιας κατά περίπτωση αρχής για τυχόν υποβολή αίτησης ή τυχόν υπαγωγή σε αναπτυξιακό νόμο ή άλλο καθεστώς εθνικής ή κοινοτικής ενίσχυσης της επένδυσης.

3. Ο Οικονομικός Έφορος, αφού διαπιστώσει ότι πρόκειται για επιχείρηση της παραγράφου 1, η οποία έχει εγγραφεί στο μητρώο των υποκειμένων στο Φ.Π.Α., χορηγεί βεβαίωση για τη συνδρομή των προϋποθέσεων παράδοσης στον αιτούντα χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας των αγαθών, που αναγράφονται στον ανωτέρω πίνακα, επισυνάπτοντας σ' αυτήν θεωρημένο αντίτυπο του πίνακα αυτού. Η βεβαίωση αυτή προσαρτάται στο σχετικό τελωνειακό παραστατικό ή κατά περίπτωση στο στέλεχος του τιμολογίου του προμηθευτή.

4. Το αρμόδιο τελωνείο, στο οικείο παραστατικό θα χρεώσει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., τον οποίο όμως δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "Ο αναλογών ΦΠΑ θα καταβληθεί με την προσωρινή δήλωση του επενδυτή βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987".

Αντίγραφο του παραστατικού αυτού αποστέλλει στην οικονομική εφορία, η οποία έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση.

Αντίστοιχα, η προμηθεύτρια επιχείρηση θα εκδώσει τιμολόγιο ή τιμολόγιο πώλησης-δελτίο αποστολής, στο οποίο θα χρεώσει τον αναλογούντα ΦΠΑ, τον οποίο δε θα εισπράξει, αναγράφοντας σ' αυτό την ένδειξη "Δεν εισπράττεται ΦΠΑ-Υπόχρεος για την καταβολή του είναι ο αγοραστής με την προσωρινή δήλωση βάσει της απόφασης Π.2869/2389/4.5.1987".

5. Ο αγοραστής-επενδυτής υποχρεούται να προσκομίσει στον οικονομικό έφορο, που έχει εκδώσει την ανωτέρω βεβαίωση, αντίγραφο του τιμολογίου που εξέδωσε η προμηθεύτρια επιχείρηση εντός μηνός από την ημερομηνία έκδοσής του.

6. Η αξία των αποκτηθέντων με τη διαδικασία αυτή επενδυτικών αγαθών προσαυξάνει την αξία τόσο των φορολογητέων εκροών όσο και των εισροών της φορολογικής περιόδου κατά την οποία αποκτήθηκαν. Ο αναλογών φόρος προστιθέμενης αξίας προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου.

Αν η επιχείρηση δεν έχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, το προς έκπτωση ποσό του φόρου, προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 του Ν.1642/1986.

7. Ο αρμόδιος οικονομικός έφορος παρακολουθεί την εκτέλεση των εργασιών και διενεργεί έλεγχο για να διαπιστώσει, αν τα επενδυτικά αγαθά που αποκτήθηκαν χωρίς Φ.Π.Α. έχουν εγκατασταθεί στον τόπο

που δηλώθηκε, ότι δεν πωλήθηκαν, και ότι έχουν σωστά καταχωρηθεί και περιληφθεί στην προσωρινή δήλωση της συγκεκριμένης φορολογικής περιόδου.

8. Ο επενδυτής (εισαγωγέας-αγοραστής) υποχρεούται να γνωστοποιήσει στον αρμόδιο οικονομικό έφορο το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αυτών αγαθών, το βραδύτερον εντός δέκα (10) ημερών από την έναρξη.

9. Σε περίπτωση πώλησης των επενδυτικών αγαθών που αποκτήθηκαν, χωρίς ΦΠΑ πριν από τη χρησιμοποίησή τους, ο επενδυτής (εισαγωγέας-αγοραστής) υποχρεούται να καταβάλει στο δημόσιο το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στην πώληση αυτή, καθώς και πρόστιμο ίσο με το πενήντα στα εκατό (50%) του φόρου που αναλογούσε στην εισαγωγή ή την αγορά στο εσωτερικό των επενδυτικών αγαθών.

10. Η απόφασή μας Π.1489/1465/87 παύει να ισχύει από 10ης Μαΐου 1987. Η διαδικασία επιστροφής που προβλέπεται από την ανωτέρω απόφαση, εξακολουθεί να εφαρμόζεται προκειμένου για εισαγωγές ή αγορές στο εσωτερικό επενδυτικών αγαθών, για τις οποίες το οικείο παραστατικό (διασάφηση ή τιμολόγιο) εκδόθηκε πριν από την 10η Μαΐου 1987.

11. Η απόφαση αυτή, που ισχύει από την 5η Μαΐου 1987, να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και να κυρωθεί με νόμο.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 246/1987, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή της Π.2869/2389/87 απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, που αφορά τη διαδικασία καταβολής του Φ.Π.Α. των επενδυτικών αγαθών:

«Με αφορμή ερωτήματα που υποβλήθηκαν στην Υπηρεσία Φ.Π.Α. σχετικά με τις λεπτομέρειες εφαρμογής της παραπάνω απόφασης, σας γνωρίζουμε τα παρακάτω:

1. Στις διατάξεις της απόφασης Π.2869 ΠΟΛ.137/4.5.1987 μπορούν να υπαχθούν **όλες οι μεταποιητικές επιχειρήσεις. βιομηχανικές και βιοτεχνικές όλων των κλάδων, ενώ δεν υπάγονται οι οικοτεχνίες.**

Προκειμένου μια επιχείρηση να χαρακτηριστεί σαν βιοτεχνία, θα πρέπει οι εργασίες παραγωγής, κατασκευής, επεξεργασίας, μετατροπής, εξευγενισμού ή συναρμολόγησης που γίνονται με μηχανικά ή χημικά και άλλα μέσα ή ακόμα και με χειρωνακτική εργασία, να καταλήγουν στη δημιουργία ενός νέου προϊόντος. διαφορετικού από την πρώτη ύλη που έχει χρησιμοποιηθεί.

Με βάση τα παραπάνω, υπάγονται στις διατάξεις αυτής της απόφασης και τα τυπογραφεία, τα ελαιοτριβεία, οι επιχειρήσεις που με τη χρησιμοποίηση δικού τους πάγιου εξοπλισμού (στούντιο) και μηχανικών μέσων παράγουν κινηματογραφικές και τηλεοπτικές ταινίες, Οι επιχειρήσεις που με μηχανολογικό εξοπλισμό κάνουν μαζικά εμφάνιση και εκτύπωση φωτογραφιών.

Στην έννοια επίσης των επιχειρήσεων που μπορούν να υπαχθούν στην παραπάνω απόφαση, συμπεριλαμβάνονται και οι επιχειρήσεις που με μηχανικά μέσα κάνουν διαλογή, συσκευασία ή τυποποίηση διαφόρων προϊόντων καθώς και οι επιχειρήσεις κατάψυξης ή αφυδάτωσης προϊόντων που παράγουν οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις, τα συνεργεία επισκευής αυτοκινήτων και μηχανημάτων γενικά, καθώς και τα μηχανουργεία.

Στις διατάξεις αυτής της απόφασης δεν υπάγονται γενικά οι επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών. έστω και αν χρησιμοποιούν μηχανικά μέσα. όπως οι επιχειρήσεις επισκευής μηχανών γραφείου, επισκευής

ηλεκτρικών συσκευών, επισκευής υποδημάτων, επισκευής ρολογιών, τα κομμωτήρια, τα ινστιτούτα καλλονής. Οι φωτογράφοι, καθώς και οι επιχειρήσεις απλής αναπαραγωγής κινηματογραφικών, τηλεοπτικών ταινιών και βιντεοταινιών, έστω και αν η αναπαραγωγή γίνεται από τον ένα τύπο ταινίας στον άλλο ή αν μεταγλωττίζονται ή υποτιπλίζονται πριν αναπαραχθούν.

Επομένως πότε μία επιχείρηση χαρακτηρίζεται σαν βιομηχανία ή βιοτεχνία, είναι θέμα πραγματικό και θα κρίνεται με βάση το στοιχείο του φακέλου του υποκειμένου.

Συμπληρωματικό στοιχείο προκειμένου ο οικον. έφορος να κρίνει ότι πρόκειται για βιοτεχνική επιχείρηση της παραγράφου 1 της απόφασης Π.2869/87ΠΟΛ.137/4.5.1987, αποτελεί η βεβαίωση του βιοτεχνικού επιμελητηρίου από την οποία θα φαίνεται και η επαγγελματική κατηγορία της επιχείρησης.

2. Στις διατάξεις αυτής της απόφασης σύμφωνα με την παράγραφο 1 υπάγονται οι αγροτικές επιχειρήσεις, εφόσον έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ. Αγροτικές επιχειρήσεις θεωρούνται αυτές που ασκούν τις αγροτικές εκμεταλλεύσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 34 του ν.1642/1986.

.....

7. Επίσης για τις αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ. διευκρινίζουμε ότι η απόφαση δεν ισχύει μόνο για τα θερμοκήπια, αλλά και για τον μηχανολογικό και λοιπό εξοπλισμό τους, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παρ. 5 της ερμηνείας αυτής. Ειδικότερα σημειώνουμε, ότι για τις κτηνοτροφικές, πτηνοτροφικές και λοιπές αγροτικές επιχειρήσεις εκτροφής ζώων, στις διατάξεις αυτής της απόφασης μπορούν να υπαχθούν τα ζώα που προορίζονται για αναπαραγωγή και πολλαπλασιασμό και όχι τα ζώα που προορίζονται για πάχυνση και εμπορία. Έτσι για παράδειγμα μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις αυτής της απόφασης, οι αγελάδες παραγωγής γάλατος ή οι «χοιρομητέρες», δεν μπορούν να υπαχθούν όμως τα μοσχάρια και τα χοιρίδια τα οποία θα πουληθούν μετά από εκτροφή και πάχυνση.

Επίσης για τις γεωργικές επιχειρήσεις σημειώνεται ότι μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις αυτής της απόφασης, εκείνο το πολλαπλασιαστικό υλικό που θα αποδώσει μετά την πάροδο ορισμένου χρόνου και για περισσότερες από μία χρήσεις. Έτσι για παράδειγμα υπάγονται τα φυτώρια οπωροφόρων και καρποφόρων δένδρων, ενώ δεν υπάγονται οι βολβοί ή οι σπόροι μονοετών φυτών. Σημειώνουμε επίσης, ότι οι αλιευτικές επιχειρήσεις δεν μπορούν να υπαχθούν στις διατάξεις αυτής της απόφασης για τα σκάφη και λοιπά αντικείμενα που ενσωματώνονται σε αυτά, γιατί η διαδικασία απαλλαγής τους, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.1642/1986 ορίζεται με άλλη απόφαση.

.....

11. Σημειώνουμε τέλος, ότι οι επιχειρήσεις οι οποίες αγοράζουν ή εισάγουν επενδυτικά αγαθά και δεν ακολουθούν τη διαδικασία αυτής της απόφασης, είτε για δικούς τους λόγους. είτε γιατί δεν υπάγονται στις διατάξεις της, μπορούν σύμφωνα με την Π.3082/2516 ΠΟΛ.151/13.5.1987 απόφασή μας, να ζητήσουν επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου του ΦΠΑ που προέρχεται από την αγορά ή εισαγωγή των επενδυτικών αγαθών, καθώς και του πιστωτικού υπολοίπου που προέρχεται από τις δαπάνες που συνδέονται άμεσα με αυτό.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 250/1988, με θέμα “Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των αποφάσεων μας Π.2869/2389/87 ΠΟΛ. 137, Π.3082/2516/87 ΠΟΛ. 151 και Π.5514/3610/87

ΠΟΛ. 239” διευκρινίστηκε ότι:

«Α. Απόφαση Π.2869/2387/87 ΠΟΛ.137

1. Γενικά - Κατηγορίες επιχειρήσεων που υπάγονται

Σύμφωνα με την απόφαση αυτή δεν καταβάλλεται στον προμηθευτή ή στο τελωνείο ο ΦΠΑ που αναλογεί στην αγορά ή εισαγωγή καινούργιου μηχανολογικού και λοιπού εν γένει εξοπλισμού από βιομηχανικές, βιοτεχνικές, μεταλλευτικές, λατομικές, ξενοδοχειακές και αγροτικές επιχειρήσεις που έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς.

Η απόφαση αυτή ισχύει περιοριστικά μόνο για έξι (6) συγκεκριμένες κατηγορίες επιχειρήσεων που προαναφέραμε.

Δεν ισχύει επομένως για εμπορικές επιχειρήσεις ή για επιχειρήσεις παροχής υπηρεσιών; όπως με την Π.5749/3679/87 ΠΟΛ.246 εγκύκλιο μας διευκρινίσαμε. Επανερχόμαστε όμως στο θέμα αυτό γιατί παρατηρήθηκε ότι ορισμένες Οικονομικές Εφορίες έχουν χορηγήσει βεβαιώσεις για αγορά μηχανολογικού εξοπλισμού σε επιχειρήσεις καθαρά παροχής υπηρεσιών, όπως π.χ. έχει συμβεί με Οικον. Εφορία που χορήγησε τέτοια βεβαίωση σε επιχείρηση φωτοαντιγράφων.

Οι παραπάνω έξι (6) κατηγορίες επιχειρήσεων, εκτός από τις αγροτικές, μπορούν να κάνουν χρήση των διατάξεων της απόφασης Π.2869/2387/87, έστω και αν είναι ενταγμένες στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων (τεκμαρτού καθεστώτος), γιατί αυτές, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1642/86 έχουν δικαίωμα να εκπίπτουν το φόρο που αναλογεί στις αγορές η εισαγωγές επενδύσεις αγαθών.

2. Βιομηχανίες - Βιοτεχνίες

Με την Π.5749/3679/87 εγκύκλιο μας περιγράψαμε ορισμένες γενικές αρχές, με βάση τις οποίες θα πρέπει να χαρακτηρίζονται οι επιχειρήσεις ως βιοτεχνίες.

Αυτές οι γενικές αρχές, όπως απορρέουν από την υπάρχουσα νομοθεσία, τα διδάγματα της κοινής πείρας και της οικονομικής επιστήμης, τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία που διαμορφώνεται με την ευκαιρία άλλων φορολογιών (εισόδημα, ΦΚΕ κ.τ.λ.), αποτελούν το πλαίσιο με βάση το οποίο θα κρίνεται ως θέμα πραγματικά κάθε φορά, αν μια επιχείρηση είναι βιομηχανία ή βιοτεχνία και επομένως, αν υπάγεται στις διατάξεις της απόφασης Π. 2869/2387/87.

Το είδος λοιπόν των στοιχείων του Κ.Φ.Σ. που εκδίδει η επιχείρηση, ο τρόπος που φορολογείται στο εισόδημα ή ακόμα η δηλωμένη δραστηριότητα με τη δήλωση έναρξης,, δεν αποτελούν από μόνα τους ασφαλή κριτήρια, αλλά πρέπει πάντα να εξετάζονται και τα πραγματικά δεδομένα, τα οποία διαφέρουν από επιχείρηση σε επιχείρηση. Έτσι, για παράδειγμα μια επιχείρηση, η οποία έχει κάνει έναρξη με αντικείμενο εργασιών γραφικές τέχνες, μπορεί να χαρακτηριστεί ως βιοτεχνία, εφόσον κάνει εξελικτικά ορισμένα στάδια επεξεργασίας ή συναρμολόγησης και παραδίδει ένα προϊόν τελικό ή ενδιάμεσο, το οποίο είναι εντελώς διάφορο ποιοτικά από το αρχικό, όπως δηλαδή στην περίπτωση που της επιχείρηση παραλαμβάνει χειρόγραφα, κάνει φωτοσύνθεση, μοντάζ, φωτογράφιση και παραδίδει φιλμς.

Δεν μπορεί όμως μια επιχείρηση με το ίδιο αντικείμενο εργασιών (γραφικές τέχνες) να χαρακτηριστεί ως βιοτεχνία όταν κάνει μόνο μια απλή παροχή υπηρεσιών, όπως μοντάζ ή φωτογράφιση.

.....

1. Επιστροφή ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών Κυριότητά τους

Σύμφωνα με την απόφαση αυτή επιστρέφεται στον υποκείμενο στο φόρο το πιστωτικό υπόλοιπο του φόρου προσπιθέμενης αξίας που προκύπτει μετά την έκπτωση του φόρου εισροών από το φόρο εκροών μέσα σε μια φορολογική περίοδο, εφόσον αυτό προέρχεται από τις πράξεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 της ίδιας απόφασης. Σ' αυτές τις πράξεις συμπεριλαμβάνονται οι εισαγωγές, οι αγορές και οι κατασκευές επενδυτικών αγαθών.

Σύμφωνα με το άρθρο 26 παράγραφος 4 του ν. 1642/1986, ως αγαθό επένδυσης για την εφαρμογή των διατάξεων του ίδιου νόμου θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση.

Επομένως, προκειμένου μια επιχείρηση να έχει το δικαίωμα της έκπτωσης του φόρου των επενδυτικών αγαθών και κατ' επέκταση της επιστροφής του όταν έχει πιστωτικό υπόλοιπο πρέπει να έχει την κυριότητα των αγαθών αυτών και να το έχει χρησιμοποιήσει, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 23, για την πραγματοποίηση φορολογητέων πράξεων.

Με βάση, λοιπόν, τα παραπάνω οι υποκείμενοι στο φόρο που δεν έχουν την κυριότητα των επενδυτικών αγαθών, δεν έχουν και δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του φόρου που τα έχει επιβαρύνει. Χαρακτηριστικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων που εμφανίζονται στην πράξη, παραδείγματα δηλαδή που ο υποκείμενος στο φόρο δεν έχει την κυριότητα του επενδυτικού αγαθού, είναι της εταιρείας που κατασκευάζει επενδυτικό αγαθό (πχ ξενοδοχείο, βιομηχανοστάσιο κ.λπ.) σε οικόπεδο, το οποίο δεν έχει εισφερθεί κατά κυριότητα σ' αυτή και του υποκείμενου που ασκεί ατομική επιχείρηση και χτίζει σε οικόπεδο, του οποίου έχει μόνο την επικαρπία ή είναι ιδιοκτήτης ιδανικού μεριδίου του οικοπέδου, καθώς επίσης και η περίπτωση που ανεγείρεται ακίνητο σε μισθωμένο οικόπεδο κλπ.

Στην περίπτωση, όμως που ο υποκείμενος στο φόρο είναι συνιδιοκτήτης του οικοπέδου, τότε θα έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των δαπανών που πραγματοποιεί, κατά το μέρος που έχει την κυριότητα του ανεγειρόμενου ακινήτου, δηλαδή κατά το ποσοστό της εξ' αδιαίρετου συνιδιοκτησίας του. Ανακεφαλαιώνοντας το πιο πάνω διευκρινίζουμε τα εξής: Ο υποκείμενος στο ΦΠΑ που ανεγείρει κτίσματα σε οικόπεδο που δεν είναι δικής του κυριότητας, δεν αποκτά την κυριότητα των κτισμάτων αυτών και συνεπώς δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει την ανέγερσή τους.

Επίσης, ο ίδιος υποκείμενος δεν έχει δικαίωμα να εκπέσει και το ΦΠΑ που έχει επιβαρύνει τα επί μέρους κινητά αγαθά που ενσωματώθηκαν στο ανεγερθέν ακίνητο κατά τέτοιο τρόπο, ώστε να καταστούν συστατικά του. Όπως είναι γνωστό, τα συστατικά μέρη του ακινήτου δεν μπορούν να είναι αντικείμενο ξεχωριστής κυριότητας και επομένως ο πιο πάνω υποκείμενος στο ΦΠΑ που δεν έχει την κυριότητα του κυρίου πράγματος (κτίσματος) δεν έχει και την κυριότητα των συστατικών του κυρίου αυτού πράγματος.

Αλλιώς όμως συμβαίνει με τα κινητά αγαθά, τα οποία μετά την ενσωμάτωσή τους με το ακίνητο δεν αποτελούν συστατικό αυτού μέρη, αλλά παραρτήματα, όπως π.χ. μπορεί να συμβεί με τα μηχανήματα ενός εργοστασίου. Αυτά εξακολουθούν να ανήκουν στην κυριότητα του υποκείμενου που έχτισε σε ξένο οικόπεδο το εργοστάσιο και επομένως έχει δικαίωμα να εκπέσει το ΦΠΑ που επιβάρυνε την αγορά τους. Ο μη εκπιπτόμενος φόρος που αναλογεί στις δαπάνες κατασκευής των ακινήτων, των οποίων ο

υποκείμενος δεν έχει την κυριότητα, προσαυξάνει το κόστος κατασκευής του ακινήτου.»

Επειδή σύμφωνα με την **ΠΟΛ. 1055/2015** που επικαλείται η προσφεύγουσα με θέμα “δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής ΦΠΑ παγίων Αγροτικών Συνεταιρισμών που προορίζονται για χρήση από τα μέλη τους” αναφέρονται τα εξής:

«Με αφορμή ερωτήματα για το παραπάνω θέμα και προκειμένου για την ομοιόμορφη εφαρμογή παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Στις περιπτώσεις αγοράς, από Συλλογικές Αγροτικές Οργανώσεις (ΣΑΟ) του ν.4015/2011 (ήτοι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις) καθώς και από Οργανώσεις Παραγωγών του Κανονισμού του Ευρωπαϊκού Συμβουλίου 1234/2007, παγίων (π.χ. αντιχαλαζικών δικτύων, δενδρυλίων, ψεκαστήρων, ελκυστήρων κλπ), τα οποία προορίζονται για χρήση από μέλη του τίθεται το ερώτημα εάν για όλα αυτά τα αγαθά, τα οποία δεν χρησιμοποιούνται από τον συνεταιρισμό αλλά από τα μέλη του, υπάρχει δυνατότητα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε την αγορά τους.

2. Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 1, 2, 3, 4, 5, 8, 13, 14, 30, 31 και 33 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν.2859/2000) ο υποκείμενος στο φόρο έχει δικαίωμα να εκπέσει από το φόρο των εκροών το φόρο των εισροών (εμπορευμάτων, παγίων κλπ.), εφόσον πρόκειται να χρησιμοποιήσει τις εισροές αυτές σε φορολογητέες πράξεις.

3. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 189 της οδηγίας ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ) για την εφαρμογή των διατάξεων περί διακανονισμού της έκπτωσης των παγίων, τα κράτη μέλη μπορούν να καθορίζουν την έννοια των αγαθών επένδυσης.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Φ.Π.Α., ως αγαθά επένδυσης (πάγια) θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση.

4. Επίσης, με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1184/6.7.1995 κοινοποιήθηκε η 269/1995, γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους σύμφωνα με την οποία αναγνωρίζεται δικαίωμα έκπτωσης ή επιστροφής του Φ.Π.Α. των δαπανών κατασκευής και τοποθέτησης διαφημιστικών τεντών από εταιρείες παραγωγής παγωτών, γλυκών, κλπ. στα σημεία πώλησης των προϊόντων τους (περίπτερα, κυλικεία, κλπ.), καθώς και της παραχώρησης κατά χρήση επενδυτικών αγαθών επιχειρήσεων (δεξαμενών, ψυγείων κλπ.) χωρίς αμοιβή προκειμένου να αποθηκεύονται σ' αυτά προϊόντα παραγωγής τους, τα οποία πωλούν στους πελάτες τους, δεδομένου ότι, εμπίπτουν στην έννοια των αγαθών επένδυσης. Η παραπάνω εγκύκλιος αναφέρει ότι τα παραπάνω έχουν εφαρμογή και σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση παραχώρησης, κατά χρήση, επενδυτικών αγαθών επιχείρησης, εφόσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της γνωμοδότησης.

Πρέπει δηλαδή να γίνει σαφές ότι τα αγαθά αυτά τυγχάνουν της εκμεταλλεύσεως της επιχείρησης, αφού αποτελούν ένα κρίκο στην αλυσίδα της καθόλου επιχειρηματικής δραστηριότητας αυτής και ανήκουν στα πάγια περιουσιακά της στοιχεία, το γεγονός δε της κατά χρήση, παραχώρησης αυτών, άνευ ανταλλάγματος στους λιανοπωλητές εμπόρους των προϊόντων της, ουδεμία επίδραση ασκεί στο χαρακτηρισμό αυτών ως αγαθών επένδυσης. Συνεπώς, ο αναλογών επί των δαπανών κτήσης και τοποθέτησης των ως άνω αγαθών Φ.Π.Α. είναι εκπεστέος ή επιστρεπτέος, κατά περίπτωση.

5. Περαιτέρω, το θεσμικό πλαίσιο για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς, τις συλλογικές αγροτικές οργανώσεις και την επιχειρηματικότητα του αγροτικού κόσμου - οργάνωση της εποπτείας του κράτους ορίζεται με τις διατάξεις του νόμου 4015/2011. Από τις διατάξεις του νόμου αυτού, καθώς και του ν.2810/2000, προβλέπονται μεταξύ των άλλων γενικά τα εξής:

α) Οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (Α.Σ.), νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, είναι αυτόνομες ενώσεις προσώπων, οι οποίες συγκροτούνται εθελοντικά και επιδιώκουν με την αμοιβαία βοήθεια των μελών τους την οικονομική, κοινωνική, πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω συνιδιοκτήτης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης (Ν.2810/2000, άρθρο 1, παρ. 1).

β) Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (ΑΕΣ) είναι ανώνυμες εταιρείες, οι οποίες συγκροτούνται από ΑΣ.

γ) Ως Οργάνωση Παραγωγών (ΟΠ), αναγνωρίζεται κάθε νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) ή σαφώς οριζόμενο μέρος ενός νομικού προσώπου με **εμπορική ιδιότητα**, το οποίο έχει συσταθεί νόμιμα με πρωτοβουλία των γεωργών, οι οποίοι καλλιεργούν ένα ή περισσότερα από τα προϊόντα που προορίζονται αποκλειστικά για μεταποίηση [ΚΥΑ 3568/2012/ΦΕΚ 2496/Β', Κανονισμός ΕΚ 1234/2007].

δ) Τα μέλη των Α.Σ. υποχρεούνται να διαθέτουν στην Οργάνωση τουλάχιστον το ογδόντα τοις εκατό (80%) της παραγωγής των αγροτικών προϊόντων που παράγουν και διακινεί ο Αγροτικός Συνεταιρισμός (Ν.4015/2011 αρ. 1 παρ.2γ.)

ε) Οι ΑΣ μπορούν ύστερα από αίτησή τους στις αρμόδιες Διευθύνσεις Αγροτικής Οικονομίας και Κτηνιατρικής της Περιφερειακής Ενότητας που έχουν έδρα και εφόσον πληρούν τα κριτήρια και τις προϋποθέσεις που θέτουν οι Κανονισμοί της Ευρωπαϊκής Ένωσης και η Εθνική Νομοθεσία να αναγνωριστούν ως Οργανώσεις Παραγωγών.

Οι Οργανώσεις Παραγωγών έχουν αυστηρότερες διατάξεις λειτουργίας που αφορούν τη σχέση και τις υποχρεώσεις των μελών αγροτών προς την Οργάνωσή τους και υποχρεώνουν τα μέλη να παραδίδουν τουλάχιστον το ενενήντα τοις εκατό (90%) της παραγωγής τους (ΚΥΑ 3568/93543/12 - ΦΕΚ 2496/Β').

στ) Οι ΑΣ, στα πλαίσια των δραστηριοτήτων τους, έχουν την δυνατότητα να πραγματοποιούν κάθε είδους επενδύσεις, οι οποίες κρίνεται από την Διοίκησή τους ότι μπορούν να συμβάλουν στην ανάπτυξη των μελών τους, βάσει των αρχών του Συνεταιριστικού κινήματος, της Εθνικής νομοθεσίας και της αντίστοιχης Ευρωπαϊκής. Η δυνατότητα αυτή επεκτείνεται και στην υλοποίηση επενδύσεων στις επιμέρους εκμεταλλεύσεις των μελών της Οργάνωσης. Αντίστοιχη πρόβλεψη υπάρχει στον Εφαρμοστικό Κανονισμό της Επιτροπής 543/2011 για τις οργανώσεις παραγωγών (άρθρο 60, παρ. 6).

Οι επενδύσεις αυτές μπορεί να χρηματοδοτούνται, εν μέρει από την Ευρωπαϊκή Ένωση μέσω, εγκεκριμένων Προγραμμάτων από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων ή το Υπουργείο Ανάπτυξης, από τον ΕΛΓΑ στα πλαίσια πολιτικής Ενεργητικής Προστασίας των γεωργικών καλλιεργειών από τους φυσικούς κινδύνους (δηλαδή με στόχο τη μείωση των αποζημιώσεων για φυσικές καταστροφές της παραγωγής), και το Συνεταιρισμό ή εξολοκλήρου από το συνεταιρισμό.

ζ) Οι επενδύσεις αυτές ενδεικτικά αφορούν:

- > τη χορήγηση δένδρυλων που θα παράξουν προϊόντα που ενδιαφέρουν τους πελάτες της Οργάνωσης, που θα έχουν βελτιωμένα χαρακτηριστικά και θα συμβάλλουν στην ενίσχυση της εμπορικής τους πολιτικής,
- > την εγκατάσταση συστημάτων στάγδην άρδευσης που επιτυγχάνουν μείωση του κόστους παραγωγής, αύξηση της παραγωγικότητας, βελτίωση των ποιοτικών χαρακτηριστικών του προϊόντος, προστασία του περιβάλλοντος και των υδατικών πόρων,
- > την χορήγηση μηχανημάτων αυξημένης απόδοσης, μειωμένης κατανάλωσης καυσίμων στα πλαίσια μείωσης των εκπομπών διοξειδίου του άνθρακα και άλλων ρύπων,
- > την υλοποίηση εγγειοβελτιωτικών έργων,
- > την εγκατάσταση αντιχαλαζικών δικτύων και αντιβρόχινων για την προστασία της παραγωγής που προσδοκά να παραλάβει ο Συνεταιρισμός για την κάλυψη των αναγκών των πελατών του,
- > άλλου είδους επενδύσεις που αφορούν στη μείωση χρήσης φυτοφαρμάκων και λιπασμάτων, στην προστασία της υγείας των γεωργών, κλπ.

η) Όλες οι ανωτέρω αναφερόμενες ενδεικτικά επενδύσεις που υλοποιούνται από τον Συνεταιρισμό στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών του, πραγματοποιούνται από την συνιδιοκτήτη επιχείρηση **για την εξυπηρέτηση των εμπορικών της αναγκών.**

Ο Συνεταιρισμός απαιτεί από τα μέλη του να παράγουν προϊόντα σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις που θέτει και που όλοι συναποφασίζουν συλλογικά, στηρίζει και βοηθά τα μέλη του προς αυτή την κατεύθυνση, προσαρμόζει την παραγωγή των προϊόντων του σύμφωνα με τις ποιοτικές και οικονομικές απαιτήσεις της αγοράς. Επιβάλλει με κανονιστικές διατάξεις την υποχρεωτικότητα και όσον αφορά τις παραγωγικές μεθόδους και όσον αφορά την παράδοση της παραγωγής. Επίσης στα Καταστατικά τους οι συνεταιρισμοί προβλέπουν την επιβολή στα μέλη ποινικών Ρητρών όπως επίσης και την επιβολή της ποινής της διαγραφής, σε περίπτωση μη προσκόμισης της παραγωγής.

θ) Επιπρόσθετα, όπως προβλέπεται από την ΚΥΑ 3568/12 άρθρο 8 παραγ. 2.3, προκειμένου για οργανώσεις παραγωγών, στην περίπτωση που έχουν υλοποιηθεί επενδύσεις, σε επιμέρους εκμεταλλεύσεις μελών της, το μέλος μπορεί να αποχωρήσει οικειοθελώς μόνο όταν θα έχει αποσβεστεί η επένδυση. Στην περίπτωση που η αποχώρηση γίνει πρόωρα θα πρέπει να επιστραφεί στην Οργάνωση η απομένουσα αξία της επένδυσης. Ανάλογη πρόβλεψη υφίσταται και για τους ΑΣ, είτε με βάση το καταστατικό τους, είτε με αποφάσεις Γενικής Συνέλευσης των μελών, στην περίπτωση απόφασης για πραγματοποίηση συγκεκριμένης επένδυσης.

Ύστερα από τα παραπάνω γίνεται δεκτό ότι, υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ που επιβαρύνει τα επενδυτικά αγαθά των Αγροτικών Συνεταιρισμών και γενικότερα των Συλλογικών Αγροτικών Οργανώσεων (συμπεριλαμβανομένων των Οργανώσεων και Ομάδων Παραγωγών) αν και δεν τα θέτουν οι ίδιοι σε εκμετάλλευση αλλά τα διαθέτουν στις αγροτικές εκμεταλλεύσεις των μελών τους, στα πλαίσια της οικονομικής τους δραστηριότητας και του σκοπού τους γενικότερα, δεδομένου ότι τα μέλη υποχρεούνται να παραδώσουν σε αυτούς σχεδόν το σύνολο της παραγωγής τους (80-90%), με

σκοπό την προαγωγή του κοινού σκοπού, μέσω της αύξησης της παραγωγής και των πωλήσεων, τόσο των Αγροτικών Συνεταιρισμών, όσο και των μελών τους.

Εννοείται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για πάγια, τα οποία αγοράσθηκαν με επιδότηση, υπό την προϋπόθεση όμως ότι ο ΦΠΑ των εν λόγω παγίων δεν ήταν επιλέξιμη δαπάνη (άρα οι ΑΣ ή οι οργανώσεις παραγωγών δεν έχουν επιδοτηθεί και για τον αναλογούντα ΦΠΑ).»

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν εμπίπτει στις κατηγορίες των επιχειρήσεων που περιοριστικά αναφέρονται και υπάγονται στην Π.2869/2387/87 ΠΟΛ.137 Απόφαση και συνεπώς δεν μπορεί να τύχει άμεσης απαλλαγής της καταβολής του αναλογούντος Φ.Π.Α. για την αγορά επενδυτικών αγαθών. Ωστόσο, όπως αναφέρεται στην ως άνω ΠΟΛ. 1055/2015, για τα εν λόγω επενδυτικά αγαθά υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης και επιστροφής του Φ.Π.Α. που τα βαρύνει, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις του ν. 2859/2000. Ως εκ τούτου ορθώς η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας δεν έκανε δεκτό το με αριθμ. πρωτ./2021 αίτημα της προσφεύγουσας για άμεση απαλλαγή από την καταβολή του αναλογούντος Φ.Π.Α. για την αγορά των επενδυτικών αγαθών.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής της νομικής οντότητας «.....», ΑΦΜ, και την επικύρωση της υπ' αριθμ./2021 προσβαλλόμενης πράξης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.