**Ενημέρωση**

**Η ενημέρωση του παρόντος θέματος θα γίνει με μορφή ερωτήσεως-απαντήσεως, ως εξής, όπως μας την έθεσε εκλεκτός μας φίλος:**

**Ερώτηση /σεις:**

**Πού στηρίζεται το Τέλος Επιτηδεύματος;**

**Και ποιος είναι ο λόγος που απαλλάσσονται οι ΤΟΕΒ –ΓΟΕΒ από αυτό;**

**Γιατί το σχετικό έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Εσόδων από 23-7-2015 (με ΑΔΑ: 7ΩΤ4Η-4ΗΗ) γράφει μόνον για τους ΓΟΕΒ ότι τα έσοδά τους «δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου» και δεν αναφέρει που­θενά τους ΤΟΕΒ.**

**Απάντηση:**

Το Τέλος Επιτηδεύματος ήρθε με το Άρθρο 31 του Ν. 3986/2011 (ΦΕΚ 152, Τεύχ. Α΄, 1-7-2011). Συγκεκριμένα εκεί αναφέρονται τα εξής:

**Άρθρο 31**

**Επιβολή τέλους επιτηδεύματος**

1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέ­λους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως δια­κόσιες χιλιάδες (200.000) κατοίκους, σε τετρακόσια (400) ευρώ ετησίως.

β) Για επιχειρήσεις ή ελεύθερους επαγγελματίες που έχουν την έδρα τους σε πόλεις με πληθυσμό πάνω από διακόσιες χιλιάδες (200.000) κα­τοίκους, σε πεντακόσια (500) ευρώ ετησίως.

Η περιοχή του Νομού Αττικής λογίζεται ως μια πόλη, καθώς και το Πο­λε­οδομικό Συγκρότημα Θεσσαλονίκης.

2. Στις περιπτώσεις λειτουργίας υποκαταστημάτων, επιβάλλεται επι­πλέον τέλος επιτηδεύματος τριακοσίων (300) ευρώ για κάθε υποκατά­στημα. Σε πε­ρίπτωση διακοπής της δραστηριότητας μέσα στη χρήση, το τέλος επιτηδεύμα­τος περιορίζεται ανάλογα με τους μήνες λειτουργίας της επιχείρησης ή της άσκησης του επαγγέλματος. Χρονικό διάστημα μεγαλύ­τερο των δεκαπέντε (15) ημερών λογίζεται ως μήνας.

3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρό­κειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθε­ροι επαγ­γελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πλη­θυσμό έως πε­ντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υ­πολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας.

4. Για την εν γένει διαδικασία επιβολής και βεβαίωσης του τέλους επι­τηδεύ­ματος εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

5. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται η ειδικότερη διαδι­κασία για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος, τα απαιτούμενα δι­καιολογη­τικά που υποβάλλονται και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την ε­φαρμογή του πα­ρόντος άρθρου.

6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται για τους ε­πιτηδευματίες και ελεύθερους επαγγελματίες που ασκούν επιτήδευμα ή ελεύ­θερο επάγγελμα, αντίστοιχα, κατά την 1.1.2011 και μετά.

7. Ειδικά για το οικονομικό έτος 2011, το τέλος επιτηδεύματος ορίζεται σε τριακόσια (300) ευρώ και για τις δύο κατηγορίες επιτηδευματιών και ελεύθε­ρων επαγγελματιών της παραγράφου 1. Για το ανωτέρω έτος, το τέλος επιτη­δεύματος συμβεβαιώνεται και καταβάλλεται με την ειδική ει­σφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του παρόντος νόμου. Κατά τα λοιπά, εφαρμόζονται οι παράγρα­φοι 2 έως 5 του παρόντος άρθρου. Με την κανο­νιστική απόφαση της παραγρά­φου 5 καθορίζεται και η ειδικότερη διαδι­κασία για τη διαπίστωση των εξαιρέ­σεων της παραγράφου 3 από την κα­ταβολή του τέλους επιτηδεύματος για το οικονομικό έτος 2011, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

Το σκεπτικό από διάφορες Δ.Ο.Υ. ήταν το εξής, σύμφωνα με τα όσα μας εξέθεσαν συνάδελφοι:

1) Επειδή οι ΤΟΕΒ τηρούν βιβλία π.χ. Β΄ ή Γ΄ κατηγορίας, θεωρή­θηκε ότι εμπίπτουν στην καταβολή του Τέλους Επι­τηδεύματος, σύμφωνα με το Άρ­θρο 31 του Ν. 3986/2011.

2) Αφού οι ΤΟΕΒ δεν αναφέρονται στο από 23-7-2015 έγ­γραφο της Γε­νι­κής Γραμμα­τείας Εσόδων (βλέπε στο τέλος όλο το σχετικό έγγραφο με ΑΔΑ: 7ΩΤ4Η-4ΗΗ), άρα δεν απαλλάσσονται από τον Φόρο Επιτηδεύμα­τος, παρά απαλ­λάσσονται μόνον οι ΓΟΕΒ.

Όμως, αν μελετήσει κανείς βαθύτερα το θέμα θα διαπιστώσει τα εξής:

**Α. Η έννοια του Επιτηδευματία και ο ΤΟΕΒ που είναι Οργανισμός Κοινής Ωφέλειας Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.**

Η έννοια «Επιτηδευματίας» σημαίνει αυτόν που έχει κάνει έναρξη ερ­γασίας του στην Δ.Ο.Υ. Αυτός (ο επιτηδευματίας δηλαδή) μπορεί να φο­ρολογείται π.χ. όταν πουλάει αγαθά, ή όταν παρέχει υπηρεσίες (ή και τα δύο μαζί), ή και να μη φορολογείται όπως π.χ. όπως ο αγρότης που δεν φορολογείται (έχει π.χ. κάτω από 15.000 ετήσιο εισόδημα).

Ο ΤΟΕΒ όμως είναι Οργανισμός Κοινής Ωφέλειας, είναι Μή Κερδο­σκοπικού χαρακτήρα Οργανισμός. Γι’ αυτό και ο ΤΟΕΒ δεν εμπί­πτει στις διατάξεις του παραπάνω άρθρου 31 του Ν. 3986/2011

Κι αυτό στηρίζεται στο εξής:

**Όλοι οι Ο.Ε.Β. έχουν χαρακτηριστεί Οργανισμοί Κοινής Ωφέ­λειας**

Όλοι οι Ο.Ε.Β. έχουν χαρακτηριστεί Οργανισμοί Κοινής Ωφέλειας (άρθρ. 6, παράγρ. 1 Ν.414/1976, ΦΕΚ 212, Α΄).

Στο Άρθρο 6, παράγρ. 1, του Ν. 414/1976 «Περί τροποποιήσεως και συμπληρώ­σεως δια­τάξεων του Ν.Δ. 3881/58 ‘’περί Έργων Εγγείων Βελ­τιώσεων’’, ως τούτο ε­τροποποιήθη με­τα­γενεστέρως», (ΦΕΚ 212, Τεύχ. Α΄, 14-8-1976), αναφέρονται τα εξής:

**Άρθρον 6.**

1. Εις το τέλος της παραγρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.Δ. 3881/58 προ­στίθεται εδάφιον έχον ως ακολούθως:

«Οι ως άνω Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων τυγχάνουν Οργανισμοί κοινής ωφελείας και εκ τούτων οι ΤΟΕΒ αποτελούν Γεωργικάς Συνεται­ριστικάς Οργανώσεις αναγκαστικής μορ­φής».

(To άρθρο 12, παράγρ. 1, του Ν.Δ. 3881/1958 αναφέρει τα εξής:

«1. Εις τας περιοχάς ένθα εξετελέσθησαν, εκτελούνται και εκτελεσθήσονται έργα εγγείων βελτιώσεων Α΄ και Β΄ τάξεως, χρηματοδοτήσει του Κράτους ή μη, συνιστώ­νται κατά τας διατάξεις του παρόντος Οργανισμού Εγγείων Βελ­τιώσεων (Ο.Ε.Β.), διακρινόμενοι εις Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.) και εις Γε­νικούς Οργανι­σμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Γ.Ο.Ε./Β.), οίτινες αποτελούν από της ισχύος του παρόντος τα υπεύθυνα όργανα δια την εκπλήρωσιν των εν τω επομένω άρθρω σκοπών, αποκλειομένης εφ’ εξής της δια τους αυτούς σκοπούς συστάσεως Οργανισμών ετέρας μορφής».

Στο τέλος λοιπόν αυτής της παραγράφου 1, του παραπάνω άρθρου 12 του Ιδρυτι­κού Νόμου των ΟΕΒ έχει προ­στεθεί νέα παράγραφος, όπως προαναφέραμε.

**Β. Οι ΤΟΕΒ είναι αναγκαστικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις Ανα­γκαστικής Μορφής, αλλά δεν αποσκοπούν στο κέρδος, αφού είναι Κοι­νής Ωφέλειας, Μη Κερδοσκοπικοί.**

**Γι’ αυτό και δεν εμπίπτουν στους Συνεταιρισμούς που είναι κερδο­σκοπικού χαρακτήρα.**

Επειδή στο Άρθρο 6, παράγρ. 1, του Ν. 414/1976 γράφει: «Οι ως άνω Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων τυγχάνουν Οργανισμοί κοινής ωφελείας και εκ τούτων οι ΤΟΕΒ αποτελούν Γεωργικάς Συνεται­ριστικάς Οργανώ­σεις αναγκαστικής μορφής», υιοθετήθηκε η λάθος άποψη ότι οι ΤΟΕΒ ε­μπίπτουν στους Συνεταιρισμούς κι επομένως, πρέπει να καταβάλλουν το Τέλος Επιτηδεύματος.

Όμως και οι ΤΟΕΒ είναι Οργανισμοί Κοινής Ωφελείας και τα έσοδά τους που γίνονται για την πραγματοποίηση της εκπλήρωσης των κοινωφε­λών αυτών σκοπών τους, επίσης απαλλάσσονται από το φόρο, όπως ακρι­βώς αναφέρεται και για τους ΓΟΕΒ στο από 23-7-2015 έγ­γραφο της Γενι­κής Γραμματείας Εσόδων (βλέπε παρακάτω όλο το σχετικό έγγραφο με ΑΔΑ: 7ΩΤ4Η-4ΗΗ).

**Γ. Εξαιρέσεις**

Εξαίρεση αποτελεί η εξής περίπτωση:

Μπορεί σε έναν ΤΟΕΒ ή σε έναν ΓΟΕΒ να εισπράττονται έσοδα, που δεν περιλαμβάνονται στα έσοδα που νομικά επιβάλλονται για την πραγμα­τοποίηση της εκπλήρωσης του σκοπού τους.

Τέτοια έσοδα μπορεί να είναι π.χ. η ενοικίαση ενός καταστήματος κλπ. (το οποίο ανήκει στον ΤΟΕΒ ή στον ΓΟΕΒ, π.χ. είτε από δωρεά ή παρα­χώρηση για εκμετάλλευση κ.λπ.).

Αυτά λοιπόν τα έσοδα τότε μπορούν να φορολογηθούν, επειδή δεν ε­μπίπτουν σε εκείνα που αναγράφονται στο Καταστατικό μας (τέλη και ει­σφορές μελών τα οποία είναι για την πραγματοποίηση της εκπλήρωσης του σκοπού των ΤΟΕΒ).

Πάμε τότε σε άλλο κεφάλαιο φορολόγησης, σε έσοδα που δεν μας κα­λύπτει το Καταστατικό μας για να μείνουν αφορολόγητα.

Σχετικό με το παραπάνω είναι το άρθρο 45 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167, Τεύχ. Α΄, 23-07-2013), που λέγει τα εξής:

**Άρθρο 45**

**Υποκείμενα του φόρου**

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκει­νται:

α) οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλο­δαπή,

β) οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,

γ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμ­βάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

ε) κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,

στ) κοινοπραξίες,

ζ) οι νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περι­λαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τη­ρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του παρόντος Κώδικα.

Υπογραμμίσαμε την εξαίρεση, στην οποία υπάγονται τα παραπάνω έ­σοδα των ΤΟΕΒ (κι όχι άλλα εισοδήματα που δεν περιλαμβάνονται στα έσοδά τους που προβλέπει το Καταστατικό τους)

Παραθέτουμε πιο κάτω το σχετικό, από 23-7-2015 έγ­γραφο της Γενικής Γραμματείας Εσόδων (με ΑΔΑ: 7ΩΤ4Η-4ΗΗ):

|  |  |
| --- | --- |
| ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ | **ΑΔΑ: 7ΩΤ4Η-4ΗΗ** |
| ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ |  |
| ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ  | Αθήνα, 23 Ιουλίου 2015 |
| ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ | Αριθμ. Πρωτ.: |
| ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ |  |
| ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ |  |
| ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ |  |
| ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ | **ΠΡΟΣ**: Ως Π.Δ. |
| ΤΜΗΜΑ Β΄  |  |
| Ταχ. Δ/νση: Καρ. Σερβίας 10 |  |
| Ταχ. Κώδ..: 101 84 – Αθήνα |  |
| Πληροφορίες: Θ. Κακλαμάνης |  |
| Τηλέφωνο…: 210-3375312 |  |
| ΦΑΞ………: 210-3375001 |  |

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση των εισοδημάτων που αποκτούν οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Ο.Ε.Β.), μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν. 4172/2013.**

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, ανα­φορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

**1.** 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.

**2.** Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 58 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολο­γούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

**3.** Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.δ.3881/1958 (ΦΕΚ Α΄ 181) 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 (Ο.Ε.Β.), οι οποίοι αποτελούν Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου και οι οποίοι διακρίνονται σε Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.) και σε Γενικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Γ.Ο.Ε.Β.), τυγχάνουν οργανισμοί κοινής ωφελείας και από αυτούς οι Τ.Ο.Ε.Β. απο­τελούν γεωργικές συνεταιριστικές οργανώσεις αναγκαστικής μορφής.

**4.** 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.).

**5.** Ακόμη, με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 13 του ίδιου ως άνω νομοθετικού διατάγματος ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι μέλη των Ο.Ε.Β. καθίστανται υποχρεωτικά, από τη σύστασή τους, όλα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα, τα οποία είναι ιδιοκτήτες και νομείς, εμφυτευτές και επιφα­νειούχοι ή επικαρπωτές σε αγροτικά ακίνητα που βρίσκονται εντός των ορίων της περιοχής δικαιοδοσίας τους.

**6.** Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 14 του ίδιου ως άνω νομοθε­τικού διατάγματος ορίζεται, ότι σκοποί των Ο.Ε.Β. είναι, μεταξύ άλλων: α) η διοίκηση των υδάτων που υπάγονται στην αρμοδιότητά τους και η ρύθμιση της χρήσης και η διανομή αυτών, μέσω της επιβολής κανονισμών άρδευσης και της λήψης λοιπών αναγκαίων μέτρων, β) η αστυνομία επί των υδάτων και των έργων, γ) η επιβολή και η βεβαίωση των κατά το άρ­θρο 10 υποχρεώσεων των ωφελουμένων και δ) ο καθορισμός και η εί­σπραξη μισθωμάτων ή δικαιωμάτων βοσκής επί μη διανεμηθεισών εκτά­σεων στις ζώνες των έργων ή επί αποκαλυπτόμενων γαιών δικαιωμάτων αλιείας των υδάτων ποταμών και λιμνών εντός της περιοχής δικαιοδοσίας τους ή ετέρων συναφών δικαιωμάτων.

**7.** Επιπλέον, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 10 του ίδιου ως άνω νομοθετικού διατάγματος ορίζεται, ότι η συμμετοχή των ωφελουμένων από τα έργα φυσικών ή νομικών προσώπων στις δαπάνες αυτών συνίστα­ται: α) στην εξ ιδίων πόρων καταβολή των δαπανών κατασκευής των έρ­γων που δεν καλύπτονται από επιδοτήσεις και δάνεια, β) στην καταβολή των κανονισμένων εισφορών και δόσεων για την εξόφληση των δανείων που έχουν συναφθεί για την κατασκευή των έργων και γ) στην εξ ολοκλή­ρου καταβολή των ετησίων δαπανών λειτουργίας, συντήρησης και διοίκη­σης των έργων.

Οι παραπάνω υποχρεώσεις κατανέμονται κατά περίπτωση μεταξύ των ωφελουμένων και καταβάλλονται με τη μορφή στρεμματικών εισφορών ή τελών ή και με τη μορφή αντιτίμου χρήσης αρδευτικού ύδατος (παρ.2).

**8.** Επίσης, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 15 του ίδιου ως άνω νομοθετικού διατάγματος ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι πόροι των Ο.Ε.Β. είναι οι στρεμματικές εισφορές και τέλη, τα αρδευτικά τέλη ή το αντίτιμο χρήσης αρδευτικού ύδατος, μισθώματα και δικαιώματα και κάθε άλλο προβλεπόμενο από το καταστατικό αυτών έσοδο.

Οι στρεμματικές εισφορές και τα τέλη που επιβάλλονται από τους Ο.Ε.Β., εισπράττονται από τα αρμόδια όργανα αυτών απευθείας ή κατά τα καθοριζόμενα στο άρθρο 10 παρ.4 και σε υπερημερία εφαρμόζονται οι δια­τάξεις περί είσπραξης δημοσίων εσόδων (παρ.2).

**9.** Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση, προκειμένου για την εφαρ­μογή των διατάξεων του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), για τον προσδιορισμό του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των Τοπικών Ορ­γανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.), 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 αριθ. 1028911/10388/Β0012/7.04.2009 και Γ.179/37/12.04.1984 έγ­γραφα).

**10.** Σε απάντηση σχετικού εγγράφου της Δ/νσης 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 (Ε.Α.Σ.), η κεντρική συ­νεταιριστική ένωση (ΚΕ.Σ.Ε.) και η κοινοπραξία αγροτικών συνεταιριστι­κών οργανώσεων (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1053891 ΕΞ 2015/21.04.2015 έγγραφο).

**11.** Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζονται τα ακό­λουθα ως προς τη φορολογική μεταχείριση των Ο.Ε.Β., μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013:

Οι Τοπικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.) 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 Τ.Ο.Ε.Β. επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος με βάση τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011 (σχετ. το αριθ.Δ12Β 1174037 ΕΞ 2013/12.11.2013 έγγραφο).

Ωστόσο, δεδομένου του ιδιόμορφου χαρακτήρα των Τ.Ο.Ε.Β. ως οργα­νισμών κοινής ωφελείας και της αναγκαστικής μορφής είσπραξης των ει­σφορών των φυσικών και νομικών προσώπων που καθίστανται υποχρεω­τικά μέλη τους, με την παρούσα γίνεται δεκτό, ότι τα έσοδα που αποκτούν οι Τ.Ο.Ε.Β. από τις εισφορές των μελών τους (συνδρομές – δικαιώματα εγγραφής) δεν φορολογούνται, καθόσον δεν αποτελούν έσοδα από επιχει­ρηματικές συναλλαγές, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

Ομοίως, τα ανταποδοτικά τέλη που εισπράττουν οι πιο πάνω Οργανι­σμοί από τα μέλη τους δεν αποτελούν έσοδα από επιχειρηματικές συναλ­λαγές, αλλά συνιστούν μονομερώς επιβαλλόμενες χρηματικές υποχρεώ­σεις, που διακρίνονται από τους φόρους κατά το ότι η καταβολή τους συν­δέεται με την παροχή ειδικής ωφέλειας στον υπόχρεο, δηλαδή στην από­λαυση δημόσιας υπηρεσίας ή δημόσιου πράγματος. Η δημόσια αυτή υπη­ρεσία, προς την οποία στοχεύει το ανταποδοτικό τέλος, παρέχεται προέχο­ντος χάριν δημοσίου σκοπού, εξυπηρετούνται όμως με αυτή ταυτόχρονα και όποιοι την χρησιμοποιούν, που φέρουν το βάρος των δαπανών τους (σχετ. οι αριθ.2462/1999 και 649/1981 αποφάσεις Σ.τ.Ε.). Κατά συνέπεια, τα έσοδα από τέλη που αποκτούν οι Τ.Ο.Ε.Β. δεν φορολογούνται.

Όσον αφορά τους Γ.Ο.Ε.Β., οι οποίοι λειτουργούν ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα έσοδα που αποκτούν από τις εισφορές των μελών τους και τα τέλη θεωρούνται έσοδα που πραγ­ματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους και επομένως, δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (περ.γ΄ άρθρου 45 του ν.4172/2013 και ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιος). Ακόμη διευκρινίζεται, ότι λόγω της νομικής μορφής των Γ.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 (σχετ. το αριθ. Δ12Β1048354 ΕΞ 2014/18.03.2014 έγγραφο).

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Ακριβές Αντίγραφο |  | Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΜΜΑΤΕΑΣ |
| Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς |  | ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ |
| Τμήματος Διοίκησης |  |  |
|  |  | ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ |

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

**Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Όλες οι Δ.Ο.Υ.

2. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.

3. Δ/νση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήματα Β΄, Αυτοτελές Τμήμα ΣΤ΄ Μητρώου και Εγγραφής Φορολογουμένων

4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών

(για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

**ΙΙ. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Υπουργείο Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Α­γοράς, Δ/νση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ. - Τμήμα Γ΄, Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα

2. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ε­λέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ.105 62, Αθήνα

3. Υπουργείο Παραγωγικής Ανασυγκρότησης, Περιβάλλοντος & Ενέρ­γειας, Γενική Δ/νση Βιώσιμης Φυτικής Παραγωγής, Δ/νση Εγγείων Βελτιώσεων, Εδαφοϋδατικών Πόρων και Λιπασμάτων, Τμήμα Αξιο­ποίησης Εγγειοβελτιωτικών Έργων και Μηχανικού Εξοπλισμού, Λιοσίων 210 & Σεράφη 60, Τ.Κ.104 45, Αθήνα

4. Πανελλήνια Ομοσπονδία Υπαλλήλων Οργανισμών Εγγείων Βελτιώ­σεων (Π.Ο.Υ.Ο.Ε.Β.),

26ης Οκτωβρίου 43, Τ.Κ.546 27, Θεσσαλο­νίκη

5. «Τ.Ο.Ε.Β. ΑΓΡΟΚΤΗΜΑΤΟΣ ΝΑΟΥΣΗΣ»,

Ζαφειράκη 41, Τ.Κ.59 200, Νάουσα

6. «Τ.Ο.Ε.Β. ΑΡΑΠΙΤΣΗΣ ΝΑΟΥΣΗΣ»,

Χαρισοπούλου 2, Τ.Κ.59 035, Κόπανος Νάουσας

7. κο Τζώρτζη Ι. Βασίλειο, Αλ. Χωνού 22, Τ.Κ.59 200, Νάουσα

8. κα Δ. Γουδή, 11ης Νοεμβρίου 7, Τ.Κ.52 100, Καστοριά

9. «ΣΥΝΔΕΣΜΟΣ ΥΠΑΛΛΗΛΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ ΕΓΓΕΙΩΝ ΒΕΛ­ΤΙΩΣΕΩΝ ΑΝΑΤΟΛΙΚΗΣ ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ – ΘΡΑΚΗΣ»,

Τ.Κ.624 00, Ηράκλεια Σερρών

**ΙΙΙ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο κ. Υπουργού

2. Γραφείο κας Αναπληρώτριας Υπουργού

3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων

4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης

5. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α΄ (5), Β΄ (10), Γ΄ (5)

6. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων Γ.Γ.Δ.Ε.

7. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.