



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδότησης 239/2019
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Τμήμα Β'

Συνεδρίαση της 3^{ης} Δεκεμβρίου 2019

Σύνθεση:

Πρόεδρος : Στέφανος Δέτσης Αντιπρόεδρος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Μέλη: Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Παπαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Πέτρος Κωνσταντινόπουλος, Διονύσιος Χειμώνας, Παναγιώτα – Ελευθερία Δασκαλέα – Ασημακοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητές : Δημήτριος Φαρμάκης, Εμμανουήλ Μουστάκης, Πάρεδροι Ν.Σ.Κ.

Αριθμός ερωτήματος : Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1050575 ΕΞ 2018/28-3-2018 έγγραφο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) – Γενική

2

Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης – Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Β΄


Περίληψη ερωτήματος : Εάν η φορολογική μεταχείριση των αγροτικών συνεταιρισμών ρυθμιζόταν από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994 για το χρονικό διάστημα που οι σχετικές διατάξεις ήταν σε ισχύ ή από τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 35 του ν.2810/2000, και, κατά συνέπεια, αν τυγχάνουν εφαρμογής επί των απαλλασσόμενων εισοδημάτων τους οι διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013.

Για το πιο πάνω ερώτημα το Β΄ Τμήμα του Ν.Σ.Κ γνωμοδότησε κατά πλειοψηφία ως εξής:

Ιστορικό

1. Από το παραπάνω έγγραφο της ΑΑΔΕ καθώς και το φάκελο που το συνοδεύει, προκύπτει ότι είχαν υποβληθεί σ αυτήν ερωτήματα σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των κερδών των αγροτικών συνεταιρισμών τα οποία προέρχονται από τις συναλλαγές με τα μέλη τους (πλεονάσματα) και συγκεκριμένα αν αυτά υπάγονταν στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013.

Όπως δε αναφέρεται στο ίδιο έγγραφο, διευκρινίσθηκε από τη Διοίκηση, ότι τα αποθεματικά που είχαν σχηματιστεί από εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994, από τους κατά νόμο χαρακτηρισθέντες αγροτικούς συνεταιρισμούς πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού, εμπίπτουν στις διατάξεις της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, καθόσον τα αποθεματικά αυτά είχαν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994 και όχι ειδικών διατάξεων νόμων, δεδομένου ότι η όποια αναφορά στην ΠΟΛ 1007/2014 εγκύκλιο της ΑΑΔΕ στο άρθρο 15 του ν.4015/2011 καταλαμβάνει τις παραγράφους 12, 13 και 14 του άρθρου αυτού. Επίσης, το κατ' άρθρο 103 απαλλασσόμενο εισόδημα των αγροτικών συνεταιρισμών εμπίπτει στις διατάξεις



της παραγράφου 12 του άρθρου 72, ακόμα και αν αυτό δεν εμφανίζεται στους ισολογισμούς σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών, καθόσον κατά τον χρόνο που προέκυψε δεν υπήχθη σε φόρο εισοδήματος (σχετ. το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016 έγγραφο της ΑΑΔΕ).

2. Το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων ζήτησε την επανεξέταση της ως άνω θέσης της ΑΑΔΕ, με υποβολή από αυτήν ερωτήματος στο Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, υποστηρίζοντας ότι οι αγροτικοί συνεταιρισμοί εφαρμόζαν τις διατάξεις της συνεταιριστικής νομοθεσίας, ήτοι τις διατάξεις του ν.2810/2000, και όχι τις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 103 του ν.2238/1998, με αποτέλεσμα τα όποια αποθεματικά που είχαν σχηματίσει να είναι αποθεματικά ειδικών διατάξεων νόμων και όχι του ν.2238/1994.

3. Στη συνέχεια, το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων με το υπ' αριθμ. πρωτοκόλλου 1872/118539/10-11-2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Οικονομικών Ελέγχων και Επιθεώρησης – Τμήμα Αγρ. Συν/κών Οργανώσεων και Παρακολούθησης Εφαρμογής της Εθνικής και Ενωσιακής Νομοθεσίας υπέβαλε ερώτημα στο Γραφείο Νομικού Συμβούλου του Κράτους του αυτού Υπουργείου αναφορικά με το υπόψη θέμα, επί του οποίου εκδόθηκε το πρακτικό γνωμοδότησης με αύξοντα αριθμό 4183/Συνεδρίαση 51^η της 8^{ης} Νοεμβρίου 2017 του ΝΣΚ (Στ' Τμήματος) με το οποίο αποφασίστηκε να διαβιβασθεί το ερώτημα του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων στην ΑΑΔΕ, προκειμένου να υποβληθεί το ερώτημα από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 36 του ν.4389/2016, όπως ισχύουν.

4. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στο παραπάνω έγγραφο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, είχαν εγερθεί αμφιβολίες ως προς την έννοια της διάταξης της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, με αποτέλεσμα την υποβολή ερωτημάτων από πολλούς αγροτικούς συνεταιρισμούς, μεταξύ των οποίων και το ερώτημα που υπεβλήθη στην ανωτέρω υπηρεσία με το υπ' αριθμ. πρωτ. 227/18-10-2016 έγγραφο της Ένωσης Συνεταιρισμών (ΕΑΣ) Θηραϊκών Προϊόντων, κατά πόσο η εν λόγω διάταξη καταλαμβάνει και τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίσθηκαν από τα πλεονάσματα αγροτικών συνεταιρισμών, κατά εφαρμογή της διάταξης του άρθρου

19 του ν. 2810/2000, η οποία ουσιαστικά διατηρήθηκε σε ισχύ με τη διάταξη του άρθρου 23 του Ν. 4384/2016.

5. Όπως δε αναφέρεται στο ανωτέρω έγγραφο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, η αμφιβολία περί την εφαρμογή ή μη της διάταξης της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 στα αφορολόγητα αποθεματικά των αγροτικών συνεταιρισμών, έχει προκύψει εν όψει του ότι στους αγροτικούς συνεταιρισμούς, με βάση την ειδική νομοθεσία που τους διέπει αλλά και τις συνεταιριστικές αρχές, οι οποίες αποτελούν περιεχόμενο των εισηγητικών εκθέσεων των ν. 2810/2000 και 4384/2016 και υπό το φως των οποίων ερμηνεύεται η συνεταιριστική νομοθεσία, τα κέρδη των αγροτικών συνεταιρισμών πάντοτε φορολογούνται προκειμένου να σχηματισθούν αποθεματικά κεφάλαια και ουδέποτε εκ του νόμου (εξ ορισμού) διανέμονται στα μέλη τους ή κεφαλαιοποιούνται, επίσης εκ του νόμου και εξ ορισμού, όταν αναφερόμαστε σε αγροτικούς συνεταιρισμούς, διότι η αξία της συνεταιριστικής μερίδας αυξάνεται με καταβολή μετρητών και αντίστοιχη τροποποίηση του καταστατικού.

Άλλωστε, η συνεταιριστική περιουσία ουδέποτε διανέμεται στα μέλη σε περίπτωση λύσης του αγροτικού συνεταιρισμού.

6. Περαιτέρω, στο παραπάνω ερώτημα της ΑΑΔΕ αναφέρεται το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο, το οποίο μνημονεύεται παρακάτω, ενώ όπως διαλαμβάνεται στο ίδιο ερώτημα:

«με την ΠΟΛ, 1007/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις των παρ. 12 και 13 του ν.4172/2013, αναφορικά με την υπαγωγή σε φορολόγηση των αφορολόγητων αποθεματικών, διευκρινίστηκε ότι τα αποθεματικά που εμπíπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά τον χρόνο που προέκυψαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά τον χρόνο αυτό, ή που σχηματίσθηκαν με βάση αποφάσεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων του ν.2238/1994, καθώς και διευκρινιστικές εγκυκλίους που ρυθμίζουν θέματα φορολογικής μεταχείρισης και λογιστικής απεικόνισης των αφορολόγητων εσόδων. Κατά συνέπεια, οι διατάξεις του άρθρου 72 του ν.4172/2013 καταλαμβάνουν αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί αποκλειστικά και μόνο με βάση τον ν.2238/1994 και όχι αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν

σχηματισθεί με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπτυξιακών και άλλων) ή από αυτοτελώς φορολογηθέντα εισοδήματα βάσει του ν.2238/1994.

Διευκρινίζεται ότι για τα έσοδα που απαλλάσσονται της φορολογίας κατ' εφαρμογή του ν. 2238/1994, τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (Α.Ε., Ε.Π.Ε, κ.λπ.) είχαν υποχρέωση να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των αδιανέμητων καθαρών κερδών που προκύπτουν σε κάθε διαχειριστική περίοδο και τα οποία προέρχονται, μεταξύ άλλων, από τα έσοδα αυτά με βάση τα οριζόμενα στην αριθ. 1044770/10159/Β0012/ΠΟΛ, 1117/23.03,1993 Α.Υ.Ο., που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση των διατάξεων της παρ. 8 του άρθρου 8α του ν,δ,3843/1958, διατάξεις οι οποίες κωδικοποιήθηκαν με την παρ. 7 του άρθρου 106 του ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

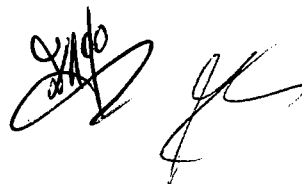
Με την ίδια πιο πάνω εγκύκλιο παρατέθηκαν περιπτώσεις αποθεματικών που εμπíπτουν στις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, μεταξύ των οποίων αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που απαλλάσσονται της φορολογίας με βάση τις διατάξεις του άρθρου 103 του ν.2238/1994 πριν την κατάργησή τους με τον ν. 3842/2010 (δεδομένου ότι με τον νόμο αυτό καταργήθηκαν αρκετές περιπτώσεις απαλλαγών)

Επίσης, διευκρινίστηκε ότι πέραν των αναφερόμενων αποθεματικών, στη φορολόγηση που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου αυτού υπόκεινται γενικά τα κέρδη των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 τα οποία δεν φορολογήθηκαν κατά τον χρόνο που προέκυψαν ανεξάρτητα αν αυτά εμφανίζονται στους ισολογισμούς σε λογαριασμούς αφορολόγητων αποθεματικών ή όχι. Επομένως, υπόκεινται σε φορολόγηση και τα κέρδη που δεν φορολογήθηκαν και εμφανίζονται σε διάφορους λογαριασμούς στα βιβλία της επιχείρησης, όπως στο έκτακτο αποθεματικό, στο υπόλοιπο κερδών παρελθουσών χρήσεων ή εμφανίζονται συγκεντρωτικά σε λογαριασμό αποθεματικού στον ισολογισμό που καταρτίζεται με βάση τα Διεθνή Πρότυπα Χρηματοοικονομικής Πληροφόρησης (Δ.Π.Χ.Π.) τα οποία συνοδεύονται από σχετική ανάλυση στο Προσάρτημα (σημειώσεις επί των οικονομικών καταστάσεων), κ.λπ.

Τέλος, διευκρινίστηκε ότι οι εν λόγω διατάξεις, πέραν των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 2 της εγκυκλίου αυτής, δεν καταλαμβάνουν αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων, υπεραξία από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων, κ.λπ.), καθώς και αποθεματικά που σχηματίστηκαν με βάση ειδικές διατάξεις νόμων (αναπροσαρμογή παγίων κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2065/1992, φορολογικά κίνητρα ευρεσιτεχνίας κατ' εφαρμογή του άρθρου 71 του ν.3842/2010, άρθρο 15 του ν.4015/2011 περί Αγροτικών Συνεταιριστικών Οργανώσεων, κ.λπ.).

7. Τέλος, όπως αναφέρεται στο παραπάνω ερώτημα της ΑΑΔΕ άποψη αυτής είναι ότι «η φορολογική μεταχείριση των αγροτικών συνεταιρισμών ρυθμιζόταν αποκλειστικά από τις διατάξεις του ν.2238/1994, δεδομένου ότι με τις διατάξεις του παλαιού ΚΦΕ (άρθρο 103, περ. θ') προβλεπόταν ειδική φορολογική μεταχείριση των κερδών των εν λόγω προσώπων και συγκεκριμένα απαλλαγή αυτών από τον φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση των ρητά αναφερόμενων στις ίδιες διατάξεις περιπτώσεων κερδών. Η υπηρεσία μας έχει την άποψη ότι στα κατά τα ανωτέρω απαλλασσόμενα εισοδήματα περιλαμβάνονται και τα αναφερόμενα στις διατάξεις του ν.2810/2000 πλεονάσματα, καθόσον αυτά προκύπτουν κατά κύριο λόγο από τις συναλλαγές του συνεταιρισμού με τα μέλη του. Με βάση την ως άνω σκέψη εκδόθηκε το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016 έγγραφό μας, με το οποίο έγινε δεκτό ότι τα αποθεματικά που είχαν σχηματιστεί από εισοδήματα των αγροτικών συνεταιρισμών πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού, τα οποία απαλλάσσονταν από τον φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της περ. θ' της παρ, 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994, εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, καθόσον τα αποθεματικά αυτά είχαν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994 και όχι ειδικών διατάξεων νόμων (άρθρο 35 ν.2810/2000).

2. Κατά την αντίθετη άποψη, οι διατάξεις της παρ, 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 δεν εφαρμόζονται επί των αφορολόγητων αποθεματικών που είχαν σχηματισθεί από τα πλεονάσματα των αγροτικών συνεταιρισμών, δεδομένου ότι αυτά είχαν προκύψει βάσει ειδικών διατάξεων νόμων και όχι βάσει του ν.2238/1994 καθώς και ότι εξ ορισμού τα κέρδη των αγροτικών συνεταιρισμών



δεν διανέμονται ή κεφαλαιοποιούνται. Ωστόσο, ο ως άνω ισχυρισμός καταρρίπτεται από το γεγονός ότι οι διατάξεις του άρθρου 35 του ν.2810/2000 προέβλεπαν φορολογία στο όνομα των μελών για τα πλεονάσματα που διανέμονταν στα μέλη».

8. Κατόπιν αυτού, με το παραπάνω έγγραφο ερώτημα της ΑΑΔΕ ζητείται από το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους η έκδοση σχετικής γνωμοδότησης επί του παραπάνω ζητήματος και συγκεκριμένα ερωτάται εάν η φορολογική μεταχείριση των αγροτικών συνεταιρισμών ρυθμιζόταν από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ν.2238/1994 για το χρονικό διάστημα που οι σχετικές διατάξεις ήταν σε ισχύ ή από τις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 35 του ν.2810/2000, και κατά συνέπεια αν τυγχάνουν εφαρμογής επί των απαλλασσόμενων εισοδημάτων τους οι διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013.

Νομοθετικό πλαίσιο

9. Στη διάταξη της παραγράφου 1 περίπτωση θ' του άρθρου 103 του ν.2238/1994 «Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε)» (Α'151)», ως ίσχυε μέχρι να καταργηθεί με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013 ορίζονταν τα εξής:

«Άρθρο 103

Απαλλαγές από το φόρο

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α)

β) Τα εισοδήματα που αποκτούν οι συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αγροτικοί από δραστηριότητες που εμπíπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνονται:

αα) Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, εκτός των τόκων από συναλλαγματικές και γραμμάτια, εφόσον πηγάζουν από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και των τόκων από δάνεια ή πιστώσεις στα μέλη του συνεταιρισμού.

ββ) Τα κέρδη από πώληση προϊόντων μετά από προηγούμενη επεξεργασία τους ή διασκευή ή οποία μπορεί να προσδώσει σε αυτά το χαρακτήρα βιομηχανικών προϊόντων. Δεν θεωρείται ως βιομηχανική επεξεργασία η διαλογή, εξευγενισμός, καθαρισμός, έκθλιψη, εκκόκκιση, εκχύμωση, αποφλοιώση, παστερίωση, η παραγωγή γαλακτοκομικών προϊόντων, καθώς και η απλή συσκευασία για τη συντήρηση και μεταφορά των γεωργικών προϊόντων στον τόπο της κατανάλωσης, ανεξάρτητα από τα μέσα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.

γγ) Τα κέρδη από τη λιανική πώληση σε τρίτους γεωργικών προϊόντων γενικά παραγωγής του συνεταιρισμού ή των μελών αυτού από ίδια πρατήρια ή με τη μεσολάβηση τρίτων που ενεργούν λιανική πώληση κατ' εντολή και για λογαριασμό τους.

δδ) Τα κέρδη από την πώληση σε τρίτους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού, αγαθών γενικά που δεν παράγονται από το συνεταιρισμό ή από τα μέλη του, καθώς και τα κέρδη από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού. Στα εισοδήματα αυτά συμψηφίζονται οι τυχόν ζημίες, που προκύπτουν από κλάδους του συνεταιρισμού, που απαλλάσσονται από το φόρο».

10. Εξάλλου, στις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 8, του άρθρου 19 και των παραγράφων 4 και 13 του άρθρου 35 του ν. 2810/2000 «Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις» (Α' 61), όπως ίσχυαν μετά την αντικατάσταση της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 8, με τη διάταξη της παραγράφου 12δ του άρθρου 61 του ν. 4277/2014 και μέχρι την κατάργηση του μεν άρθρου 35 με τη διάταξη του άρθρου 20 του Ν. 4015/2011, των λοιπών δε διατάξεων με τη διάταξη της παραγράφου 50 του Ν. 4384/2016, ορίζονταν τα εξής:

« Άρθρο 8

Συνεταιριστικό κεφάλαιο - Συνεταιρική μερίδα

1. Το συνεταιριστικό κεφάλαιο των ΑΣ ανέρχεται κατ' ελάχιστο στο ποσό των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ.

2. Η συνεταιρική μερίδα είναι το ελάχιστο χρηματικό ποσό συμμετοχής κάθε μέλους στο κεφάλαιο του συνεταιρισμού. Κάθε μέλος συμμετέχει στο συνεταιρισμό με μία (1) υποχρεωτική μερίδα και έχει μία ψήφο, το ύψος και οι προϋποθέσεις καταβολής της αξίας της ορίζονται από το καταστατικό. Η συνεταιρική μερίδα είναι αδιαίρετη και ίση για όλα τα Μέλη.

Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει όρους και προϋποθέσεις για την απόκτηση από κάθε μέλος πρόσθετων υποχρεωτικών μερίδων, ανάλογα με το ύψος των συναλλαγών του με το συνεταιρισμό. Στην έννοια της συναλλαγής περιλαμβάνεται το άθροισμα της αξίας των προϊόντων, των εφοδίων και των υπηρεσιών που παρέχονται στα Μέλη από το συνεταιρισμό, καθώς και των προϊόντων που διαθέτουν σε αυτόν ή μέσω αυτού σε τρίτους.

Άρθρο 19

Διαχειριστικό υπόλοιπο - Πλεονάσματα - Κέρδη

1. Αν από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Σ.Ο. αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημίες, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των υποχρεωτικών και των προαιρετικών μερίδων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα προέρχονται από τις κατά το άρθρο 8 συναλλαγές της συνεταιριστικής οργάνωσης με τα Μέλη της. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και συνιστά κέρδη.

2. Εάν το καταστατικό προβλέπει συμμετοχή των προαιρετικών μερίδων στα πλεονάσματα ή στο κέρδη ή και στα δύο, τα ποσά που αναλογούν αφαιρούνται πριν από οποιαδήποτε άλλη χρησιμοποίηση των πλεονασμάτων και των κερδών.

3. Από τα πλεονάσματα, πριν από την αφαίρεση για τις προαιρετικές μερίδες, κρατείται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει στο ύψος του συνολικού ποσού των υποχρεωτικών μερίδων των μελών του συνεταιρισμού και επαναφέρεται εάν το τακτικό αποθεματικό υστερήσει έναντι του συνολικού ποσού των μερίδων των μελών. Το καταστατικό

μπορεί να προβλέπει μεγαλύτερο ποσοστό κράτησης. Το μέρος των πλεονασμάτων που μεταφέρεται στο τακτικό αποθεματικό λογίζεται ως ισόποση εισφορά των μελών.

4. Το υπόλοιπο των πλεονασμάτων, που απομένει μετά την κράτηση της προηγούμενης παραγράφου, διατίθεται για την:

- (α) ανάπτυξη του συνεταιρισμού,
- (β) απόδοση στα Μέλη ανάλογα με τις συναλλαγές τους με το συνεταιρισμό,
- (γ) υποστήριξη άλλων δραστηριοτήτων που εγκρίνονται από τα Μέλη, όπως ειδικότερα ορίζεται στο καταστατικό.

5. Τα ποσά της περίπτωσης β' της προηγούμενης παραγράφου μπορεί, με Απόφαση της γενικής συνέλευσης, να παραμείνουν στο συνεταιρισμό ως εξατομικευμένες έντοκες καταθέσεις προθεσμίας των μελών. Το επιτόκιο που καταβάλλεται στην περίπτωση αυτήν καθορίζεται με Απόφαση της γενικής συνέλευσης και δεν μπορεί να υπερβαίνει το επιτόκιο δανεισμού του συνεταιρισμού από τις τράπεζες.

6. Στο τακτικό αποθεματικό περιέρχονται:

- α) Τα κέρδη, όπως ορίζονται στην παράγραφο 1, μετά τη φορολόγησή τους.
- β) Η κράτηση της παραγράφου 3.
- γ) Τα έσοδα που περιέρχονται στο συνεταιρισμό από χαριστική αιτία.
- δ) Κάθε άλλο έσοδο, για το οποίο δεν ορίζεται διαφορετικά από το καταστατικό.

Άρθρο 35

Οικονομικές ενισχύσεις - Φορολογικές απαλλαγές

1.....

4. Οι εισφορές των μελών προς τις Α.Σ.Ο. δεν υπόκεινται σε φόρο ή σε τέλος χαρτοσήμου ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ τρίτου.

13. Τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των συνεταιριστικών οργανώσεων, που διανέμονται στα Μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξαρτήτως της καταβολής τους ή της εξατομικευμένης διατήρησής τους ως κατάθεσης στη συνεταιριστική οργάνωση».

11. Περαιτέρω, στη διάταξη της παραγράφου 11, του άρθρου 15 του ν. 4015/2011. «Θεσμικό πλαίσιο για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς κ.λ.π» (Α' 210), όπως ίσχυε πριν καταργηθεί με τη διάταξη της παραγράφου 11 περίπτωση β' του άρθρου 321 του Ν. 4072/2012, ορίζονταν τα εξής:

«Άρθρο 15

Φορολογικά κίνητρα υπέρ ΣΑΟ

«1... 11. Τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ και ΑΕΣ που εγγράφονται στο Μητρώο και συστήνονται κατά πλειοψηφία από ΑΣ, τα οποία διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών τους ανεξάρτητα από την καταβολή τους ή την εξατομικευμένη διατήρησή τους ως κατάθεση στην συνεταιριστική οργάνωση».

12. Εξάλλου, με τη διάταξη της περίπτωσης β' παραγράφου 11 του άρθρου 321 του ν. 4072/2012 «Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος κλπ.» (Α'66), όπως ίσχυε πριν καταργηθεί με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 7 του άρθρου 61 του ν. 4277/2014», ορίζονταν τα εξής: *Οι παράγραφοι, 6 και 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 καταργούνται από τότε που ίσχυσε».*

13- Περαιτέρω, με τη διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013 «Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος κ.λ.π.» (Α' 17) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 9

5. Οι περιπτώσεις θ' και ιδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του Κ.Φ.Ε. καταργούνται κατά περίπτωση, από το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) και μετά...»

14. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 44, της περίπτωσης δ' του άρθρου 45, της παραγράφου 2 του άρθρου 47, και της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος κ.λ.π» (Α' 167) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 44

Αντικείμενο της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων

Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες.

Άρθρο 45

Υποκείμενα του φόρου

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών,

Άρθρο 47

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Άρθρο 72

Μεταβατικές διατάξεις και έναρξη ισχύος

12. Τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε., όπως αυτά «σχηματίστηκαν μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2013 και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε. ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους - μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Από την 1η Ιανουαρίου 2014 και εξής, τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά του πρώτου εδαφίου συμψηφίζονται υποχρεωτικά στο τέλος κάθε φορολογικού έτους με δηλωθείσες φορολογικές ζημίες της επιχείρησης ζημίες από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεως τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%)».

15. Εξάλλου, με τη διάταξη της περίπτωσης β' της παραγράφου 7 του άρθρου 61 του Ν. 4277/2014 «Νέο Ρυθμιστικό Σχέδιο Αττικής και άλλες διατάξεις» (Α' 156) ορίσθηκαν τα εξής:

«7. Το άρθρο 15 του Ν. 4015/2011, όπως ισχύει, τροποποιείται ως εξής:
α).....

β) Στο τέλος της παραγράφου 14 του άρθρου 15 προστίθενται παράγραφοι 15 και 16 ως εξής:

«15...

16. «Τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των συνεταιριστικών οργανώσεων που διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξαρτήτως της καταβολής τους ή της εξατομικευμένης διατήρησής τους ως κατάθεσης στη συνεταιριστική οργάνωση».

16. Εξάλλου, με τη διάταξη του άρθρου 34 του Ν. 4282/2014 «Ανάπτυξη Υδατοκαλλιεργειών και άλλες διατάξεις» (Α' 182) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 34

Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργούνται:

α)...

δ) Η παρ. 11 περίπτωση β' του άρθρου 321 του ν. 4072/2012»

17. Τέλος, με τις διατάξεις των παραγράφων 1,2,3,4,5 και 6 του άρθρου 23 και των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 29 του ν. 4384/2016 «Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, μορφές συλλογικής οργάνωσης του αγροτικού χώρου και άλλες διατάξεις» (Α' 78) ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 23

Διαχειριστικό υπόλοιπο - Πλεονάσματα -

Κέρδη - Τηρούμενα βιβλία

1. Αν από τα ακαθάριστα έσοδα του ΑΣ αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημιές, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των προαιρετικών μερίδων, το υπόλοιπο που απομένει αποτελεί το διαχειριστικό υπόλοιπο της χρήσης. Το διαχειριστικό υπόλοιπο περιλαμβάνει πλεονάσματα και κέρδη. Τα πλεονάσματα προέρχονται από τις συναλλαγές του ΑΣ με τα μέλη του και με μέλη - επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο λογίζεται ότι

προέρχεται από τις συναλλαγές με τρίτους και αποτελεί κέρδος. Για φορολογικούς σκοπούς διανομής του πλεονάσματος και τήρησης των αποθεματικών, τηρούνται διακριτοί λογαριασμοί για το σχηματισμό των πλεονασμάτων και των κερδών.



2. Ο ΑΣ, με απόφαση της γενικής του συνέλευσης, μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του και σε τρίτους μη μέλη του ΑΣ, που δεν κατέχουν προαιρετικές μερίδες. Ο όγκος των συναλλαγών του ΑΣ με τους τρίτους σε σχέση με τα μέλη του καθορίζεται από το καταστατικό. Οι όροι αγοράς προϊόντων τρίτων από τον ΑΣ και διάθεσης σε αυτούς εφοδίων δεν μπορεί να είναι ευνοϊκότεροι από τους αντίστοιχους όρους συναλλαγών του ΑΣ με τα μέλη του.

3. Από τα πλεονάσματα κρατείται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Η κράτηση αυτή παύει να είναι υποχρεωτική όταν το τακτικό αποθεματικό φθάσει στο ύψος του συνολικού ποσού των υποχρεωτικών μερίδων των μελών του ΑΣ και επαναφέρεται αν το τακτικό αποθεματικό υστερήσει έναντι του συνολικού ποσού των μερίδων των μελών. Το καταστατικό μπορεί να προβλέπει μεγαλύτερο ποσοστό κράτησης. Το μέρος των πλεονασμάτων που μεταφέρεται στο τακτικό αποθεματικό λογίζεται ως ισόποση εισφορά των μελών. Αν το καταστατικό προβλέπει συμμετοχή των προαιρετικών μερίδων στα πλεονάσματα τα ποσά που αναλογούν αφαιρούνται πριν από οποιαδήποτε άλλη χρησιμοποίηση των πλεονασμάτων.

4. Το υπόλοιπο των πλεονασμάτων, που απομένει μετά την κράτηση της παραγράφου 3, διατίθεται για την:

α) Απόδοση στα μέλη, ανάλογα με τις συναλλαγές τους με τον ΑΣ.

β) Ανάπτυξη του ΑΣ.

γ) Υποστήριξη δραστηριοτήτων κοινωνικού σκοπού και εφαρμογή δράσεων βιώσιμης ανάπτυξης της κοινότητας όπου δραστηριοποιείται ο ΑΣ, σε ποσοστό που καθορίζεται από το καταστατικό του ΑΣ. Για τον σκοπό της περίπτωσης αυτής μπορεί να διατίθεται και μέρος των κερδών της παραγράφου 1 με απόφαση της γενικής συνέλευσης.

δ) Εκπαίδευση και επιμόρφωση των μελών του ΑΣ, σε ποσοστό τουλάχιστον δύο τοις εκατό (2%) των πλεονασμάτων.

5. Με απόφαση της γενικής συνέλευσης, τα ποσά της περίπτωσης α' της παραγράφου 4, μπορεί να παραμείνουν στον ΑΣ ως εξατομικευμένες έντοκες καταθέσεις προθεσμίας των μελών. Το επιτόκιο που καταβάλλεται στην περίπτωση αυτή καθορίζεται με απόφαση της γενικής συνέλευσης και δεν μπορεί να υπερβαίνει το επιτόκιο δανεισμού του ΑΣ από τις τράπεζες.

6. Στο τακτικό αποθεματικό περιέρχονται:

α) Το σύνολο των κερδών, όπως ορίζονται στην παράγραφο 1, μετά τη φορολόγησή τους, εκτός αν μέρος αυτών έχει διατεθεί για την εκπλήρωση του σκοπού της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4.

β) Η κράτηση της παραγράφου 3.

γ) Τα έσοδα που περιέρχονται στον ΑΣ από χαριστική αιτία.

Άρθρο 29

Οικονομικές ενισχύσεις – φορολογικές απαλλαγές - κίνητρα

1. Οι εισφορές των μελών προς τους ΑΣ δεν υπόκεινται σε φόρο ή σε τέλος χαρτοσήμου ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ τρίτου.....

3. Τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ, που διανέμονται στα μέλη και στα μέλη - επενδυτές, εφόσον συναλλάσσονται με τον ΑΣ, σύμφωνα με το άρθρο 23, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξάρτητα από την καταβολή τους ή την εξατομικευμένη διατήρησή τους ως κατάθεση στον ΑΣ.»

Ερμηνεία διατάξεων

18. Αφού ελήφθησαν υπόψιν οι προπαρατεθειμένες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και του όλου νομικού πλαισίου στο οποίο εντάσσονται και του σκοπού που υπηρετούν, κατά την ενώπιον του Τμήματος συζήτηση μεταξύ των μελών αυτού διατυπώθηκαν δύο γνώμες:

19. Κατά τη γνώμη της πλειοψηφίας, η οποία παρτίστηκε από τον Πρόεδρο του Τμήματος Στέφανο Δέτση, Αντιπρόεδρο Ν.Σ.Κ και τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Δημήτριο Χανή, Αλέξανδρο Ρολό, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Παπαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Πέτρο Κωνσταντινόπουλο και Διονύσιο Χειμώνα (ψηφοί οκτώ – 8), με την οποία συντάχθηκε και ο εισηγητής Πάρεδρος Ν.Σ.Κ

Εμμανουήλ Μουστάκης στο πιο πάνω ερώτημα πρέπει να δοθεί η εξής απάντηση:

20. Με τη διάταξη της παραγράφου 1, περίπτωση θ' του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) απηλλάγησαν της φορολογίας εισοδήματος οι αγροτικοί συνεταιρισμοί για εισοδήματα που αποκτούν από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις και το καταστατικό τους, πλην ορισμένων εξαιρέσεων που αφορούν εισοδήματα και κέρδη των αγροτικών συνεταιρισμών, χωρίς όμως να εξειδικεύονται ειδικότερα τα απαλλασσόμενα της φορολογίας εισοδήματά τους. Η ανωτέρω διάταξη καταργήθηκε με την διάταξη της παραγράφου 5 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013, όπως δε αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση για την διάταξη αυτή που μνημονεύεται ως παράγραφος 6, «η κατάργηση των απαλλαγών των αγροτικών συνεταιρισμών, γίνεται για σκοπούς ίσης μεταχείρισης με τα λοιπά νομικά πρόσωπα που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών και λειτουργούν με άλλη νομική μορφή (Α.Ε. κ.λ.π.)»

21. Με τις διατάξεις του ν. 2810/2000 με βάση τις διεθνείς αρχές που διέπουν την λειτουργία των αγροτικών συνεταιρισμών, θεσπίσθηκε ειδική φορολογική μεταχείριση αυτών.

Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση του ανωτέρω νόμου, η 3^η συνεταιριστική αρχή που αφορά την οικονομική συμμετοχή των μελών έχει το εξής περιεχόμενο:

«Τα μέλη συμμετέχουν και διαχειρίζονται δημοκρατικά το κεφάλαιο του συνεταιρισμού. Ένα μέρος τουλάχιστον από το κεφάλαιο αυτό αποτελεί συνήθως την κοινή περιουσία του συνεταιρισμού. Τα μέλη συνήθως απολαμβάνουν περιορισμένη αποζημίωση ή καθόλου για τα κεφάλαια που καταθέτουν για να γίνουν μέλη. Τα μέλη διαθέτουν τα πλεονάσματα για οποιαδήποτε ή για όλους από τους ακόλουθους σκοπούς: α) ανάπτυξη του συνεταιρισμού ενδεχομένως με τη δημιουργία αποθεματικών, από τα οποία μέρος τουλάχιστον θα είναι αδιανέμητο, β) απόδοση στα μέλη ανάλογα με τις συναλλαγές τους με το συνεταιρισμό και γ) υποστήριξη άλλων δραστηριοτήτων που εγκρίνονται από τα μέλη».



22. Περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 19 ρυθμίζονται ζητήματα σχετικά με το διαχειριστικό υπόλοιπο και τον χειρισμό των πλεονασμάτων και των κερδών και ειδικότερα ορίζεται ότι το διαχειριστικό υπόλοιπο συντίθεται από δύο μέρη: τα πλεονάσματα και τα κέρδη, ως πλεονάσματα δε ορίζονται τα προερχόμενα από τις συναλλαγές της συνεταιριστικής οργάνωσης με τα μέλη της. Το πέραν του πλεονάσματος υπόλοιπο συνιστά τα κέρδη. Οι συναλλαγές δε με τα μέλη περιλαμβάνουν την αξία των προϊόντων, των εφοδίων και των υπηρεσιών που παρέχονται στα μέλη από τον συνεταιρισμό, καθώς και την αξία των προϊόντων που διαθέτουν σε αυτόν ή μέσω αυτού σε τρίτους.

23. Όπως δε αναφέρεται στην εισηγητική έκθεση για το άρθρο 19 του ανωτέρω νόμου: «*Η διάκριση μεταξύ πλεονασμάτων και κερδών είναι αναγκαία για ουσιαστικούς και πρακτικούς λόγους. Τα πλεονάσματα έχουν προκύψει από την πέραν του κόστους επιβάρυνση των ειδών και υπηρεσιών που προμηθεύτηκαν τα μέλη από τη συνεταιριστική τους οργάνωση ή και από την εκ μέρους του συνεταιρισμού παρακράτηση μέρους του τιμήματος στην περίπτωση διάθεσης προϊόντων των μελών του. Και στις δύο περιπτώσεις το πλεόνασμα συνιστά παράκρτηση εκ μέρους του νομικού προσώπου του συνεταιρισμού, ποσών από τα μέλη του. Αυτός είναι και ο λόγος, για τον οποίο σε πολλές χώρες, μεταξύ των οποίων η Γερμανία και οι Η.Π.Α., τα πλεονάσματα απαλλάσσονται από τη φορολογία και λογίζονται μόνο ως ατομικό εισόδημα των μελών, οπότε μπορούν να φορολογηθούν μόνο στο επίπεδο του ατομικού εισοδήματος των μελών κατά τη διανομή τους.*

Τα κέρδη έχουν διαφορετική προέλευση. Προκύπτουν από τη διάθεση σε τρίτους ειδών που δεν προέρχονται από μέλη. Αυτός είναι και ο λόγος για τον οποίο τα κέρδη δεν διανέμονται στα μέλη αλλά μεταφέρονται στο αποθεματικό για την επέκταση των δραστηριοτήτων του συνεταιρισμού και την συνέχιση προσφοράς υπηρεσιών στο κοινωνικό σύνολο».

24. Από την παραπάνω διάταξη του άρθρου 19 του ν. 2810/2000 προκύπτει ότι παρακρατείται ποσοστό 10% από το πλεόνασμα ή και μεγαλύτερο ποσοστό, αν προβλέπεται από το καταστατικό, για να σχηματισθεί τακτικό αποθεματικό. Το μέρος των πλεονασμάτων που μεταφέρεται στο τακτικό αποθεματικό λογίζεται ως ισόποση εισφορά των μελών.

Ορίζεται δε επίσης, για την περαιτέρω ενθάρρυνση της συσσώρευσης κεφαλαίου στο συνεταιρισμό ότι τα προβλεπόμενα να αποδοθούν στα μέλη ποσά του πλεονάσματος μπορούν με απόφαση της γενικής συνέλευσης, να παραμείνουν στο συνεταιρισμό ως εξατομικευμένες έντοκες καταθέσεις προθεσμίας των μελών με επιτόκιο που καθορίζει η γενική συνέλευση.

Στο τακτικό αποθεματικό, μεταξύ άλλων, μεταφέρονται και τα κέρδη με την έννοια που ορίζεται παραπάνω μετά τη φορολόγησή τους.

25. Από τον συνδυασμό λοιπόν της διάταξης του άρθρου 19 με εκείνες των παραγράφων 4 και 13 του άρθρου 35 του ν. 2810/2010, σύμφωνα με την πρώτη των οποίων, οι εισφορές των μελών προς τον συνεταιρισμό δεν υπόκεινται σε φόρο, ενώ σύμφωνα με τη δεύτερη εξ αυτών, τα πλεονάσματα των συνεταιριστικών οργανώσεων που διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξαρτήτως της καταβολής τους, ή της εξατομικευμένης διατήρησής τους ως κατάθεσης στη συνεταιριστική οργάνωση, προκύπτουν τα εξής.

26. Τα κέρδη του συνεταιρισμού και μόνο αυτά υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος του νομικού προσώπου του συνεταιρισμού, ουδέποτε δε διανέμονται στα μέλη του συνεταιρισμού, αλλά μετά τη φορολόγησή τους περιέρχονται στο τακτικό αποθεματικό. Αντιθέτως, το μέρος του πλεονάσματος που παρακρατήθηκε και περιήλθε στο τακτικό αποθεματικό δεν υπόκειται σε φορολογία εισοδήματος του νομικού προσώπου και τούτο διότι λογίζεται ως ισόποση εισφορά του μέλους, η οποία, ως προαναφέρθηκε, δεν υπόκειται σε φόρο. Το μέρος δε του πλεονάσματος που θα διανεμηθεί στα μέλη είτε καταβάλλεται σ' αυτά είτε παραμένει στο συνεταιρισμό ως εξατομικευμένη κατάθεση και μόνο αυτό θα φορολογηθεί στο πρόσωπο των μελών του συνεταιρισμού.

27. Η ίδια παραπάνω ρύθμιση περί φορολογίας των πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών μόνο στο εισόδημα των μελών, όταν διανέμονται σ' αυτά ανεξαρτήτως δε του εάν καταβάλλονται στα μέλη ή διατηρούνται ως εξατομικευμένη κατάθεση στη συνεταιριστική οργάνωση, επαναλήφθηκε με τη διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011, όπως δε αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση για την παραπάνω διάταξη: «Με τις διατάξεις



του άρθρου 15 θεσπίζονται υπέρ των ΣΑΟ φορολογικά κίνητρα-απαλλαγές που λειτουργούν ως έμμεση φορολογικού χαρακτήρα, ενίσχυση αυτών. Κατ' αυτόν τον τρόπο, με τις σχετικές ρυθμίσεις οι συλλογικές αγροτικές οργανώσεις καθίστανται αποδέκτες σημαντικών δημοσιονομικών ελαφρύνσεων, ώστε να διευκολύνεται η δραστηριότητα και το επιτελούμενο από αυτές έργο».

28. Στη συνέχεια η διάταξη της παραγράφου 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 καταργήθηκε, από τότε που ίσχυσε, με τη διάταξη της παραγράφου 11 περίπτωση β' του άρθρου 321 του ν.4072/2012, όπως δε αναφέρεται στην αιτιολογική έκθεση για την ανωτέρω διάταξη, η οποία μνημονεύεται ως προτεινόμενη διάταξη της παραγράφου 13 του παραπάνω άρθρου, για να αριθμηθεί τελικά ως παράγραφος 11 στον νόμο που ψηφίσθηκε: «καταργούνται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 και αντίστοιχα τροποποιούνται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου, κατόπιν καταγγελίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αναφορικά με τα φορολογικά κίνητρα, όπως αυτά απαριθμούνται στο εν λόγω άρθρο, καθόσον έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. που ισχύουν για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς, με βάση τις οποίες τα συνολικά κέρδη φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου και στη συνέχεια ενεργείται παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα. Επίσης, ο όρος πλεόνασμα είναι αδόκιμος φορολογικά καθόσον στη φορολογία εισοδήματος φορολογούνται τα κέρδη του νομικού προσώπου και οι τυχόν ζημίες της χρήσης μεταφέρονται για συμψηφισμό με κέρδη επομένων χρήσεων».

29. Πλην όμως, με τη διάταξη της παραγράφου 7 περίπτωση β' του άρθρου 61 του ν.4277/2014 προστέθηκε παράγραφος 16 στο άρθρο 15 του ν. 4015/2011, με την οποία ορίσθηκε εκ νέου ότι τα πλεονίσματα της διαχειριστικής χρήσης των συνεταιριστικών οργανώσεων που διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξαρτήτως της καταβολής τους ή της εξατομικευμένης διατήρησής τους ως κατάθεσης στη συνεταιριστική οργάνωση. Εξάλλου, με τη διάταξη της παραγράφου δ' του άρθρου 34 του Ν. 4282/2014 καταργήθηκε η διάταξη της παραγράφου 11 περίπτωση β' του άρθρου 321 του ν. 4072/2012.

Κατά συνέπεια, επανήλθε σε ισχύ η ρύθμιση περί αφορολογήτου των πλεονασμάτων, επ' ονόματι του νομικού προσώπου του αγροτικού συνεταιρισμού, και της φορολόγησης αυτών στο εισόδημα των μελών του, όταν τα πλεονάσματα αυτά διανέμονται στα μέλη, ανεξαρτήτως δε της καταβολής τους ή της διατήρησής τους ως εξατομικευμένης κατάθεσης στη συνεταιριστική οργάνωση.

30. Περαιτέρω, με τις διατάξεις των άρθρων 23 και 29 του ν. 4384/2016, επαναλήφθηκαν οι διατάξεις του ν. 2810/2000 κι εκείνες του ν. 4015/2011 περί πλεονασμάτων και κερδών, και ειδικότερα: α) περί αφορολογήτου της παρακράτησης του μέρους του πλεονάσματος που μεταφέρεται στο τακτικό αποθεματικό, λογιζομένου τούτου ως ισόποσης εισφοράς των μελών, β) της μεταφοράς, στο τακτικό αποθεματικό, των κερδών μετά τη φορολόγησή τους στο πρόσωπο του νομικού προσώπου του συνεταιρισμού και γ) της φορολόγησης του μέρους του πλεονάσματος, που διανέμεται στα μέλη του συνεταιρισμού, μόνο στο εισόδημα των μελών ανεξαρτήτως της καταβολής του ή της εξατομικευμένης διατήρησής του ως κατάθεσης στον Α.Σ..

31. Ειδικότερα, όπως επισημαίνεται στην αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 23: «προβλέπεται ότι για φορολογικούς σκοπούς διανομής του πλεονάσματος και τήρησης των αποθεματικών, πρέπει να είναι διακριτός ο τρόπος λογιστικής καταχώρισης πλεονασμάτων και κερδών. Ειδικότερα τα πλεονάσματα δεν φορολογούνται, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 5 του άρθρου 29. (Η ρύθμιση τελικά έγινε με τις παραγράφους 1 και 3), ενώ τα κέρδη φορολογούνται

.....

Ορίζεται στην παράγραφο 3 ότι από τα πλεονάσματα, πριν από την αφαίρεση για τις προαιρετικές μερίδες κρατείται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού. Το μέρος των πλεονασμάτων που μεταφέρεται στο τακτικό αποθεματικό λογίζεται ως ισόποση εισφορά των μελών. Συνεπώς σύμφωνα με την παράγραφο 1 του προτεινόμενου άρθρου 29 τα πλεονάσματα αυτά δεν φορολογούνται».

Ενώ όπως αναφέρει η αιτιολογική έκθεση για το άρθρο 29:

«Στην παράγραφο 5 προβλέπεται ότι τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ που διανέμονται στα μέλη και στα μέλη – επενδυτές που

συναλλάσσονται με την ΑΣ υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών ανεξάρτητα από την καταβολή τους ή την εξατομικευμένη διατήρησή τους ως κατάθεση στον Α.Σ. Επιβάλλεται το αφορολόγητο του πλεονάσματος, καθώς σύμφωνα με τη συνεταιριστική θεωρία και τη νομολογία του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου επισημαίνονται τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά των αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων που επιβάλλουν την απαλλαγή του εισοδήματός τους από το φόρο και την απόλαυση ενός φορολογικού πλεονάσματος, το οποίο δεν μπορούν να αξιώσουν οι εταιρείες κερδοσκοπικού χαρακτήρα».

32. Περαιτέρω, με τη διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 ορίσθηκε ότι τα μη διανεμηθέντα ή κεφαλαιοποιηθέντα αποθεματικά των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε, όπως αυτά σχηματίστηκαν μέχρι την 31 Δεκεμβρίου 2013 και τα οποία προέρχονται από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν κατά το χρόνο που προέκυψαν, λόγω απαλλαγής αυτών κατ' εφαρμογή διατάξεων του ν. 2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του Κ.Φ.Ε, ή εγκυκλίων ή αποφάσεων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού, σε περιπτώσεις διανομής ή κεφαλοποίησής τους μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου 2013, φορολογούνται αυτοτελώς, με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Με την καταβολή του φόρου αυτού, εξαντλείται κάθε φορολογική υποχρέωση του νομικού προσώπου και των μετόχων ή εταίρων αυτού.

33. Για την ερμηνεία της ανωτέρω διάταξης εκδόθηκε η υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑ Β 1068288ΕΞ 2016/26-4-2016 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

Ειδικότερα στην παράγραφο 9 της παραπάνω απόφασης αναφέρονται τα εξής:

«Μετά από όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει ότι τα αποθεματικά που είχαν σχηματιστεί από εισοδήματα απαλλασσόμενα της φορολογίας, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 από τους κατά νόμο χαρακτηρισθέντες αγροτικούς συνεταιρισμούς πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού εμπίπτουν στις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, καθόσον τα αποθεματικά αυτά είχαν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή του ν. 2238/1994 και όχι ειδικών διατάξεων νόμων ...»

Πλην όμως, τελικά, στην παράγραφο 13 της ίδιας απόφασης αναφέρεται ότι : «Από τα ανωτέρω συνάγεται όσον αφορά στη φορολογική μεταχείριση του πλεονάσματος των αγροτικών συνεταιρισμών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2810/2000 και του ν. 4015/2011, ότι επειδή οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν καταργηθεί μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, ως ειδικότερες κασιχύουν αυτών του ν. 4172/2013 και επομένως, εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά».

34. Επομένως, από την ανωτέρω απόφαση προκύπτει σαφώς ότι τα πλεονάσματα των αγροτικών συνεταιρισμών που μεταφέρθηκαν στο τακτικό αποθεματικό δεν εμπίπτουν στη διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013, δεδομένου ότι οι διατάξεις των ν. 2810/2000 και 4015/2011 δεν έχουν καταργηθεί μετά την ισχύ του ν. 4172/2013, αφού, ως ειδικότερες, κασιχύουν των διατάξεων του τελευταίου αυτού νόμου.

Επομένως, οι εν λόγω διατάξεις εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1-1-2014 και μετά.

35. Εν όψει των ανωτέρω, επισημαίνονται τα εξής:

Κατ' αρχήν όταν ένας ειδικός νόμος είναι μεταγενέστερος ενός γενικού, συνήθως δεν υπάρχει πρόβλημα υπερίσχυσης, διότι οι ειδικοί ορισμοί του υπερισχύουν οπωσδήποτε και ως μεταγενέστεροι. Πρόβλημα μπορεί να δημιουργηθεί όταν ο γενικός νόμος είναι μεταγενέστερος του ειδικού. Τότε ισχύει η γνωστή ερμηνευτική αρχή ότι ο μεταγενέστερος γενικός νόμος δεν αντικαθιστά τον προγενέστερο ειδικό (lex posterior generalis non derogat priori speciali) και ότι, συνεπώς, ο προγενέστερος ειδικός νόμος «επιζεί» του μεταγενέστερου γενικού, έναντι του οποίου υπερισχύει στη ρύθμιση της συγκεκριμένης ειδικής περίπτωσης προς χάριν της οποίας νομοθετήθηκε ο προγενέστερος ειδικός τούτος νόμος (βλ. Βελισσάριου Κ. Καράκωστα: «Δύναμη και σχέση προγενέστερου - μεταγενέστερου νόμου, Δελτίο Φορολογικής Νομοθεσίας 1983 σελ. 1219, Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ 236/2015).

36. Στην προκειμένη περίπτωση, οι προαναφερθείσες διατάξεις του ν. 2810/2000, του ν. 4015/2011 και του ν. 4384/2016 είναι ειδικότερες τόσο της διάταξης της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 όσο και της διάταξης της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.

4172/2013, διότι αφορούν ειδικά στον τρόπο σχηματισμού του τακτικού αποθεματικού των αγροτικών συνεταιρισμών και ο νομοθέτης τους ορίζει ρητά το αφορολόγητο του μέρους του πλεονάσματος που περιέρχεται στο τακτικό αποθεματικό, το οποίο μέρος του πλεονάσματος δεν φορολογείται ως εισόδημα του νομικού προσώπου. Μόνον δε το μέρος του πλεονάσματος που διανέμεται στα μέλη του συνεταιρισμού φορολογείται, ως εισόδημα όμως των μελών, είτε αυτό καταβάλλεται στα μέλη είτε διατηρείται ως εξατομικευμένη κατάθεση στον συνεταιρισμό.

Επομένως, η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 δεν εφαρμόζεται για το αφορολόγητο αποθεματικό που σχηματίσθηκε από το μέρος του πλεονάσματος, που περιήλθε στο τακτικό αποθεματικό, και τούτο διότι δεν αποτελεί κέρδη μη διανεμηθέντα ή κεφαλοποιηθέντα, στα οποία αναφέρεται η ανωτέρω διάταξη. Για τους ίδιους δε παραπάνω λόγους η παραπάνω διάταξη δεν εφαρμόζεται ούτε για το μέρος του πλεονάσματος που διανέμεται στα μέλη του συνεταιρισμού είτε αυτό καταβάλλεται στα μέλη είτε διατηρείται ως εξατομικευμένη κατάθεση στον συνεταιρισμό.

Επισημαίνεται ότι, σε αντίθεση προς τα αναφερόμενα στην αρχή της παρούσης παραγράφου, τα κέρδη περιέρχονται στο τακτικό αποθεματικό, αφού προηγουμένως φορολογηθούν, και κατά συνέπεια δεν διανέμονται στα μέλη ούτε κεφαλαιοποιούνται.

Οι ανωτέρω, άλλωστε, διατάξεις των ν. 2810/2008 και 4015/2011 επαναλήφθηκαν και με τις αντίστοιχες του ν. 4384/2016, πράγμα που υποδηλώνει την εμμονή του νομοθέτη στο αφορολόγητο των πλεονασμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών από την ισχύ του ν. 2810/2000 έως σήμερα, εν όψει των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τούτων, που τους διαφοροποιούν από οποιαδήποτε κερδοσκοπική επιχείρηση, και οι οποίες διατάξεις θα ήταν κενές περιεχομένου, εάν γινόταν δεκτό ότι το αποθεματικό που σχηματίσθηκε από τα παραπάνω πλεονάσματα υπαγόταν στην φορολογική μεταχείριση της διάταξης της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994, και επομένως ότι τα εν λόγω πλεονάσματα εμπίπτουν στην φορολόγηση την οποία προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013.

37. Κατά τη γνώμη της μειοψηφίας, η οποία απαρτίστηκε από τους Νομικούς Συμβούλους του Κράτους Θεόδωρο Ψυχογιό, Κωνσταντίνο Κατσούλα και Παναγιώτα – Ελευθερία Δασκαλέα – Ασημακοπούλου (ψήφοι τρεις [3]), προς την οποία συντάχθηκε και ο εισηγητής, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ. Δημήτριος Φαρμάκης (γνώμη χωρίς ψήφο), λαμβανομένων υπ' όψιν των οριζομένων στις διατάξεις των άρθρων 98, 99, 101 παρ. 1, 103 παρ. 1 θ' και 106 παράγραφοι 2, 3 και 4 του ν. 2238/1994, 35 παράγραφοι 4 και 13 του ν. 2810/2000, 15 παρ. 4 και 20 του ν. 4015/2011 και 45 και 72 παράγραφοι 1, 12, 13 και 25 του ν. 4172/2013, θα πρέπει να γίνουν δεκτά τα ακόλουθα:

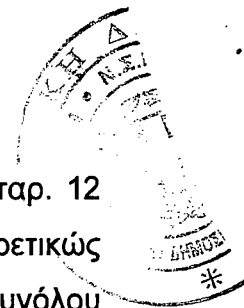
α) η φορολογική μεταχείριση των αγροτικών συνεταιρισμών, όσον αφορά στην επιβολή φόρου εισοδήματος, ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής και αποτελούσε αντικείμενο ρυθμίσεως των διατάξεων του ν. 2238/1994 κυρίως δυνάμει της ειδικής απαλλακτικής διατάξεως της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994, για το χρονικό διάστημα που η τελευταία αυτή διάταξη παρέμενε σε ισχύ, δηλαδή μέχρι και 31-12-2011, καθώς η εν λόγω περίπτωση θ' καταργήθηκε με την παράγραφο 5 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013 (Α' 17/23.1.2013), η ισχύς της οποίας άρχισε για εισοδήματα που αποκτώνται από το οικονομικό έτος 2013 (χρήση 2012) και μετά, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4110/2013. Αιτιολογία της εν λόγω ρύθμισης ήταν ότι, δι' αυτού του τρόπου, καταργούνται οι απαλλαγές των συνεταιρισμών πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού που χαρακτηρίζονται ως αγροτικοί, για σκοπούς ίσης μεταχείρισης με τα λοιπά νομικά πρόσωπα, που έχουν το ίδιο αντικείμενο εργασιών και λειτουργούν με άλλη νομική μορφή (π.χ. Α.Ε. κλπ) (βλ. αιτιολογική έκθεση της παρ. 5 του άρθρου 9 του ν. 4110/2013),

β) από της ενάρξεως ισχύος του ν. 2810/2000, με τις διατάξεις των παραγράφων 4 και 13 του άρθρου 35 αυτού και συγκεκριμένα για το χρονικό διάστημα μέχρι 21-09-2011, κατά το οποίο ίσχυσαν, καθώς καταργήθηκαν με το άρθρο 20 του ν. 4015/2011, θεσπίσθηκε μια φοροαπαλλαγή, όσον αφορά στις εισφορές των μελών προς τις Α.Σ.Ο., καθώς ορίσθηκε ότι δεν υπόκεινται σε φόρο ή σε τέλος χαρτοσήμου ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ τρίτου, ενώ ρυθμίσθηκε το

ειδικότερο ζήτημα, στο όνομα ποίου φορολογούνται τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσεως των συνεταιριστικών οργανώσεων, που διανέμονται στα μέλη, δεδομένου ότι ορίσθηκε πως αυτά υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών, ανεξαρτήτως της καταβολής τους ή της εξατομικευμένης διατηρήσεώς τους στη συνεταιριστική οργάνωση,

γ) ως εκ τούτου, εισοδήματα των αγροτικών συνεταιρισμών, μεταξύ των οποίων και τα πλεονάσματα, τα οποία παρέμεναν αφορολόγητα στο επίπεδο του συνεταιρισμού μέχρι το χρόνο της διανομής τους δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 103 παρ. 1 θ' του ν. 2238/1994, σωρευόμενα, συνέστησαν τα αφορολόγητα αποθεματικά που υφίσταντο κατά τον χρόνο θεσπίσεως του άρθρου 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013 και εντάχθηκαν στο πεδίο εφαρμογής του,

δ) η παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011, κατά την οποία : «*Τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ και ΑΕΣ που εγγράφονται στο Μητρώο και συστήνονται κατά πλειοψηφία από ΑΣ, τα οποία διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται μόνο σε φορολογία εισοδήματος των μελών τους ανεξάρτητα από την καταβολή τους ή την εξατομικευμένη διατήρησή τους ως κατάθεση στη συνεταιριστική οργάνωση.*», καταργήθηκε από τότε που σχυσε με την περ. β' της παρ. 11 του άρθρου 321 του ν. 4072/2012 (Α' 86/11-04-2012) , με την αιτιολογία ότι : « καταργούνται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις των παραγράφων 6 και 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 και αντίστοιχα τροποποιούνται από τότε που ίσχυσαν οι διατάξεις της παραγράφου 3 του ίδιου άρθρου και νόμου κατόπιν καταγγελίας της Ευρωπαϊκής Επιτροπής αναφορικά με τα φορολογικά κίνητρα, όπως αυτά απαριθμούνται στο εν λόγω άρθρο, καθώςον έρχονται σε πλήρη αντίθεση με τις ισχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Ε. που ισχύουν για τις Α.Ε. και τους συνεταιρισμούς, με βάση τις οποίες τα συνολικά κέρδη φορολογούνται στο όνομα του νομικού προσώπου και στη συνέχεια ενεργείται παρακράτηση φόρου στα διανεμόμενα. Επίσης, ο όρος πλεόνασμα είναι αδόκιμος φορολογικά καθώςον στη φορολογία εισοδήματος φορολογούνται τα κέρδη του νομικού προσώπου και οι τυχόν ζημιές της χρήσης μεταφέρονται για σύμψηφισμό με κέρδη επομένων χρήσεων.»,



ε) επομένως, κατά τον χρόνο θεσπίσεως των διατάξεων του άρθρου 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013, ενόσω δεν ίσχυε καμμία ειδική διάταξη που ρύθμιζε εξαιρετικώς για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς το ζήτημα της φορολογήσεως του συνόλου των εισοδημάτων των αγροτικών συνεταιρισμών, μεταξύ των οποίων και των πλεονασμάτων, (και, μάλιστα, όσα εξ αυτών είχαν ενταχθεί στα αφορολόγητα αποθεματικά), ο νομοθέτης, κάνοντας χρήση της ευρείας ευχέρειας που διαθέτει σχετικώς, θεμιτώς τα κατέστησε αντικείμενο αυτοτελούς φορολογήσεως ή υποκείμενα σε συμψηφισμό με δηλωθείσες φορολογικές ζημιές, υπό τις ειδικότερες προϋποθέσεις και διακρίσεις της διατάξεως του άρθρου 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013. Άλλωστε, ως έχει συναφώς κριθεί, η σύσταση αφορολόγητων ειδικών αποθεματικών συνιστά καθεστώς κρατικών ενισχύσεων, που δεν συμβιβάζεται με την εσωτερική αγορά και τα αντίστοιχα ποσά φόρου συνιστούν παράνομες ενισχύσεις, των οποίων επιβάλλεται η ανάκτηση, χωρίς τούτο να προσκρούει στις διατάξεις των άρθρων 4 παρ. 1, 20 παρ. 1 και 26 του Συντάγματος (ΣτΕ 1624/2019) ούτε στη διάταξη του άρθρου 78§2 του συντάγματος περί περιορισμένης αναδρομικότητας της φορολογικής επιβολής μέχρι του προηγούμενου αυτής οικονομικού έτους (ΣτΕ 2218 - 2220/2018 , 2659/2018 κ.ά.),

στ) σε κάθε περίπτωση, ο όρος «πλεονάσματα», ενταγμένος αποκλειστικώς στην ειδική νομοθεσία περί αγροτικών συνεταιρισμών και εισαχθείς για την αντιμετώπιση ειδικότερων ζητημάτων που ανακύπτουν σχετικά με τη διαχείριση των αντίστοιχων προς αυτά ποσών στις σχέσεις μεταξύ συνεταιρισμών και των μελών τους ή/και μεταξύ των μελών τους, είναι και έχει χαρακτηριστεί «φορολογικά αδόκιμος» (βλ. αιτιολογική έκθεση του άρθρου 321 παρ. 11 του ν. 4072/2012), με συνέπεια να μην μπορεί να καταστεί γνώμονας ερμηνείας και, συνακόλουθα, καθορισμού του πεδίου εφαρμογής της διατάξεως του άρθρου 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013 και εν γένει της περί φορολογίας εισοδήματος νομοθεσίας,

ζ) επί πλέον, η προέλευση των πλεονασμάτων από συναλλαγές της ΑΣΟ με τα μέλη της δεν συνιστά επαρκή δικαιολογητικό λόγο προκειμένου να θεωρηθεί ότι τα «πλεονάσματα» δεν συνιστούν κέρδη εν γένει, κατά την έννοια των διατάξεων του

Εκάστοτε ισχύοντος Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, οι διατάξεις του οποίου εφαρμόζονται και στους αγροτικούς συνεταιρισμούς και ειδικότερα κατά την ερμηνεία και εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013, λαμβανομένων υπόψη: i) της φορολογικής έννοιας του κέρδους, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 47 παρ. 1 του ν. 4172/2013, κατά το οποίο : «1. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ, του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.», ii) ότι το «πλεονάσμα» είναι: α) μέρος του διαχειριστικού υπολοίπου της χρήσεως, που είναι το υπόλοιπο που απομένει, αν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΑΣΟ αφαιρεθούν οι κάθε είδους δαπάνες, οι ζημίες, οι αποσβέσεις και οι τόκοι των υποχρεωτικών και των προαιρετικών μερίδων, β) μέρος του επιτευχθέντος ανταλλάγματος από τη διάθεση (αγροτικών) προϊόντων των μελών του σε τρίτους, γ) μέρος του επιτευχθέντος ανταλλάγματος από την πέραν του κόστους επιβάρυνση των ειδών και υπηρεσιών που προμηθεύτηκαν τα μέλη από τη συνεταιριστική τους οργάνωση, με συνέπεια να εντάσσεται στην έννοια του κέρδους κατά την περί φορολογίας εισοδήματος νομοθεσία, iii) ότι από ειδικές νομοθετικές διατάξεις προβλεπόταν κράτηση από τα καθαρά κέρδη για σχηματισμό τακτικού αποθεματικού, αντίστοιχη δε κράτηση για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού προβλεπόταν, με την ειδική διάταξη του άρθρου 19 παρ. 3 του ν. 2810/2000, από τα πλεονάσματα αυτών, προ της αφαιρέσεως ποσοστού τουλάχιστον 10%, για τις προαιρετικές μερίδες, iv) ότι τα κέρδη διατίθενται κατά τους ορισμούς του καταστατικού ή/και με απόφαση του νόμιμου ή καταστατικού οργάνου διοικήσεως του νομικού προσώπου προκειμένου να αφαιρεθούν ενδεχομένως υφιστάμενα ποσά πιστωτικών κονδυλίων της καταστάσεως αποτελεσμάτων που δεν

αποτελούν πραγματοποιημένα κέρδη ή / και η τυχόν προβλεπόμενη ή αποφασισθείσα κράτηση για τακτικό αποθεματικό ή/και για την ενδεχόμενη καταβολή ελαχίστου μερίσματος κ.λπ., ενώ το υπόλοιπο διατίθεται κατά τους ορισμούς του καταστατικού ή κατά την απόφαση των οργάνων διοικήσεως του νομικού προσώπου για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Αντιστοίχως, το υπόλοιπο των πλεονασμάτων που απομένει μετά την κράτηση ποσοστού αυτών για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού διατίθεται για την ανάπτυξη του συνεταιρισμού, την απόδοση στα μέλη ανάλογα με τις συναλλαγές τους με το συνεταιρισμό και για υποστήριξη άλλων δραστηριοτήτων που εγκρίνονται από τα μέλη και ν) ότι, σχηματισθέντα αποθεματικά, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους, διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, υπόκεινται σε φορολόγηση κατά τον χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποιήσεως, είτε στο όνομα του νομικού προσώπου είτε στο όνομα των μελών του, αναλόγως των εκάστοτε ισχυουσών διατάξεων (βλ. π.χ. άρθρο 106 παρ. 3 του ν. 2238/1994), ενώ το χρονικό διάστημα από 09-03-2000 (έναρξη ισχύος του ν. 2810/2000) έως 21-09-2011 (έναρξη ισχύος του ν. 4015/2011) τα πλεονάσματα των συνεταιριστικών οργανώσεων, ειδικώς εκείνα της διαχειριστικής χρήσεως που διανέμονται στα μέλη, υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος των μελών (βλ. άρθρο 35 παρ. 13 του ν. 2810/2000)

και η) από ενάρξεως ισχύος του ν. 4172/2013 αποθεματικά κερδών (επί νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων εν γένει), στα οποία συγκαταλέγονται και τα πλεονάσματα (επί αγροτικών συνεταιρισμών) που δεν είχαν διανεμηθεί ή και κεφαλαιοποιηθεί προκειμένου να τύχουν φορολογικής μεταχειρίσεως που προέβλεπαν διατάξεις, όπως εκείνες του άρθρου 106 παρ. 3 του ν. 2238/1994 και 35 παρ. 13 του ν. 2810/2000, υπόκεινται στη φορολόγηση που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν τούτων, κατά την ως άνω μειοψηφήσασα γνώμη επί του ερωτήματος προσήκει η απάντηση ότι, η φορολογική μεταχείριση των αγροτικών συνεταιρισμών, όσον αφορά στην επιβολή φόρου εισοδήματος, ενέπιπτε στο πεδίο εφαρμογής και, συνεπώς, αποτελούσε αντικείμενο ρυθμίσεως των διατάξεων

του ν. 2238/1994, συμπεριλαμβανομένης σε αυτές της ειδικής διατάξεως της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994, για το χρονικό διάστημα που οι σχετικές διατάξεις ήταν σε ισχύ, γεγονός που οδηγεί στο ασφαλές συμπέρασμα ότι επί των εν θέματι αφορολογήτων αποθεματικών των αγροτικών συνεταιρισμών τυγχάνουν εφαρμογής οι θεσπισθείσες στις 23-07-2013 διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 12 του ν. 4172/2013.

Απάντηση

38. Εν όψει των ανωτέρω, στο παραπάνω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, κατά πλειοψηφία, ως εξής:

Το αποθεματικό, που σχηματίσθηκε από τα πλεονάσματα των αγροτικών συνεταιρισμών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 19 του ν. 2810/2000 και του άρθρου 23 του ν. 4384/2016, υπάγεται στην εξαιρετική φορολογική μεταχείριση που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 4 και 13 του άρθρου 35 του ν. 2810/2000, της παραγράφου 16 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 και του άρθρου 29 του ν. 4384/2016 και δεν ρυθμίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης θ' της παραγράφου 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994 και επομένως δεν εμπίπτει στην φορολόγηση, την οποία προβλέπει η διάταξη της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013. Επίσης δεν εμπίπτει στην φορολόγηση την οποία προβλέπει η τελευταία αυτή διάταξη ούτε το μέρος του πλεονάσματος που διανέμεται στα μέλη του συνεταιρισμού είτε αυτό καταβάλλεται στα μέλη είτε διατηρείται ως εξατομικευμένη κατάθεση στον συνεταιρισμό και επομένως αυτό φορολογείται μόνο στο εισόδημα των μελών του συνεταιρισμού και όχι στο εισόδημα του νομικού προσώπου του συνεταιρισμού.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 30-12-2019

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Υπογραφή

Στέφανος Δέτσος

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η Προϊστάμενος/η
του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

Ανδριανή Χαρχαρού
ΔΕ/ΕΦΟΡΙΑΚΩΝ

Οι Εισυχητές

Υπογραφή

Διονύσιος Παρκάουσις, Εγκρανούλης Μουστάου

Πάρεδροι Ν.Σ.Κ.

Γίνεται δευτε
Αθήνα, 9.6.2020

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ
Α.Α.Δ.Ε.

Υπογραφή
Γεώργιος ΠΙΤΣΙΛΗΣ

