

23 Μαρτίου 2016

**Φορολογική διάκριση πλεονάσματος και κερδών ν χρήσης στους Συνεταιρισμούς**

Εν όψει της περιόδου κατάρτισης των οικονομικών καταστάσεων των νομικών προσώπων, η ΚΕΟΣΟΕ παραθέτει γνωμοδότηση – άρθρο της πρώην νομικού της ΠΑΣΕΓΕΣ κ. Α. Μητροπούλου, βάσει του οποίου διακρίνεται από τις δραστηριότητες του συνεταιρισμού, η πιθανή θετική διαφορά των εργασιών που πραγματοποιούν για λογαριασμό των μελών τους και συνιστούν πλεόνασμα χρήσης που δεν φορολογείται.

Αντίθετα η θετική διαφορά που προκύπτει από δραστηριότητες συναλλαγών με Τρίτους, πέραν του πλεονάσματος, λογίζεται ως κέρδος διαχειριστικής χρήσης και φορολογείται.

**Ανδριανή-Αννα Μητροπούλου**

**Δικηγόρος**

**Πρώ ην Νομικός Σύμβουλος ΠΑΣΕΓΕΣ**

**Θέμα: Φορολογική διάκριση πλεονάσματος και κερδών ν χρήσης**

## I. Εισαγωγή

Στον συνεταιρισμό το σύνολο του **διαχειριστικού υπολοίπου (total net income)** είναι το **άθροισμα** του μερικού διαχειριστικού υπολοίπου με τα εισπραχθέντα πλεονάσματα από συμμετοχές, όπως για παράδειγμα συμμετοχές σε άλλους συνεταιρισμούς ή άλλα νομικά πρόσωπα, στα οποία συμμετέχει ο συνεταιρισμός.

Στον αγροτικό συνεταιρισμό, σύμφωνα με τον νόμο, το άθροισμα του διαχειριστικού υπολοίπου περιλαμβάνει **πλεόνασμα + κέρδη**. Το πλεόνασμα δεν φορολογείται στο επίπεδο του συνεταιρισμού. (άρθρο 15 του ν. 4015/2011, όπως ισχύει)

**Τα κέρδη:** φορολογούνται και το απομένον μετά την φορολογία υπόλοιπο, δεν μπορεί να διανεμηθεί στα μέλη, αλλά μεταφέρεται στο αποθεματικό.

Για να καταστούν τα ανωτέρω σαφή, θα πρέπει να δώσουμε τους ορισμούς, των προαναφερομένων εννοιών, ώστε να γίνουν περισσότερο κατανοητές και αποδεκτές και να αποφεύγονται οι παρερμηνείες, οι οποίες δυσκολεύουν την εφαρμογή τους.

α) **Συμμετοχές:** (Investments in other companies ) Αναφέρονται σε μερίδες, μερίδια ή μετοχές, που έχει η συνεταιριστική επιχείρηση σε άλλες συνεταιριστικές επιχειρήσεις ή επιχειρήσεις διάφορων νομικών μορφών, με τις οποίες συνεργάζονται, για την διάθεση των προϊόντων των μελών της ή για την προμήθεια εφοδίων για τα μέλη της. (βλέπε κ. Παπαγεωργίου – Βιώσιμη Συνεταιριστική Οικονομία 2014 σελ. 352).

β) **Πλεονάσματα** (surplus): Προέρχονται από τις συναλλαγές που πραγματοποιεί το μέλος με τον συνεταιρισμό του. Η έννοια της συναλλαγής δίδεται από τον βασικό συνεταιριστικό νόμο 2810/2000 και ειδικά στο άρθρο 8 παρ. 1 , με το οποίο ορίζεται ότι : 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.

Για να υπάρξει **πλεόνασμα** θα πρέπει το μέλος να επιβαρυνθεί περισσότερο του δέοντος για τις προσφερόμενες από τον συνεταιρισμό υπηρεσίες. Αν το μέλος επιβαρυνόταν ακριβώς με το κόστος των προσφερόμενων υπηρεσιών, δεν θα υπήρχε πλεόνασμα στο τέλος της χρήσης. Δηλαδή ο συνεταιρισμός έχει την δυνατότητα να τιμολογεί στο κόστος τις υπηρεσίες, που προσφέρει στα μέλη του, οπότε θα υπάρχει εξίσωση μεταξύ εισπράξεων και δαπανών στο τέλος της χρήσης. Συνεπώς το πλεόνασμα αποτελεί παρακρατηθέν ποσόν. Δεδομένου ότι τα μέλη είναι οι ιδιοκτήτες του συνεταιρισμού και αυτά αποφασίζουν για τον τρόπο τιμολόγησης των προσφερόμενων υπηρεσιών, εναπόκειται σε αυτά να καθορίσουν αν τα μέλη θα επιβαρυνθούν με το κόστος των υπηρεσιών ή με υψηλότερο ποσό.

Κατόπιν όλων των προαναφερομένων, τα οποία θεωρήσαμε απαραίτητο να επαναλάβουμε και να διευκρινίσουμε, ώστε να μη δημιουργούνται ερμηνευτικά προβλήματα κατά την εφαρμογή των φορολογικών – συνεταιριστικών διατάξεων, παραθέτουμε τις ισχύουσες φορολογικές διατάξεις για τη φορολογική αντιμετώπιση των πλεονασμάτων και των κερδών, σε όλες τις Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις δηλαδή στους αγροτικούς συνεταιρισμούς (ΑΣ) και στις Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις (ΑΕΣ), οι οποίες λειτουργούν , σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4015/2011.

## **II. Ισχύουσα Νομοθεσία.**

**1.** Με το άρθρο **19 του ν. 2810/2000** «Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις», όπως ισχύει, ορίστηκε ότι : «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».**

Με το άρθρο 15 παρ.11 του ν. 4015/2011, το οποίο ουσιαστικά επανέλαβε το άρθρο 35 αρ. 13 του ν. 2810/2000, το οποίο είχε καταργηθεί με το άρθρο 321 παρ.11 περ. β ) του ν. 4072/2012 το οποίο τελευταίο αυτό άρθρο καταργήθηκε με το άρθρο 61 παρ.7 του ν. 4277/2014, όπως ισχύουν σήμερα ,ορίστηκε ότι :

«Τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των **ΑΣ και ΑΕΣ**, που εγγράφονται στο Μητρώο και συστήνονται από αγροτικούς συνεταιρισμούς, τα οποία διανέμονται στα μέλη, υπόκειται μόνο σε φορολογία εισοδήματος, των μελών τους ανεξάρτητα της καταβολής τους ή της εξατομικευμένης διατήρησής τους στην συνεταιριστική οργάνωση».

Με το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 του άρθρου 19 του ν. 2810/2000, το οποίο διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 15 παρ.4 του ν. 4015/2011 ορίζεται ότι : « Το μέρος των πλεονασμάτων, που μεταφέρεται στο τακτικό αποθεματικό λογίζεται ως ισόποση εισφορά των μελών».

Ως εισφορά των μελών απαλλάσσεται από την φορολογία, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 35 του ν. 2810/2000, όπου ορίζεται ότι : « Οι εισφορές των μελών προς τις ΑΣΟ δεν υπόκεινται σε φόρο ή σε τέλος χαρτοσήμου ,ή οποιαδήποτε άλλη επιβάρυνση υπέρ τρίτου».

**2.** Με την ΠΟΛ 1007/2.1.2014 «Κοινοποίηση των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994», ορίζονται τα ακόλουθα :

« **1.** Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 προβλέπεται, ότι σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013 των αποθεματικών που ορίζονται στην παράγραφο αυτή, αυτά

φορολογούνται αυτοτελώς με συντελεστή 15%. Η ρύθμιση αυτή αφορά στα αποθεματικά που έχουν σχηματίσει τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 45 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), ήτοι τα νομικά πρόσωπα της παρ. 1 του άρθρου 101 του ν.2238/1994 (ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες, ΕΠΕ, **συνεταιρισμοί**, εγκατεστημένα στη χώρα μας υποκαταστήματα αλλοδαπών εταιρειών, δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις) και της παρ. 4 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου που τηρούν βιβλία με βάση το διπλογραφικό σύστημα (προσωπικές εταιρείες, κοινοπραξίες, κλπ.).

Επομένως, από την εφαρμογή των παραπάνω διατάξεων εξαιρούνται οι ατομικές επιχειρήσεις, **καθώς ς επίσης και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**, διότι τα εν λόγω νομικά πρόσωπα, παρά το γεγονός ότι οι διατάξεις της παραγράφου 12 του ίδιου άρθρου αναφέρονται στο σύνολο των νομικών προσώπων του άρθρου 45 του ν.4172/2013,

**δεν έχουν κέρδη από εμπορική εκμετάλλευση**

, δεν

**προβαίνουν σε διανομή κερδών ν**

και δεν έχουν ορισμένο κεφάλαιο (μετοχικό ή εταιρικό κεφάλαιο). 2. Τα αποθεματικά, που εμπίπτουν στις κοινοποιούμενες διατάξεις προέρχονται

**από κέρδη που δεν φορολογήθηκαν**

κατά το χρόνο που προέκυψαν κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.2238/1994, όπως αυτές ίσχυαν κατά το χρόνο αυτό, ή που σχηματίστηκαν 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 το 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., κλπ.) είχαν υποχρέωση να εμφανίζουν στα βιβλία τους σε ειδικούς λογαριασμούς αποθεματικών, καθώς και στον πίνακα διάθεσης αποτελεσμάτων, το μέρος των **αδιανεμήτων καθαρών ν κερδών ν**

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 06 του ν.2238/1994 με τον οποίο κυρώθηκε ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος.

Επισημαίνεται ότι για να υπαχθούν στην αυτοτελή φορολόγηση 15% τα αφορολόγητα αποθεματικά του ν. 2238/1994, θα πρέπει τα έσοδα από τα οποία αυτά σχηματίστηκαν να

έχουν τύχει προσωρινής απαλλαγής από το φόρο εισοδήματος, αφού με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 106 του ν. 2238/1994 προβλέπεται σε κάθε περίπτωση η φορολόγηση με τις γενικές διατάξεις των διανεμόμενων ή κεφαλαιοποιούμενων αφορολόγητων αποθεματικών. Κατά συνέπεια, αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2238/1994 αλλά στη διανομή τους δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 106 του ίδιου νόμου, όπως συμβαίνει με τα αφορολόγητα αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από τα απαλλασσόμενα κέρδη που εισπράττουν ημεδαπές ανώνυμες εταιρείες και εταιρείες περιορισμένης ευθύνης από εταιρείες που έχουν την έδρα τους σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, στις οποίες συμμετέχουν κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 11 του ν.2578/1998 κατ' εφαρμογή της περ. ια' της παρ. 1 του άρθρου 103 του ν. 2238/1994, δεν εμπίπτουν στις διατάξεις της αυτοτελούς φορολόγησης του ν. 4172/2013. Επομένως, σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης των συγκεκριμένων αποθεματικών μέχρι το τέλος του 2013 θα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.2238/1994, μη εφαρμοζομένων των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 106 του ν.2238/1994, ενώ για διανομές που θα πραγματοποιηθούν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά θα παρακρατείται φόρος 10% σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013. Επίσης, επισημαίνεται ότι αποθεματικά που έχουν σχηματισθεί από αφορολόγητα έσοδα και τα οποία εμφανίζονται στα βιβλία των υπόχρεων εταιρειών λόγω απορροφήσεως των επιχειρήσεων που τα είχαν σχηματίσει, εμπίπτουν στις διατάξεις του παρόντος, γιατί οι υπόχρεες εταιρείες είναι καθολικοί διάδοχοι των απορροφούμενων επιχειρήσεων.

**3**

.....

**4.**

Οι εν λόγω διατάξεις, πέραν των όσων αναφέρονται στην παράγραφο 2 της παρούσας, δεν καταλαμβάνουν αποθεματικά, που έχουν σχηματισθεί από εισοδήματα που έχουν φορολογηθεί κατ' ειδικό τρόπο (τόκοι καταθέσεων, υπεραξία από την πώληση μετοχών μη εισηγμένων, κλπ.),

**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 ν Συνεταιριστικών ν Οργανώσεων,**

ανάπτυξη επιχειρησιακών πάρκων κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 62 του ν.3982/2011 κλπ.)».

**3. Από όλα τα ανωτέρω αναφερόμενα, προκύπτει με σαφήνεια ότι τα πλεονάσματα, που δημιουργούνται στον αγροτικό συνεταιρισμό παραμένουν αφορολόγητα,**

**παραμένουν αφορολόγητα,**

σε επίπεδο αγροτικού συνεταιρισμού και όχι μέλους, διότι το μέλος φορολογείται και

βεβαίως και αυτονοήτως δεν υπάγονται τα αφορολόγητα αυτά πλεονάσματα στην σχετική διάταξη περί αυτοτελούς φορολογήσεως των αφορολόγητων αποθεματικών των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του νόμου 4172/2013, όπως άλλωστε

**ρητά**

αναφέρει η ΠΟΛ 1007/2014 στην παρ. 4 αυτής, όπως προπαρατέθηκε όπου ομιλεί για ρητή εξαίρεση του άρθρου 15 του ν 4015/2011, όπως ισχύει.

Τα ανωτέρω ενισχύονται από την άποψη ότι ο νόμος ομιλεί για αφορολόγητα αποθεματικά, που σχηματίσθηκαν από **κέρδη**.

Στους αγροτικούς συνεταιρισμούς το άρθρο 19 παρ.6 περίπτωση α) αναφερόμενο στα κέρδη του αγροτικού συνεταιρισμού **αναφέρει ότι αυτά περιέρχονται στο τακτικό αποθεματικό κατόπιν φορολόγησής τους** .

Στο σημείο αυτό θα πρέπει να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με την συνεταιριστική νομοθεσία **α παγορεύεται τόσο η διανομή των κερδών ν,**

όσον και η κεφαλαιοποίηση αυτών.

**Κεφαλαιοποίηση θα μπορούσε να γίνει και γίνεται μόνον στο πλεόνασμα με την έννοια ότι αυτά αποτελούν εισφορά του μέλους,**

αφού, όπως προαναφέρθηκε παρακρατείται από το λαβείν του, σύμφωνα με ρητή νομοθετική επιταγή, όπου οι εισφορές των μελών προς τους αγροτικούς συνεταιρισμούς και τις αγροτικές εταιρικές συμπράξεις, δεν υπόκεινται σε φόρο ή σε τέλος χαρτοσήμου ή οποιαδήποτε επιβάρυνση υπέρ τρίτου.

Και τούτο , διότι στον συνεταιρισμό η κεφαλαιοποίηση του πλεονάσματος, σημαίνει αύξηση της συνεταιρικής μερίδας, η οποία είναι ίση και αδιαίρετη για όλα τα μέλη. Αύξηση όμως της συνεταιρικής μερίδας σημαίνει τροποποίηση του καταστατικού του συνεταιρισμού, διότι το ύψος της αξίας της συνεταιρικής μερίδας αναφέρεται επακριβώς στο καταστατικό του Συνεταιρισμού. Και στο σημείο αυτό για λόγους πληρότητας αναφέρουμε ότι, κάθε μέλος διαθέτει, συνεπώς συμμετέχει στο κεφάλαιο του Συνεταιρισμού με μια υποχρεωτική μερίδα και με βάση την αρχή της δημοκρατικής λειτουργίας του Συνεταιρισμού διαθέτει μία ψήφο στην γενική συνέλευση. Το μέλος ανάλογα με το ύψος των συναλλαγών του με τον συνεταιρισμό μπορεί να διαθέτει πλείονες μερίδες, αλλά μέχρι 3 ψήφους. Την αναλογία μερίδων – ψήφων θα την καθορίσει το καταστατικό του κάθε συνεταιρισμού. Η αρχή αυτή της Δημοκρατικής Λειτουργίας ισχύει και για τις Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις, μετά την εφαρμογή του ν. 4015/2011.

Περαιτέρω οι θεωρητικοί του Συνεργατισμού δέχονται ότι, στις ανώνυμες κεφαλαιουχικές εταιρείες του εμπορικού νόμου, όπου είναι προφανές ότι σκοπός των ιδρυτών της εταιρίας δεν είναι η εξυπηρέτηση των δραστηριοτήτων των εταίρων αλλά η επικερδέστερη αξιοποίηση των κεφαλαίων τους. Οι εταίροι μπορεί να μην έχουν καμία οικονομική συναλλαγή με την εταιρία. Γι' αυτό, η εταιρία θα επιδιώξει να επιτύχει ταυτόχρονα τη χαμηλότερη δυνατή τιμή αγοράς και την υψηλότερη δυνατή τιμή πώλησης τόσο των γεωργικών φαρμάκων όσο και των γεωργικών προϊόντων.

Στις Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις, ιδιοκτήτες και πελάτες (ή προμηθευτές) είναι τα ίδια πρόσωπα, τριμερές, δηλαδή ο συνεταιρισμός συναλλάσσεται με τα μέλη του, ενώ στην ανώνυμη εταιρία ιδιοκτήτες και πελάτες (ή προμηθευτές) είναι διαφορετικά πρόσωπα, τα οποία έχουν αντίθετα συμφέροντα (ο ένας πουλάει και ο άλλος αγοράζει). Από τη διαφορά αυτή πηγάζει και η διαφοροποίηση της έννοιας του πλεονάσματος (στους συνεταιρισμούς) από την έννοια του κέρδους (στις εταιρίες).

Υπάρχουν, τρεις λόγοι για τους οποίους, στις περισσότερες περιπτώσεις, δεν τιμολογούνται οι υπηρεσίες με τρόπο που να καλύπτουν μόνο το κόστος, σύμφωνα με όσα ανωτέρω αναλύθηκαν. Ο πρώτος είναι ότι τα μέλη επιθυμούν να παράγεται ένα πλεόνασμα, που να παραμένει στο συνεταιρισμό για την ανάπτυξή του. Ο δεύτερος είναι ότι με την πληθώρα των συναλλαγών δεν είναι εύκολο να υπολογίζεται κάθε φορά το ακριβές κόστος κάθε υπηρεσίας. Τέλος, ο τρίτος λόγος είναι ότι για λόγους ασφάλειας ο συνεταιρισμός προτιμά να τιμολογεί τις υπηρεσίες περισσότερο από το εκτιμώμενο κόστος, ώστε σε περίπτωση αρνητικής συγκυρίας να μη χρειαστεί να προσφεύγει στα μέλη για πρόσθετη εισφορά, ενώ σε περίπτωση θετικής συγκυρίας έχει τη δυνατότητα να επιστρέφει το υπερβάλλον στα μέλη.

Τα προαναφερθέντα ισχύουν τόσο κατά την προμήθεια εφοδίων από το συνεταιρισμό για διάθεση στα μέλη του όσο και κατά την εκ μέρους του συνεταιρισμού διάθεση των προϊόντων των μελών. Και στις δύο αυτές περιπτώσεις το πλεόνασμα που διαμορφώνεται στο τέλος της χρήσης **ισοδυναμεί με εθελοντική εισφορά των μελών στο συνεταιρισμό.** Σε περίπτωση που ένα μέρος ή το σύνολο του ποσού αυτού επιστραφεί στα μέλη, αυτό αποτελεί επιστροφή παρακρατηθέντος ποσού από τη γεωργική δραστηριότητα του μέλους ή επιστροφή εισφοράς.



Όμως, πολλοί συνεταιρισμοί έχουν συναλλαγές **και με μη-μέλη**. Χαρακτηριστικό παράδειγμα που να δείχνει τη συνθετότητα των πραγματικών συνθηκών είναι ένα σούπερ-μάρκετ αγροτικού συνεταιρισμού, το οποίο προμηθεύεται προϊόντα από μέλη (π.χ. ελαιόλαδο) και μη μέλη (π.χ. απορρυπαντικά) και πουλά σε μέλη και μη μέλη. Γεννάται εύλογα το ερώτημα κατά πόσον η διαφορά μεταξύ εισπράξεων και δαπανών κατά το τέλος της χρήσης θα θεωρηθεί ως πλεόνασμα. Η εξέταση του ερωτήματος θα διευκολυνθεί, με την παράθεση των ακόλουθων παραδειγμάτων, τα οποία δανειζόμαστε από την θεωρία.

1. Ελαιόλαδο των μελών που πωλείται, μέσω του συνεταιρισμού, **σε μέλη**. Αν υπάρξει διαφορά μεταξύ εισπράξεων και δαπανών, αυτό θα είναι ένδειξη ότι ο συνεταιρισμός είτε δεν απέδωσε δίκαιη τιμή στα **μέλη – προμηθευτές** είτε εισέπραξε περισσότερο από αυτό που έπρεπε από τα **μέλη – αγοραστές** ή και τα δύο. Σε κάθε περίπτωση επιβάρυνε περισσότερο από ό,τι έπρεπε τα μέλη του και **η διαφορά τους ανήκει** και πρέπει να επιστραφεί.

2. Ελαιόλαδο των μελών που πωλείται μέσω του συνεταιρισμού **σε μη μέλη**. Αν υπάρξει διαφορά μεταξύ εισπράξεων και δαπανών, αυτό θα είναι ένδειξη ότι ο συνεταιρισμός δεν απέδωσε στα μέλη – προμηθευτές του ελαιολάδου ολόκληρη την τιμή που εισέπραξε, αφαιρώντας τις δαπάνες του. Υπήρξε πρόσθετη παρακράτηση και πρέπει να επιστραφεί.

3. Απορρυπαντικά που παράγονται **από τρίτους** (μη μέλη) και πωλούνται από το συνεταιρισμό σε μέλη. Αν υπάρξει διαφορά μεταξύ εισπράξεων και δαπανών για τα απορρυπαντικά, αυτό θα είναι ένδειξη ότι ο συνεταιρισμός επιβάρυνε τα μέλη – αγοραστές περισσότερο από όσο έπρεπε. Άρα και στην περίπτωση αυτή υπήρξε πρόσθετη παρακράτηση και πρέπει να επιστραφεί.

4. **Απορρυπαντικά που παράγονται από τρίτους (μη μέλη) και πωλούνται από τον συνεταιρισμό σε τρίτους (μη μέλη). Στην περίπτωση αυτή δε μεσολαβεί συναλλαγή του συνεταιρισμού με μέλη του.** Ο συνεταιρισμός ενεργεί με τον ίδιο τρόπο, όπως θα ενεργούσε οποιαδήποτε συμβατική επιχείρηση. Συνεπώς, η διαφορά μεταξύ εισπράξεων και δαπανών δεν συνιστά παρακράτηση ποσού από μέλη, ώστε να πρέπει να επιστραφεί. Η διαφορά συνιστά **κέρδος**, με την έννοια που έχει το κέρδος στις συμβατικές επιχειρήσεις.

Από τις τέσσερις περιπτώσεις που αναφέρθηκαν, οι οποίες καλύπτουν όλους τους συνδυασμούς συναλλαγών του συνεταιρισμού με μέλη και μη μέλη, προκύπτει ότι στις **τρεις πρώτες δημιουργείται πλεόνασμα**, ενώ στην **τέταρτη κέρδος**.

Το πλεόνασμα ισοδυναμεί με εθελοντική εισφορά των μελών στο συνεταιρισμό τους ή με σκόπιμη παρακράτηση, αφού είναι επιλογή των μελών η δημιουργία του.

**Άλλωστε, δε θα μπορούσε να προκύψει κέρδος από τη συναλλαγή ενός προσώπου με τον εαυτό του, αφού ιδιοκτήτες και συναλλασσόμενοι είναι τα ίδια πρόσωπα στο συνεταιρισμό.**

Επανερχόμενοι στο θέμα της φορολογίας, για λόγους ισότιμης μεταχείρισης δε θα μπορούσε να είναι αποδεκτή **η ίδια μεταχείριση κερδών και πλεονασμάτων.**

#### **IV.ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑ.**

Τα πλεονάσματα, τα οποία σχηματίζουν οι Αγροτικοί Συνεταιρισμοί (ΑΣ) και οι Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις,(ΑΕΣ), που λειτουργούν, σύμφωνα με τις προαναφερόμενες διατάξεις, δεν φορολογούνται. Αντίθετα φορολογούνται τα κέρδη, τα οποία ουδέποτε διανέμονται και μεταφέρονται στο τακτικό αποθεματικό, κατόπιν φορολόγησής τους. Το αυτό ισχύει και για τα σχηματισθέντα αφορολόγητα αποθεματικά, τα οποία ρητά εξαιρούνται της εφαρμογής των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 σχετικά με την αυτοτελή φορολόγηση αφορολόγητων αποθεματικών του ν. 2238/1994, όπως ρητά ορίζεται στην παρ. 4 της ΠΟΛ 1007/2.1.2014 του Υπουργείου Οικονομικών.

#### IV . Εθελοντική παροχή εργασίας των μελών των Συνεταιρισμών.

Με το άρθρο 7 του ν. 2810/2000, όπως τροποποιήθηκε με το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 προστέθηκε με το άρθρο 61 παρ.12γ Ν. 4277/2014,ΦΕΚ Α 156/1.8.2014,

το οποίο άπτεται φορολογικών θεμάτων των αγροτικών συνεταιρισμών, ορίστηκαν τα ακόλουθα:

« Άρθρο 7 :! Δικαιώματα και υποχρεώσεις μελών :

1....2... 3. Η εθελοντική εργασία που παρέχουν τα Μέλη του Αγροτικού Συνεταιρισμού προς το Συνεταιρισμό τους, ανάλογα με τις ανάγκες του, δεν θεωρείται ότι παρέχεται στα πλαίσια σχέσης εξαρτημένης εργασίας. Ο Συνεταιρισμός εκδίδει αποδείξεις δαπάνης για την καταβαλλόμενη αμοιβή της προσωπικής εργασίας που παρέχεται από τα Μέλη του, σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 15 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ), ανεξάρτητα από το ύψος του ποσού που καταβάλλεται και εφόσον ο δικαιούχος δεν είναι επιτηδεύματίας από άλλη αιτία. Το εισόδημα της παραγράφου αυτής θεωρείται γεωργικό εισόδημα.».

Συνεπώς η ορθή ερμηνεία της διάταξης είναι ότι τα μέλη των αγροτικών συνεταιρισμών, τα οποία εθελοντικά εργάζονται στον συνεταιρισμό τους, αμείβονται, χωρίς η εργασία τους αυτή να θεωρείται εξαρτημένη εργασία. Το εισόδημα, που αποκτούν από αυτή την πηγή εισόδων, θεωρείται αγροτικό εισόδημα και φορολογείται με ποσοστό 13%.

Παρακαλούμε, για την ορθή εφαρμογή των προαναφερόμενων διατάξεων.