



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604534

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 04/04/2019

Αριθμός απόφασης: 1062

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

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

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του '.....' ΑΦΜ, με έδρα του ΔΗΜΟΥ ΣΗΤΕΙΑΣ, κατά της υπ' αριθ./2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 01/07/2015 – 30/06/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 01/07/2015 – 30/06/2016 της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την από 26/10/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του '.....', η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την

μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αρ./2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, φορολογικού έτους 01/07/2015 – 30/06/2016, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος συνεταιρισμού φόρος εισοδήματος ποσού 10.456,01€, πλέον πρόστιμο άρθρου 58 του ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας ύψους 5.228,01 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 15.684,02€.

Η διαφορά φόρου προέκυψε κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου συνέπεια της υπ' αριθμ./25-01-2018 εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, τα οποία αναγράφονται στην από 26/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν 4172/2013 & των άρθρων 18, 19, 23-29, 36 & 42 ΚΦΔ Ν 4174/2013 της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ.

Συγκεκριμένα συνέπεια της ως άνω εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΑΓ. ΝΙΚΟΛΑΟΥ, διενεργήθηκε έλεγχος προκειμένου να διαπιστωθεί η εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων του Ν 4172/2013, για το φορολογικό έτος 01/07/2015 – 30/06/2016, με αιτία ελέγχου την επιστροφή φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ποσού 17.626,52 ευρώ.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκαν τα ακόλουθα:

1) Η εν λόγω οντότητα συμμετείχε σε πρόγραμμα εργασίας των Οργανώσεων Ελαιουργικών Φορέων (Ο.Ε.Φ.) του Καν (ΕΕ) 611/2014 της Επιτροπής και για την συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο έλαβε το ποσό των 158.081,36€. Το ποσό αυτό διατέθηκε για την αγορά παγίων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, όπως οριζόντιοι μαλακτήρες ελαιοζύμης, καταστροφείς κλαδιών, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, καθώς και για ανάπτυξη και εφαρμογή συστήματος ολοκληρωμένης διαχείρισης σε παραγωγούς της ΟΕΦ, κατάρτιση των τελευταίων σε νέες τεχνικές καλλιέργειας με στόχο την προστασία του περιβάλλοντος, προβολή φράσεων του προγράμματος, συντήρηση του site και επικαιροποίηση σχετικά με τα μέτρα που υλοποιεί. Στον κωδ. λογ/σμό λογ/κού σχεδίου 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» εμφανίζεται πιστωμένο το ανωτέρω ποσό.

Στο τέλος της χρήσης πιστώνεται το ένα τρίτο (1/3) του ποσού, ήτοι 52.693,79€ στον κωδικό 81.01.05.0000 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» και με χρέωση του 44.10.00.9901 «Προβλέψεις απόσβεσης επιχορήγησης καν. 611 & 615/2014».

Από το μητρώο παγίων εμφανίζονται αγορές παγίων που αφορούν την επιχορηγηθείσα επένδυση ΕΟΦ ποσού 38.834,82€ και αποσβέσεις χρήσης 1.430,93€. Επομένως, αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων είναι 1.430,93*90% (το ποσοστό της επιχορήγησης) = 1.287,84€ (αντί 52.693,79€ **διαφορά 51.405,95€**).

Από το ποσό της επιχορήγησης των 158.081,36€ αγοράστηκαν πάγια αξίας 38.834,82€ και το υπόλοιπο για δαπάνες, ήτοι **119.246,54€** (=158.081,36-38.834,82). Το ποσό αυτό αποτέλεσε μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών.

2) Με την [παράγραφο 3 του άρθρου 29](#) του ν. 4384/2016 ορίζεται ότι 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.

Τα καθαρά κέρδη ισολογισμού του κρινόμενου φορολογικού έτους ποσού 12.590,26 € θεωρήθηκαν από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό εξολοκλήρου πλεόνασμα που δεν υπόκειται σε φορολογία, αλλά φορολογούνται τα μέλη, εφόσον διανεμηθούν.

Για την τεκμηρίωση ωστόσο του επιμερισμού των κερδών χρήσης σε «πλεόνασμα» και «κέρδη από μη μέλη» δεν τηρήθηκαν οι κατάλληλες δικλίδες, ήτοι δεν τηρήθηκαν οι κατάλληλοι λογαριασμοί εσόδων και εξόδων που αφορούν σε συναλλαγές με μέλη και μη μέλη καθώς και δεν τηρήθηκαν διακριτοί λογαριασμοί αποθεματικών.

Επιπρόσθετα έπειτα από αναζήτηση του ελέγχου, σε δείγμα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των φορολογούμενων – μελών, δεν έχει δηλωθεί ποσό στον πίνακα 6 κωδ.431.

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των **12.590,26 €** πρέπει να συμπεριληφθεί στα τελικά φορολογητέα κέρδη της κρινόμενης φορολογικής περιόδου.

Βάσει των ως άνω διαπιστώσεων προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο φορολογητέα κέρδη ύψους 80.430,85€, έναντι δηλωθέντων 8.904,86€.

Ο προσφεύγων συνεταιρισμός, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

α) Δεν λήφθηκε υπόψη το υποβληθέν με αριθμό πρωτοκόλλου/15-10-2018 υπόμνημα με αποτέλεσμα να μη γνωστοποιηθούν οι διατάξεις της νομοθεσίας βάση των οποίων απορρίπτονται οι λογιστικοί χειρισμοί που εφάρμοσε ο

Ειδικότερα δεν ελήφθησαν υπόψη από τη φορολογική διοίκηση στοιχεία σε έντυπη & ηλεκτρονική μορφή και δεν παρασχέθηκαν οι απαραίτητες επεξηγήσεις σχετικά με δαπάνες βάσει των οποίων ο έλεγχος προσαύξησε τα φορολογητέα κέρδη.

β) Δεν γνωστοποιήθηκε στον αγροτικό συνεταιρισμό ποιες δαπάνες έλαβε υπόψη του ο έλεγχος για να προσαυξήσει το ποσό των κερδών κατά 119.246,54 € ενώ το πραγματικό ποσό το οποίο προκύπτει από τον πίνακα δαπανών του προγράμματος ΟΕΦ ήταν της τάξης των 65 χιλ. Επιπλέον ο έλεγχος δεν αιτιολόγησε την απόρριψη ουσιαστικά εγκεκριμένων δαπανών για συμμετοχή σε προγράμματα τα οποία επιχορηγούνται και ελέγχονται από Ευρωπαϊκούς πόρους με αυστηρότατη νομοθεσία. Ο φορολογικός έλεγχος πρόσθεσε αυθαίρετα δαπάνες ποσού ευρώ 54 χιλ (119-56), οι οποίες έγιναν στην επόμενη χρήση 1.7.2016-30.6.2017. Δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο ότι ο ΑΣ κλείνει τη χρήση του στις 30.6 και όχι στις 31.12. Τέλος, για τις δαπάνες αυτές υπάρχει ισόποσο έσοδο, συνεπώς η επίδραση του στο τελικό οργανικό αποτέλεσμα είναι 0,00. Με βάση τη λογιστική αντιμετώπιση από το φορολογικό ελεγκτή, το τελικό αποτέλεσμα που

παρουσίασε ο ΑΣ (κέρδη προ φόρων 8.904,86€) προσαυξήθηκε αυθαίρετα κατά 56 χιλ ενώ δεν θα έπρεπε.

γ) Δεν ελήφθησαν υπόψη από τον έλεγχο η ανάλυση του τζίρου των μελών και ο επιμερισμός των κερδών ανά μέλος, τα οποία παρασχέθηκαν σε έντυπη και σε ηλεκτρονική μορφή, από τα οποία προκύπτει πλήρως η ζητούμενη ανάλυση. Επιπλέον τα στοιχεία αυτά (έσοδα από προμήθειες μελών και μη μελών) υπάρχουν στο πρόγραμμα του ελαιουργείου (όπως και σε κάθε ελαιουργείο), καθώς πρόκειται για βασική πληροφόρηση, βάση της οποίας θα υπολογιστούν άλλοι φόροι όπως ΦΠΑ, δακοκτονία κλπ. Τέλος, λόγω της εφαρμογής των ΕΛΠ από τη χρήση 2015 η εγγραφή στα λογιστικά βιβλία της διάθεσης των αποτελεσμάτων διενεργείται στην επόμενη χρήση, μετά την ψήφιση του ισολογισμού από την τακτική ΓΣ του ΑΣ. Ο φορολογικός έλεγχος δεν εντόπισε εγγραφή σχηματισμού αποθεματικού στα βιβλία για την περίοδο 1.7.2015-30.6.2016 διότι δεν υπήρχε η υποχρέωση με βάση τα ΕΛΠ, δεν το αναζήτησε στην επόμενη χρήση, δεν το έλαβε υπόψη στο υπόμνημα που υποβλήθηκε εμπρόθεσμα και απέρριψε το σχηματισμό του αφορολόγητου αποθεματικού του Ν.4384/2016 από τα κέρδη της χρήσης που έληξε 30.6.2016 με αποτέλεσμα να το φορολογήσει με τον ισχύοντα συντελεστή.

δ) Δεν απαντήθηκε το ερώτημα, ποιος θα έπρεπε να ήταν ο κατάλληλος χειρισμός και βάση ποιών διατάξεων, σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού από τα κέρδη, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος απέρριψε το λογιστικό χειρισμό του ΑΣ ο οποίος στηριζόταν στο πνεύμα του νόμου 4384/2016 (ο οποίος ουσιαστικά θέλει να επιβραβεύσει και όχι να τιμωρήσει ΑΣ με κέρδη) αλλά και στο γράμμα του Ν.4384 μετά τις απαραίτητες επεξηγήσεις που υποβλήθηκαν στο υπόμνημα με αριθμ. Πρωτοκόλλου/15-10-2018.

Το γεγονός ότι σε τελική ανάλυση απορρίφθηκαν νόμιμοι λογιστικοί χειρισμοί και ταυτόχρονα η φορολογική διοίκηση άλλαξε το τελικό αποτέλεσμα και την απόφαση διανομής (προσαύξηση φορολογητέων εσόδων με επιχορήγηση και απόρριψη σχηματισμού αφορολόγητου αποθεματικού) δημιουργεί σοβαρό πρόβλημα στις οικονομικές καταστάσεις του συνεταιρισμού καθώς αλλοιώνεται σημαντικά η περιουσιακή κατάσταση του ΑΣ από το φορολογικό έλεγχο, χωρίς παράλληλα να δοθούν οι νομοθετικές διατάξεις που χρησιμοποιήθηκαν από τον έλεγχο, αν και αυτές ζητήθηκαν μέσω του υπομνήματος.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

Υποκείμενα του φόρου

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται:

.....

δ) συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 47 του Ν 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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.

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 58 του Ν 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

2. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 23 του Ν 4308/2014, ορίζονται τα ακόλουθα:

Κρατικές επιχορηγήσεις και αναβαλλόμενοι φόροι

1. Κρατικές επιχορηγήσεις περιουσιακών στοιχείων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις αναγνωρίζονται με τα ποσά που εισπράττονται ή εγκρίνονται οριστικά. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.

2. Κρατικές επιχορηγήσεις εξόδων. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν έξοδα μεταφέρονται στα αποτελέσματα ως έσοδα στην περίοδο στην οποία τα επιχορηγηθέντα έξοδα βαρύνουν τα αποτελέσματα.

Επειδή με το άρθρο 19 του ΝΟΜΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 2810 ΦΕΚ Α'61 9.3.2000 "Αγροτικές Συνεταιριστικές Οργανώσεις" Διόρθ.σφαλμ. στο ΦΕΚ Α 108/6.4.2000, ορίζονται τα ακόλουθα:

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 εξασομικευμένες 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.

Επειδή με την παρ. 11 του άρθρου 15 του Ν 4015/2011 (ΦΕΚ Α 210 21.9.2011), ορίζεται ότι:

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 εξασομικευμένη διατήρησή τους ως κατάθεση στη συνεταιριστική οργάνωση.

{Η παράγραφος 11 ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ από τότε που ίσχυσε με το άρθρο 321 παρ.11.β. Ν.4072/2012, ΦΕΚ Α 86/11.4.2012, η οποία (περ.β) στη συνέχεια ΚΑΤΑΡΓΗΘΗΚΕ με τη παρ. δ' του άρθρου 34 του Ν. 4282/2014 (ΦΕΚ Α' 182/29/08/2014)}

Επειδή με την παρ. 3 του άρθρου 29 του ΝΟΜΟΥ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 4384 (ΦΕΚ Α 78 26.4.2016) "Αγροτικοί Συνεταιρισμοί, μορφές συλλογικής οργάνωσης του αγροτικού χώρου και άλλες διατάξεις", ορίζεται ότι:

Οικονομικές ενισχύσεις – φορολογικές απαλλαγές - κίνητρα

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.

Επειδή με το άρθρο 23 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζονται τα ακόλουθα:

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.

δ) Κάθε άλλο έσοδο, για το οποίο δεν ορίζεται διαφορετικά από το καταστατικό.

7. Οι ΑΣ τηρούν τα λογιστικά βιβλία (αρχεία) και τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) που προβλέπονται από τον ν. 4308/2014, καθώς και τα παρακάτω βιβλία θεωρημένα από το Ειρηνοδικείο της έδρας τους:

α) Βιβλίο μητρώου μελών.

β) Βιβλία πρακτικών των οργάνων διοίκησής τους.

γ) Κάθε άλλο βιβλίο που προβλέπεται από το καταστατικό.

Επειδή με το με Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015/2.6.2015 "Φορολογική αντιμετώπιση των επιδοτήσεων – επιχορηγήσεων στα πλαίσια ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας", ορίζονται τα ακόλουθα:

Κατόπιν διαφόρων ερωτημάτων που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας σχετικά με το ανωτέρω θέμα, και προκειμένου να υπάρχει ομοιόμορφη αντιμετώπιση, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, οι επιδοτήσεις δεν εξαιρούνται από το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές συναλλαγές αλλά προσμετρώνται στον υπολογισμό του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με την ανωτέρω διαδικασία (λογιστικός τρόπος προσδιορισμού).

3. Ωστόσο, όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση (1033066/002/Α0012/29.3.2007 και 1053838/1065/Α0012/2005 έγγραφα) και σύμφωνα με τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθάριστων εσόδων, δηλαδή δεν προσauξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων. Περαιτέρω, οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων αφού αφαιρεθούν τα ποσά

των επιχορηγήσεων (σχετική η 1040321/10238/B0012/ ΠΟΛ.1093/5.5.1992 εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν. 1892/1990).

4. Επιπρόσθετα, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/18.3.2015 εγκύκλιο, διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στα πλαίσια αναπτυξιακών νόμων (π.χ. ν. 1892/1990, ν. 3299/2004) συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσauξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).

5. Διευκρινίζεται ότι τα οριζόμενα ανωτέρω, αφορούν στον γενικό κανόνα αντιμετώπισης των επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων και δεν αναφέρονται σε οποιαδήποτε ειδική αντιμετώπιση συγκεκριμένων κατηγοριών επιδοτήσεων / επιχορηγήσεων με ειδικότερες νομοθετικές ρυθμίσεις.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1059/18-3-2015: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι:

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 47 , 57 και 58 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167/23.07.2013), όπως ισχύουν, αναφορικά με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, την εκκαθάριση και τον φορολογικό συντελεστή των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, αντίστοιχα, και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Άρθρο 47

Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου αυτού ορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' («Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα») του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε. (Ν. 4172/2013), εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά σε αυτό το Κεφάλαιο. Δηλαδή, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του Ν. 4172/2013 .

Στην έννοια του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα εμπίπτει και η κεφαλαιοποίηση ή διανομή κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συνεπώς, τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα κέρδη, τα οποία δεν έχουν υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, περιλαμβάνονται στα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών.

Επειδή στο με Αριθ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26/04/2016, αναφέρονται τα ακόλουθα:

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση πλεονασμάτων αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων με βάση τις διατάξεις του ν. 4015/2011 και εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 12 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 στα αποθεματικά που είχαν σχηματισθεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

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

.....

7. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή δεκατρία τοις εκατό (13%).

8. Εξάλλου, με την ΠΟΛ. 1059/18.3.2015 εγκύκλιό μας, με την οποία κοινοποιήθηκαν, μεταξύ άλλων, οι διατάξεις του άρθρου 58 του ν. 4172/2013 και δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή τους, διευκρινίστηκε ότι στους αγροτικούς συνεταιρισμούς περιλαμβάνονται ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών, κοινοπραξίες αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων, κεντρικές συνεταιριστικές ενώσεις, καθώς και αγροτικές εταιρικές συμπράξεις.

.....

11. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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.

12. Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 15 του ν. 4015/2011 ορίζεται ότι τα πλεονάσματα της διαχειριστικής χρήσης των αγροτικών συνεταιρισμών και των αγροτικών εταιρικών συμπράξεων που εγγράφονται στο Μητρώο και συστήνονται κατά πλειοψηφία από αγροτικούς συνεταιρισμούς, 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.

13. 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 κατισχύουν αυτών του ν.4172/2013 και επομένως εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

Επειδή με την ΠΟΛ.1042/6.03.2018:”Φορολογική μεταχείριση των πλεονασμάτων που προέρχονται από τις συναλλαγές Αγροτικού Συνεταιρισμού (ΑΣ) με τα μέλη του και με μέλη - επενδυτές που συναλλάσσονται με τον ΑΣ δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 15 του ν.4015/2011 και του άρθρου 29 του ν.4384/2016”, ορίζονται τα ακόλουθα:

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

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 15 του ν.4015/2011 ορίζεται ότι 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 διατήρηση τους ως κατάθεση στη συνεταιριστική οργάνωση.

2. Οι διατάξεις αυτές ουσιαστικά τέθηκαν σε ισχύ από 29.08.2014 (έναρξη ισχύος του ν. 4282/2014), δεδομένου ότι τότε καταργήθηκε η παρ.11.β.του άρθρου 321 του ν.4072/2012 η οποία είχε αρχικώς καταργήσει την παρ. 11 του άρθρου 15 του ν.4015/2011. Οι ως άνω διατάξεις ίσχυσαν μέχρι 26.4.2016 (έναρξη ισχύος του ν. 4384/2016).

3. Από τη Διοίκηση έχει διευκρινιστεί, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση του πλεονάσματος των αγροτικών συνεταιρισμών κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4015/2011, ότι επειδή οι υπόψη διατάξεις δεν έχουν καταργηθεί μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, ως ειδικότερες κατισχύουν αυτών του ν.4172/2013 και επομένως εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά (σχετ. το ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016/26.4.2016 έγγραφό μας).

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν.4384/2016 ορίζεται ότι 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.

5. Επίσης, με την παράγραφο 3 του άρθρου 29 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι 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.

6. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου του άρθρου 21 του 4172/2013 ορίζεται ότι ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

7. Από τη Διοίκηση έχει διευκρινιστεί ότι ο χαρακτηρισμός του εισοδήματος από ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζεται για δραστηριότητες εκμετάλλευσης του εξοπλισμού των αγροτών (π.χ. μίσθωση αγροτικών μηχανημάτων κλπ) καθώς η δραστηριότητα αυτή συνιστά παροχή υπηρεσιών σε τρίτους και όχι αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα.

Παρομοίως, η αμοιβή που τυχόν λαμβάνει παραγωγός αγροτικών προϊόντων ή τρίτος για υπηρεσίες που παρέχει ο ίδιος σε άλλες αγροτικές εκμεταλλεύσεις δεν αποτελεί αγροτικό

εισόδημα, με εξαίρεση την εκτροφή πτηνών (φασόν πτηνοτροφικών) (σχετ. το Δ12 Α 1109216 ΕΞ 24.7.2014 έγγραφο και ΠΟΛ.1116/10.6.2015 εγκύκλιος).

Από τη γραμματική διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων (άρθρο 23 του ν.4384/2016) προκύπτει ότι ο όρος συναλλαγές δεν περιορίζεται αποκλειστικά στην παραγωγή προϊόντων αλλά δύναται να περιλαμβάνει και δραστηριότητες εκμετάλλευσης εξοπλισμού ή παροχή υπηρεσιών προς και από τον συνεταιρισμό.

8. Επίσης, με την ίδια εγκύκλιο έχει διευκρινιστεί ότι για να αντιμετωπισθεί φορολογικά μια δραστηριότητα ως αγροτική πρέπει τα πωλούμενα προϊόντα να παράγονται αποκλειστικά από τον πωλητή τους-παραγωγό.

9. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της περίπτωσης δ` της παρ. 1 του άρθρου 2 του ν. 3874/2010 ορίζεται ότι στις δραστηριότητες της αγροτικής εκμετάλλευσης περιλαμβάνεται εκτός από την παραγωγή των προϊόντων και η αποθήκευση, τυποποίηση, συσκευασία και η εν γένει τοποθέτηση μέχρι και του σταδίου της χονδρικής και λιανικής πώλησης αποκλειστικά των προϊόντων που παράγει η ίδια η αγροτική εκμετάλλευση, καθώς και η πρώτη χωρική ή οικοτεχνική μεταποίησή τους, η θαλάσσια αλιεία, η αλιεία εσωτερικών υδάτων, η σπογγαλιεία, η οστρακαλιεία, η υδατοκαλλιέργεια, ως και η διαχείριση ανανεώσιμων πηγών ενέργειας έως 100 KW και η λειτουργία αγροτουριστικών μονάδων.

10. Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα ανωτέρω και δεδομένου ότι αφενός ο σχηματισμός του πλεονάσματος δεν συνδέεται αποκλειστικά με έσοδα (για το φυσικό πρόσωπο) από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων και αφετέρου δεν συνδέεται άμεσα με την ίδια παραγωγή των φυσικών προσώπων (το πλεόνασμα δημιουργείται από συναλλαγές του ΑΣ με μέλη αλλά και με μέλη - επενδυτές), το πλεόνασμα της διαχειριστικής χρήσης των ΑΣ, που διανέμεται δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 15 του ν.4015/2011 και του άρθρου 29 του ν.4384/2016, στα μέλη και στα μέλη - επενδυτές, κατά περίπτωση, εφόσον συναλλάσσονται με τον ΑΣ, αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τον χρόνο που λαμβάνεται η απόφαση διανομής του από τη Γ.Σ. του Συνεταιρισμού.

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την από 26/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν 4172/2013 & των άρθρων 18, 19, 23-29, 36 & 42 ΚΦΔ Ν 4174/2013 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,, ο προσφεύγων συνεταιρισμός συμμετείχε σε πρόγραμμα εργασίας των Οργανώσεων Ελαιουργικών Φορέων (Ο.Ε.Φ.) του Καν (ΕΕ) 611/2014 της Επιτροπής και για την συγκεκριμένη διαχειριστική περίοδο έλαβε το ποσό των 158.081,36€. Το ποσό αυτό διατέθηκε για την αγορά παγίων μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, όπως οριζόντιοι μαλακτήρες ελαιοζύμης, καταστροφείς κλαδιών, ηλεκτρονικοί υπολογιστές, καθώς και για ανάπτυξη και εφαρμογή συστήματος ολοκληρωμένης διαχείρισης σε παραγωγούς της ΟΕΦ, κατάρτιση των τελευταίων σε νέες τεχνικές καλλιέργειας με στόχο την προστασία του περιβάλλοντος, προβολή φράσεων του προγράμματος, συντήρηση του site και

επικαιροποίηση σχετικά με τα μέτρα που υλοποιεί. Στον κωδ. λογ/σμό λογ/κού σχεδίου 41.10 «επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» εμφανίζεται πιστωμένο το ανωτέρω ποσό.

Από το μητρώο παγίων εμφανίζονται αγορές παγίων που αφορούν την επιχορηγηθείσα επένδυση ΕΟΦ ποσού 38.834,82€ και αποσβέσεις χρήσης 1.430,93€.

Από το ποσό της επιχορήγησης των 158.081,36€ αγοράστηκαν πάγια αξίας 38.834,82€ και το υπόλοιπο για δαπάνες, ήτοι 119.246,54 (=158.081,36-38.834,82).

Κατά συνέπεια σύμφωνα με τα οριζόμενα στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1059/18.3.2015 και ΔΕΑΦ 1080132 ΕΞ 2015/2.6.2015 ορθώς ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των 119.246,54€ αποτελεί μειωτικό στοιχείο των δαπανών αυτών, ή έσοδο της φορολογικής περιόδου που εισπράχθηκε, εγκρίθηκε οριστικά η είσπραξή του (άρθρο 23 παρ. 2 του Ν 4308/2014).

Επειδή σύμφωνα με τις διαπιστώσεις του ελέγχου που αναγράφονται στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, στο τέλος της χρήσης το ένα τρίτο (1/3) του ποσού των 158.081,36€ που έλαβε ως επιχορήγηση ο προσφεύγων συνεταιρισμός στην κρινόμενη φορολογική περίοδο, ήτοι 52.693,79€ πιστώνεται στον κωδικό 81.01.05.0000 «Αναλογούσες στη χρήση επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» και με χρέωση του 44.10.00.9901 «Προβλέψεις απόσβεσης επιχορήγησης καν. 611 & 615/2014».

Επειδή στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος της κρινόμενης φορολογικής περιόδου το ποσό των 52.693,79€ περιλαμβάνεται στα έκτακτα & ανόργανα έσοδα και κέρδη και επηρεάζει αυξητικά τα τελικά αποτελέσματα (κέρδη).

Επειδή τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του παγίου που επιχορηγήθηκε, ορθά ο έλεγχος μείωσε τα έσοδα της κρινόμενης φορολογικής περιόδου με το ποσό των 51.405,95€ (52.693,79€ μείον το ποσό των αποσβέσεων παγίων ύψους 1.287,84€).

Επειδή σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις και οδηγίες 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.

Επειδή όπως προκύπτει από την από 26/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν 4172/2013 & των άρθρων 18, 19, 23-29, 36 & 42 ΚΦΔ Ν 4174/2013 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,, τα καθαρά κέρδη ισολογισμού ύψους 12.590,26 € θεωρήθηκαν από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό εξολοκλήρου πλεόνασμα μη φορολογήσιμο στο όνομα του συνεταιρισμού, αλλά στο όνομα των μελών, με συνέπεια τα συνολικά φορολογητέα

κέρδη της κρινόμενης φορολογικής περιόδου μετά την αναμόρφωση ύψους 21.495,12 € να μειωθούν κατά το ποσό των 12.590,26 € και να προκύψουν τελικά φορολογητέα κέρδη ύψους 8.904,86€.

Επειδή από τον προσφεύγοντα συνεταιρισμό για την τεκμηρίωση του επιμερισμού των κερδών χρήσης σε πλεόνασμα και κέρδη από μη μέλη δεν τηρήθηκαν οι κατάλληλοι λογαριασμοί εσόδων και εξόδων που αφορούν σε συναλλαγές μελών και μη μελών καθώς δεν τηρήθηκαν διακριτοί λογαριασμοί, ορθώς ο έλεγχος θεώρησε ότι το ποσό των 12.590,26 € πρέπει να συμπεριληφθεί στα τελικά φορολογητέα κέρδη του συνεταιρισμού για την κρινόμενη φορολογική περίοδο.

Επειδή τα κέρδη του ελέγχου ποσού 67.840,69 €, προκύπτουν από την μείωση των δαπανών κατά το ποσό της επιχορήγησης ύψους 119246,54€ μείον το ποσό των 51.405,95 € που περιλαμβάνεται στα έκτακτα & ανόργανα έσοδα και μόνο το ποσό ύψους 12.590,26 € προστίθεται στα κέρδη του συνεταιρισμού, λόγω μη τήρησης διακριτών λογαριασμών.

Επειδή ο προσφεύγων συνεταιρισμός με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ισχυρίζεται ότι δεν λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο το υποβληθέν με αριθμό πρωτοκόλλου/15-10-2018 υπόμνημα.

Επειδή στην ως άνω έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναγράφεται ότι:

«Στάλθηκε το με αρ. κατ/σης-20/09/2018 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος βάσει του Ν 4172/2013 & των άρθρων 18,19,23-29, 36 & 42 ΚΦΔ Ν 4174/2013 και οι σχετικοί προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/προστίμου καθώς και παρακρατούμενων φόρων στο εισόδημα από μισθωτή εργασία. Στις 15/10/2018, προσκομίστηκαν στην Υπηρεσία μας οι απόψεις της οντότητας από το λογιστή της, στις οποίες μεταξύ άλλων αποδέχεται το πόρισμα του ελέγχου στον προσδιορισμό της παρακράτησης Φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, αλλά διατυπώθηκαν ενστάσεις όσο αφορά τον φόρο εισοδήματος.

Ο έλεγχος δεν κάνει δεκτές τις αιτιάσεις της ελεγχόμενης οντότητας, ο προσδιορισμός των αποτελεσμάτων από το έλεγχο όπως αναλύεται στο σώμα της παρούσας έκθεσης είναι επαρκώς αιτιολογημένος και τελικώς δεν επηρεάζεται το πόρισμα όπως προέκυψε με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων.

.....»

Κατά συνέπεια ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 26/10/2018 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος βάσει του Ν 4172/2013 & των άρθρων 18, 19, 23-29, 36 & 42 ΚΦΔ Ν 4174/2013 της ελεγκτού της Δ.Ο.Υ. Αγ. Νικολάου,, επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05/12/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του ‘.....’, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	10.456,01€
Πρόσθετος άρθρου 58 ΚΦΔ	5.228,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης	
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	15.684,02€

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

Ο ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.