

9 Μαΐου 2016

Εγκύκλιος της ΓΓΔΕ για τη διάκριση πλεονασμάτων – κερδών των συνεταιρισμών και για τα αφορολόγητα αποθεματικά

Παρ' ότι πολυαναμενόμενη, η υπ' αρ. ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016 εγκύκλιος της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, περιέχει ασάφειες σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση των αφορολόγητων αποθεματικών των πλεονασμάτων των συνεταιρισμών (αφού παραπέμπει σε διατάξεις για τα αφορολόγητα αποθεματικά που σχηματίζονται από κέρδη) και παράλληλα ενώ αποδέχεται τις ειδικές διατάξεις των ν. 2810/2000 και 4015/11 για την διάκριση πλεονασμάτων και κερδών, από 1-1-2014 και μετά δεν διευκρινίζει ρητά ότι κατισχύουν οι εν λόγω διατάξεις από την έναρξη ισχύος του ν. 2810/00 έως την 1.1.2014

Ακολουθεί η εγκύκλιος

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 26 Απριλίου 2016

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Αρ.Πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1068288 ΕΞ 2016

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

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:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 103 του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν. 2238/1994), όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με την παρ. 5 του άρθρου 9 του Ν. 4110/2013 και εφαρμόζονταν για εισοδήματα που αποκτήθηκαν μέχρι και το οικονομικό έτος 2012 (χρήση 2011), απαλλάσσονταν από το φόρο τα εισοδήματα που αποκτούν οι συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αγροτικοί από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνονταν συγκεκριμένα εισοδήματα και κέρδη, που οριζόνταν στις ίδιες διατάξεις.

2. Με τις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι 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 τον 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 εταιρών 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 από οποιαδήποτε αιτία που προέκυψαν κατά τα τελευταία πέντε (5) έτη μέχρι εξαντλήσεώς τους, εκτός αν διανεμηθούν ή κεφαλαιοποιηθούν οπότε υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δεκαεννέα τοις εκατό (19%). Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου ως συμψηφισμός νοείται το αλγεβρικό άθροισμα και το οποίο αυξομειώνει το φορολογικό αποτέλεσμα (κέρδη ή ζημίες) της επιχείρησης.

Επίσης, με την παράγραφο 13 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, πλην των επενδυτικών ή αναπτυξιακών νόμων, του αφορολόγητου αποθεματικού της περ. ζ' της παρ.3 του άρθρου 28 του Ν.2238/1994, όπως ισχύει μετά τη δημοσίευση του ΚΦΕ καθώς και ειδικών διατάξεων νόμων.

3. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1007/2.1.2014 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 εμπίπτουν 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 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 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. Ν.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 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.

Επίσης, 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.).

4. Με την ΠΟΛ. 1264/30.12.2014 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι σε περίπτωση που μία εταιρεία δεν επιθυμεί να διανείμει ή να κεφαλαιοποιήσει αποθεματικά που σχηματίστηκαν από αφορολόγητα έσοδα και δεδομένου ότι για ισολογισμούς που κλείνουν με ημερομηνία 31.12.2014 και μετά δεν επιτρέπεται η τήρηση λογαριασμών αφορολόγητου αποθεματικού, θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλάβει τα ποσά αυτά στα φορολογητέα κέρδη της φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 συμψηφιζομένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων μέχρι και το έτος 2013. Είναι αυτονόητο ότι αν στο φορολογικό έτος 2014 προκύψουν φορολογικές ζημιές, τα ποσά των αποθεματικών θα συμψηφισθούν με τις υπόψη ζημιές με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014. Επισημαίνεται ότι στις ανωτέρω περιπτώσεις το προκύπτον αποτέλεσμα ενσωματώνεται στα φορολογητέα αποτελέσματα της επιχείρησης με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης αυτοτελούς φορολόγησης αφορολόγητων αποθεματικών, ως το ειδικό συνημμένο έντυπο της ΠΟΛ. 1007/2014 εγκυκλίου μας. Επίσης, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται απόφαση από το αρμόδιο όργανο της εταιρείας, σε αντίθεση με την αυτοτελή φορολόγηση των πιστωτικών υπολοίπων.

5. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι κεφαλαιουχικές εταιρείες καθώς και οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών.

6. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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.

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω 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 διατάξεων του Ν. 2238/1994 και όχι ειδικών διατάξεων νόμων, δεδομένου ότι η όποια αναφορά στην ΠΟΛ. 1007/2014 εγκύκλιό μας στο άρθρο 15 του Ν. 4015/2011 καταλαμβάνει τις παραγράφους 12, 13 και 14 του άρθρου αυτού. Επισημαίνεται ότι το κατ' άρθρο 103 απαλλασσόμενο εισόδημα των αγροτικών συνεταιρισμών εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 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.

Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι οι κατά νόμο χαρακτηρισθέντες αγροτικοί συνεταιρισμοί που δεν υπήγαγαν μέχρι σήμερα τα εν λόγω αποθεματικά στις διατάξεις της παρ. 12 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013 υποχρεούνται να τα συμπεριλάβουν στα φορολογητέα κέρδη της

φορολογικής δήλωσης του φορολογικού έτους 2014 συμψηφιζομένων σε κάθε περίπτωση τυχόν φορολογικών ζημιών παρελθουσών χρήσεων μέχρι και το έτος 2013, σύμφωνα με όσα αναφέρονται στην παρ. 4 του παρόντος, δεδομένου ότι έχει παρέλθει η προθεσμία για υπαγωγή στην αυτοτελή φορολόγηση με τους συντελεστές 15% ή 19%, κατά περίπτωση. Επομένως, οι πιο πάνω αγροτικοί συνεταιρισμοί θα πρέπει να υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, επιβαλλομένων των όποιων κυρώσεων ορίζονται από τις διατάξεις του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013). Τα σχετικά ποσά θα φορολογηθούν με τον συντελεστή που προβλέπεται για τη φορολόγηση των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί, ήτοι 13%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 και όσα έχουν διευκρινιστεί στην ΠΟΛ. 1059/2015 εγκύκλιό μας, σχετικά με τα πρόσωπα που περιλαμβάνονται στους αγροτικούς συνεταιρισμούς.

10. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 19 του Ν. 2810/2000 ορίζεται ότι αν από τα ακαθάριστα έσοδα της Α.Σ.Ο. (Αγροτικής Συνεταιριστικής Οργάνωσης) 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.

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 κατ'επίκλησιν αυτών του Ν.4172/2013 και

επομένως εξακολουθούν να ισχύουν και για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά.

Ακριβές Αντίγραφο

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ