

**ΑΝΑΡΤ
ΑΔΑ:Ω**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Καρ.Σερβίας 10

10184 Αθήνα Γ. Μπάρλας

210 3375316 210 3375001

d12.a@yo.syzefxis.gov.gr

www.aade.gr

Θέμα: 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.

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 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 1109216 ΕΞ2014/24.7.2014 έγγραφο και ΠΟΛ 1116/2015 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 αγροτοτουριστικών 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.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πινάκα Γ´
 2. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
 3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών
- (Με την παράκληση να αναρτηθεί στη Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού
3. Αποδέκτες πινάκων
Α´ (εκτός των αριθμών 2 και 3 αυτού),
Β´ (εκτός των αριθμών 1 και 2 αυτού),
Ζ´ (εκτός των αριθμών 2 και 3 αυτού),
Η´ (εκτός των αριθμών 4, 10 και 11 αυτού),
4. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του
5. Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων – Γενική Γραμματεία ΥΠΑΑΤ
6. Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων – Γενική Γραμματεία Αγροτικής Πολιτικής & Διαχείρισης Κοινοτικών Πόρων
7. Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων – Δ/ση Οικονομικών Ελέγχων και Επιθεώρησης, Μενάδρου 22, Τ.Κ. 105 52 Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ.κ. Γενικών Διευθυντών
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

4. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης

5. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α' (10)