



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 29/01/2019

Αριθμός απόφασης: 471

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 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία '.....', ΑΦΜ, με έδρα τα ΧΑΝΙΑ ΚΡΗΤΗΣ, οδός, κατά της υπ' αριθ. /2018 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016 της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση καθώς και την από 07/08/2018 οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/08-01-2019 έγγραφο πρόσθετου λόγου ενδικοφανούς προσφυγής (συμπληρωματικό υπόμνημα).

7. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χανίων.

8. Την από 24/01/2019 εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α 1.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία '.....', 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /2018 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016 προσδιορίστηκε συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή 16.231,08 €, έναντι συνολικού ποσού φόρου προς επιστροφή βάσει δήλωσης ύψους 37.606,19 €.

Η διαφορά στο συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή προέκυψε βάσει των αποτελεσμάτων μερικού φορολογικού ελέγχου που διενεργήθηκε συνέπεια της υπ' αριθμ. /9-2-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων που αναγράφονται στην από 07/08/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ. Η ως άνω εντολή ελέγχου αφορά σε έλεγχο επιστροφής πιστωτικού ποσού ύψους 37.606,19€ που προέκυψε από την υποβληθείσα υπ' αρ. /13-7-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016.

Από τον διενεργηθέντα έλεγχο προέκυψαν λογιστικές διαφορές (μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ύψους 73.707,29€ οι οποίες αφορούν:

1) τη μη αναγνώριση από τον έλεγχο του ποσού ετησίως ύψους 72.000,00€ που αφορά σε αμοιβές των εταίρων (3.000,00€ δια έκαστο μέλος μηνιαία) και έχουν αυξήσει ισόποσα το μισθοδοτικό κόστος, επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα χρήσης και το οποίο στο σύνολο του ο έλεγχος έκρινε ότι συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της εταιρικής εργασιακής σχέσης και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, αφού δεν αποτελεί δαπάνη της εταιρείας, αλλά ουσιαστικά απολήψεις έναντι κερδών που αναλογούν στους εταίρους λόγω της συμμετοχής τους στην εταιρεία.

2) τη μη αναγνώριση από τον έλεγχο του ποσού ύψους 1.707,29€ λόγω ισόποσης απόκλισης μεταξύ του ύψους των ακαθάριστων αποδοχών, η οποία έχει συμπεριληφθεί στα λογιστικά αρχεία στο άθροισμα των λον/σμών 60.00 - ΑΜΟΙΒΕΣ ΕΜΜΙΣΘΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ, 60.01 - ΑΜΟΙΒΕΣ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟΥ ΠΡΟΣΩΠΙΚΟΥ ΚΑΙ 60.05 - ΑΠΟΖΗΜΙΩΣΗ ΑΠΟΛΥΣΗΣ, επιβαρύνοντας ανάλογα τα αποτελέσματα χρήσης, και του ύψους των ακαθάριστων αποδοχών χρήσης βάσει των υποβληθεισών δηλώσεων Φ.Μ.Υ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος προσδιόρισε τα κέρδη της χρήσης όπως αυτά δηλώθηκαν στην οικεία δήλωση φορολογίας εισοδήματος με την προσθήκη σε αυτά του ποσού των ως άνω λογιστικών διαφορών και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη ήτοι :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ	2016
Φορολογητέα κέρδη χρήσης βάσει δήλωσης	90.387,18 €
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει δήλωσης	40.938,47€
Σύνολο φορολογητέων κερδών βάσει δήλωσης	131.325,65 €
Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες βάσει ελέγχου	73.707,29€
Σύνολο φορολογητέων κερδών βάσει ελέγχου	205.032,94€
Φόρος που αναλογεί βάσει δήλωσης	38.084,44€
Φόρος που αναλογεί βάσει ελέγχου	59.459,55€
Διαφορά	21.375,11€

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Η προσβαλλόμενη πράξη προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και η σχετική έκθεση ελέγχου, όχι ορθά, παρά τον νόμο και κατ' ασφαμένη εκτίμηση των προσαχθέντων αποδεικτικών στοιχείων

προέβη, όπως εσφαλμένως και αναπιολόγητα, στην προδήλως ανεπείρεστη κρίση ότι, δήθεν, το ως άνω ποσό των 73.707,29€ δεν συνιστά νομίμως εκπιπτόμενη δαπάνη μισθοδοσίας προς τους διαχειριστές-εταίρους της εταιρείας, αλλά, δήθεν, απολήψεις των εταίρων έναντι κερδών, οι οποίες δεν δύνανται να εκπέσουν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, παραγνωρίζοντας την βασική ιδιότητα των εν λόγω προσώπων, ως ουσιαστικών διαχειριστών της εταιρείας, των οποίων η καθημερινή εργασία υπήρξε απαραίτητη και κρίσιμη για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης.

Διαχειριστές και εταίροι της επιχείρησης, από ενάρξεως της δραστηριότητας της, είναι ο και η Οι διαχειριστές - ιδιοκτήτες της επιχείρησης, έχουν επιλέξει ως έδρα της δραστηριότητας τους, τόπο των βιοτικών τους αναγκών και της συνήθους διαμονής τους, την πόλη των Χανίων. Ασχολούνται αποκλειστικά με τη διαχείριση και εκπροσώπηση της εταιρείας, από όπου και αντλούν τα μοναδικά τους εισοδήματα.

Ειδικότερα, στην εταιρεία, οι αμοιβές των διαχειριστών - μισθωτών ή των εξομοιούμενων με αυτές ρυθμίζονται ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς. Οι εν λόγω αμοιβές αντιστοιχούν σε ευρύ φάσμα καθηκόντων, αφού στην επιχείρηση, ελλείψει διευθυντή προσωπικού, οικονομικού διαχειριστή, εμπορικού διευθυντή και άλλων διοικητικών στελεχών, τα συγκεκριμένα καθήκοντα ασκούνται αποκλειστικά και αδιάλειπτα από τους δυο διαχειριστές της εταιρείας.

Το ποσό των 3.000€ το οποίο καταβάλλεται μετά από κοινή συμφωνία αντιστοιχεί στο διευθυντικό έργο, δεν παρουσιάζει αυξομειώσεις, καταβάλλεται τακτικά, υποβάλλεται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ΦΜΥ και σε ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ, όπως διαπίστωσε και ο έλεγχος, και κατατίθεται διατραπεζικά προς αποφυγή αμφισβητήσεων, μελλοντικής αντιδικίας των εταίρων και για λόγους διαφάνειας, για να είναι σύμφωνα με την φορολογική και εργατική νομοθεσία. Το ποσό των 72.000€ αντιστοιχεί στο 1,8% του συνολικού τζίρου. Συμπερασματικά, το ποσό είναι απόλυτα εύλογο προς το παραγόμενο έργο, και καλύπτει όλες τις προϋποθέσεις των αρ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1139/2015, ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015).

Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε, με βάση κανένα απολύτως πραγματικό γεγονός ή αποδεικτικό στοιχείο, ότι οι διαχειριστές της επιχείρησης δεν προσέφεραν πραγματική και καθημερινή εργασία, πέραν της ιθύνουσας ηγετικής εργασίας, που συγκαταλέγεται στις συνήθεις υποχρεώσεις ενός εταίρου.

Δεν έχουν προσληφθεί υπάλληλοι με διευθυντικά καθήκοντα, ακριβώς επειδή οι διαχειριστές έχουν την πλήρη, συστηματική και απόλυτη διεύθυνση και την διαχείριση της οργάνωσης της επιχείρησης και τυγχάνουν μάλιστα και πτυχιούχοι τουριστικών επαγγελματιών. Όταν, επίσης, αποδεικνύεται ότι εργάζονται καθημερινά, επί αμέτρητες ώρες ημερησίως, για την επιχείρηση και ο όγκος και η βαρύτητα της εργασίας τους δικαιολογούν απολύτως τους μισθούς τους, όταν η εταιρεία παρουσιάζει ετήσιο τζίρο ανώτερο των 4.000.000,00€.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1139/2015, η παροχή εργασίας ενός εταίρου προς την εταιρεία θα πρέπει να εξετάζεται ως ζήτημα πραγματικό από τη φορολογική αρχή, για το εάν ενέχει εν τοις πράγμασι τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας. Ωστόσο, κανένα στοιχείο και πραγματικό

περιστατικό δεν δικαιολογεί τη στάση του ελέγχου απέναντι στην πραγματική και συνεχή απασχόληση των διαχειριστών μας, για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της επιχείρησης, ούτως ώστε να παρίσταται ως αρκούντως αιτιολογημένη η κρίση της.

2) Όχι ορθά και παρά τον νόμο, δια της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος με την οποία δεν καταλογίσθηκε φόρος, αλλά αναδιαμορφώθηκε το προς επιστροφή πιστωτικό υπόλοιπο, επιβλήθηκε και πρόστιμο, λόγω ανακρίβειας της δήλωσης, κατ' άρθρο 58§1(β) Ν.4174/2013 ενώ, ως είναι φυσικό, δεν συντρέχει εν προκειμένω, λόγω μη επιβολής πραγματικού φόρου (αλλά αναδιαμόρφωσης του πιστωτικού υπολοίπου) και η συνδρομή της προϋπόθεσης επιβολής του προβλεπόμενου, κατ' άρθρο 58§1(β) Ν.4174/2013, προστίμου.

Δεν καταλείπεται καμία αμφιβολία, ότι το κατ' άρθρο 58§1(β) Ν.4174/2013 πρόστιμο, λόγω ανακρίβειας, επιβάλλεται μόνο στις περιπτώσεις που προκύπτει φόρος, όταν δηλαδή προκύπτει χρεωστικό ποσό για καταβολή. Στην προκείμενη, όμως, περίπτωση είναι πρόδηλο ότι δεν προέκυψε κανένα χρεωστικό ποσό για καταβολή, αντίθετα προέκυψε ποσό προς επιστροφή, λόγω τροποποίησης του πιστωτικού υπολοίπου, κατά τα προεκτεθέντα. Ως εκ τούτου, δεν δύναται σε καμία περίπτωση να επιβληθεί το ως άνω πρόστιμο, που έχει τον χαρακτήρα του προσθέτου φόρου λόγω ανακρίβειας, όταν δεν προκύπτει φόρος προς καταβολή. Ως εκ τούτου, η επιβολή του ως άνω προστίμου, ποσού 5.561,49€, τυγχάνει νόμω αβάσιμη και πρέπει σε κάθε περίπτωση να διαγραφεί.

3) Στην ένδικη υπόθεση δεν συντρέχει νόμιμος λόγος εφαρμογής του κατ' άρθρο 58 Ν 4174/2013 προστίμου αλλά επιβάλλεται πρόστιμο διαδικαστικής παράβασης ποσού 100,00 ευρώ (άρθρο 54 Ν 4174/2013). Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1119/2018 πρόστιμα ανακρίβειας ή πρόσθετοι φόροι επιβάλλονται σε περίπτωση ύπαρξης χρεωστικών δηλώσεων και όχι πιστωτικών ή μηδενικών.

Στη προκείμενη περίπτωση εκ του ένδικου φορολογικού ελέγχου δεν προέκυψε χρεωστικό υπόλοιπο και ουδεμία υποχρέωση πληρωμής φόρου εισοδήματος παρά μόνο αναδιαμορφώθηκε (μειώθηκε) το πιστωτικό υπόλοιπο και η υποβληθείσα δήλωση της εταιρείας παρέμεινε πιστωτική.

{το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2019ΕΜΠ/08-01-2019 έγγραφο πρόσθετου λόγου ενδικοφανούς προσφυγής (συμπληρωματικό υπόμνημα)}.

Επειδή με το άρθρο 12 § § 1 και 2 περ. δ' του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 12

Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

.....

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

Επειδή με το άρθρο 22 του Ν 4172/2013, ορίζεται ότι:

Άρθρο 22

Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της «αγοραίας», στη βάση «των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση».
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή στο Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 “Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν εταίροι και διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ, και ΕΕ”, αναφέρονται τα ακόλουθα:

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

1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της [παρ. 2 του άρθρου 12](#) του ν. [4172/2013](#) (ΦΕΚ 167 Α) ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

2. Επισημαίνεται ότι, οι ΕΠΕ έχουν μέλη και διαχειριστές οι οποίοι είτε είναι και οι ίδιοι μέλη της εταιρίας είτε όχι και παρέχουν υπηρεσίες, όπως διαχείριση εταιρικών υποθέσεων και εκπροσώπηση της εταιρίας απέναντι σε τρίτους, όπως και οι διευθυντές ή μέλη ΔΣ εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ομοίως, οι ΟΕ και ΕΕ έχουν εκπροσώπους και εταίρους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρίες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 15](#) του ν. [4172/2013](#).

Αντίθετα, οι αμοιβές που λαμβάνουν οι ασκούντες ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα για υπηρεσίες τους (λογιστικές, νομικές, κλπ.) από νομικό πρόσωπο στο οποίο είναι μέλη του ΔΣ ή διαχειριστές ή εκπρόσωποι του, στα πλαίσια άσκησης της ατομικής τους επιχειρηματικής δραστηριότητας, θεωρούνται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της [παρ. 1 του άρθρου 29](#) του ν. [4172/2013](#).

4. Επίσης, με τις διατάξεις των [παρ. 1 και 3 του άρθρου 60](#) του ν. [4172/2013](#) ορίζεται ότι το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε

παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της [παρ. 1 του άρθρου 15](#) και του [άρθρου 16](#) μετά από προηγούμενη αναγωγή σε ετήσιο. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισυ τοις εκατό (1,5%) κατά την παρακράτησή του.

5. Οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων οι οποίες επιβάλλονται με νόμο και τις οποίες καταβάλλουν οι εταίροι και οι διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ στον ασφαλιστικό φορέα για την ασφάλισή τους ως εταίροι, διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ και μόνο για αυτή την αιτία, εμπίπτουν στην περ. δ' [παρ. 1 του άρθρου 14](#) του ν. [4172/2013](#), εφ' όσον αφορούν στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και συνεπώς εξαιρούνται της φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή σύμφωνα με τη ΠΟΛ. 1139/30-6-2015: Διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, ορίζονται τα εξής:

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Από τις διατάξεις των άρθρων 648 και 652 του Αστικού Κώδικα προκύπτει ότι σύμβαση εξαρτημένης εργασίας υπάρχει όταν οι συμβαλλόμενοι αποβλέπουν στην παροχή της εργασίας που συμφωνήθηκε και στον μισθό, ανεξάρτητα από τον τρόπο πληρωμής του, και ο εργαζόμενος υπόκειται σε νομική και προσωπική εξάρτηση από τον εργοδότη. Η εξάρτηση αυτή εκδηλώνεται με το δικαίωμα του τελευταίου να δίνει δεσμευτικές για τον εργαζόμενο εντολές και οδηγίες ως προς τον τρόπο, τόπο και χρόνο παροχής της εργασίας και να ασκεί εποπτεία και έλεγχο για τη διαπίστωση της συμμόρφωσης του εργαζομένου προς αυτές.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 741 ΑΚ ορίζεται ότι με τη σύμβαση εταιρείας, δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό, ιδίως οικονομικό. Η εισφορά των εταίρων μπορεί να συνίσταται στην εργασία τους (άρθρο 742 ΑΚ). Η παρεπόμενη σχέση λέγεται εταιρική εργασιακή σχέση η οποία υφίσταται μεταξύ των εταίρων αυτών και της εταιρείας. Σε αυτήν την εργασιακή σχέση δεν εφαρμόζονται οι κανόνες που διέπουν μία εξαρτημένη εργασία (σύμβαση εργασίας).

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει - αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά - σε όλους μαζί τους εταίρους (άρθρο 748 ΑΚ), γι' αυτήν δε, μπορεί να συμφωνηθεί αμοιβή (άρθρο 754 § 2 ΑΚ).

Από τις παραπάνω διατάξεις προκύπτει ότι εταιρεία υπάρχει, όταν συντρέχει πρόθεση ισότιμης εταιρικής συνεργασίας για επιδίωξη κοινού εταιρικού σκοπού με ανάληψη κοινών κινδύνων (ΑΠ 148/1999 ΔΕΝ 56.194, ΑΠ 44/1997 ΕΛΔ 38.1569, ΑΠ 1462/1980 ΔΕΝ 37.60), ενώ αντιθέτως υφίσταται σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, όταν δεν επιδιώκεται κοινός σκοπός, αλλά κάθε μέρος προβαίνει στην παροχή του (εργασία και μισθό), αποβλέποντας στην αντιπαροχή του άλλου, η δε εργασία παρέχεται σύμφωνα με τις εντολές και τον έλεγχο του εργοδότη, αναφορικά με τον τρόπο, χρόνο και τον τόπο παροχής αυτής, που είναι δεσμευτικές για τον εργαζόμενο [ΑΠ 1047/1999 ΕΕργΔ 59(2000).824, ΕφΑθ 5379/1991].

3. Διαφορετική είναι η παρεπόμενη εργασιακή σχέση, η οποία υφίσταται μεταξύ του εταίρου που παρέχει υπηρεσίες διαχείρισεως ή/και εκπροσωπήσεως της εταιρείας, ως όργανό της έμμισθο ή άμισθο (διοικητής της), και της εταιρείας.

Περαιτέρω, επιτρέπεται να συμφωνηθεί μεταξύ της εταιρείας και ενός εταίρου να παρέχει αυτός στην εταιρεία όχι μόνον την εταιρική εισφορά του, αλλά και την προσωπική του εργασία, υπό συνθήκες εξαρτήσεως (εξαρτημένη εργασία) και έναντι μισθού. Σε τέτοια περίπτωση, εάν η εταιρική εισφορά συνίσταται σε άλλο αγαθό και όχι στην εργασία του εταίρου, συνυπάρχουν σύμβαση εταιρείας και σύμβαση εργασίας, ενώ εάν η εταιρική εισφορά συνίσταται στην παροχή της εργασίας του εταίρου, συνυπάρχει επιπροσθέτως και εταιρική εργασιακή σχέση.

Σε περίπτωση που εταίρος παρέχει ως εταιρική εισφορά την εργασία του, αυτή δεν μπορεί να είναι εξαρτημένη, διότι η παροχή της υπό τις οδηγίες και τον έλεγχο του διαχειριστικού οργάνου της εταιρείας δεν συμβιβάζεται με το δικαίωμα κάθε εταίρου να μετέχει στη λήψη των αποφάσεων της εταιρείας και στον έλεγχο της πορείας των υποθέσεών της, ισότιμα με τους άλλους εταίρους (ΔΕΝ Τόμος 66/2010, τεύχος 1551).

4. Με το αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό μας έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω οι εν λόγω υπηρεσίες αποτελούν παρεπόμενη εργασιακή σχέση, η οποία υφίσταται μεταξύ του εταίρου που παρέχει υπηρεσίες διαχείρισεως ή/και εκπροσωπήσεως της εταιρείας, ως όργανό της έμμισθο ή άμισθο (διοικητής της), και της εταιρείας. Οι εν λόγω αμοιβές είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της εταιρείας και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

5. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ανωτέρω αμοιβές προκύπτουν από την προσωπική εργασία των εταίρων αυτών ως εταιρική εισφορά τους προς την εταιρεία βάσει του εμπορικού νόμου, η οποία σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να έχει τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας που περιγράφονται ως άνω (παροχή υπηρεσίας σύμφωνα με τις εντολές και τον έλεγχο του εργοδότη, αναφορικά με τον τρόπο, χρόνο και τον τόπο παροχής αυτής, που είναι δεσμευτικές για τον εργαζόμενο).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω αναφέρεται ενδεικτικά το παράδειγμα φυσικών προσώπων λογιστών που δεν ασκούν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν ιδρύσει προσωπική εταιρεία με σκοπό την παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Οι αμοιβές που λαμβάνουν τα

πρόσωπα αυτά για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρέχουν προς τους πελάτες της λογιστικής εταιρείας συνιστούν την εταιρική τους εισφορά προς την εταιρεία η οποία δεν έχει τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας καθόσον δε νοείται η έκπτωση αμοιβών που ουσιαστικά αποτελούν απολήψεις έναντι κερδών.

Αντίθετα ο μισθός (αμοιβές) που λαμβάνει ο ένας εκ των εταίρων για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρέχει στην ίδια την εταιρεία που συμμετέχει αποτελεί εισόδημα από εξαρτημένη εργασία.

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει, ότι το αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό μας και η πρόσφατα εκδοθείσα εγκύκλιός μας ΠΟΛ. 1113/2015 αποτελούν συμπληρωματικές διαταγές, καθώς με το πρώτο έγγραφό μας εξετάζονται οι αμοιβές λόγω παροχής υπηρεσιών διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης του εταίρου προς την εταιρεία οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, ενώ η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιός μας αναφέρεται στη μη έκπτωση λοιπών αμοιβών προσωπικής εργασίας ως εταιρική εισφορά των εταίρων, καθόσον οι αμοιβές αυτές έχουν εν τοις πράγμασι την έννοια των απολήψεων έναντι κερδών.

Η παροχή εργασίας ενός εταίρου προς την εταιρεία πέραν της εταιρικής του εισφοράς (πλην παροχής υπηρεσιών διαχείρισης/εκπροσώπησης) θα πρέπει να εξετάζεται ως ζήτημα πραγματικό από τις αρμόδιες για τον έλεγχο φορολογικές υπηρεσίες για το αν ενέχει εν τοις πράγμασι τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και αν οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν εν τέλει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1113/2-6-2015: "Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)", ορίζεται ότι:

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

Γενικά

Ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) καθιερώνει νέους κανόνες για την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρηματικών δαπανών για τους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα είτε είναι φυσικά πρόσωπα, είτε είναι νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες. Ειδικότερα:

α) με τις διατάξεις του άρθρου 22 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Το εν λόγω άρθρο πρέπει να εξετάζεται συστηματικά με το άρθρο 23 που αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες και την παράγραφο 4 του άρθρου 48 σχετικά με τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφορούν τα ενδοομιλικά μερίσματα που απαλλάσσονται από το φόρο. Κατά συνέπεια, ο κανόνας που εισάγεται είναι ότι όποια δαπάνη

πληροί τα κριτήρια του άρθρου 22 και συγχρόνως δεν εμπίπτει στον περιοριστικό κατάλογο των μη εκπιπτόμενων δαπανών του άρθρου 23 εκπίπτει,

β) με τις διατάξεις του άρθρου 22Α, το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 8 του άρθρου 22 του ν. 4223/2013, ορίζεται ο τρόπος έκπτωσης των δαπανών επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας που πραγματοποιούν οι επιχειρήσεις, και

γ) με τις διατάξεις του άρθρου 23 ορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες δαπανών που δεν εκπίπτουν. Οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, σε αυτές που λόγω του είδους τους δεν εκπίπτουν χωρίς να απαιτείται η συνδρομή άλλου όρου ή προϋπόθεσης και σε αυτές που δεν εκπίπτουν μόνον κατά το μέτρο που υπερβαίνουν το τιθέμενο στο άρθρο αυτό αριθμητικό όριο.

Άρθρο 23

Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπτόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν:

Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών:

i) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και είναι παράλληλα μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής του επιχείρησης. Αν η ατομική επιχείρηση έχει τεθεί σε αδράνεια, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στο αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας.

γ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

i) αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας, το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της

επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

Επειδή στο Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1160573 ΕΞ 2015/14.12.2015 "Χρόνος απόκτησης των κερδών (μερισμάτων) των προσωπικών, κ.λπ. εταιρειών που τηρούν διπλογραφικά βιβλία", αναφέρονται τα ακόλουθα:

.....

6. Ακόμα, αν στο καταστατικό υπάρχει πρόβλεψη για τον ειδικότερο χειρισμό των κερδών (διανομή, κεφαλαιοποίηση, κέρδη εις νέον κ.λπ.), αυτή θα πρέπει να τηρείται. Σε περίπτωση που στο καταστατικό δεν υπάρχουν επιμέρους όροι για τη διάθεση των κερδών, οι λογιστικές εγγραφές της εταιρείας θα πρέπει να απεικονίζουν τον πραγματικό τρόπο διάθεσης των κερδών.

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ. 1139/30-6-2015 «η παροχή εργασίας ενός εταίρου προς την εταιρεία πέραν της εταιρικής του εισφοράς (πλην παροχής υπηρεσιών διαχείρισης/εκπροσώπησης) θα πρέπει να εξετάζεται ως ζήτημα πραγματικό από τις αρμόδιες για τον έλεγχο φορολογικές υπηρεσίες για το αν ενέχει εν τοις πράγμασι τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και αν οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν εν τέλει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.»

Επειδή εν προκειμένω όπως από την από 07/08/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., προκύπτουν τα ακόλουθα:

2.1 ΜΟΡΦΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ- ΣΥΣΤΑΣΗ - ΔΙΑΡΚΕΙΑ

Η επιχείρηση προήλθε από μετατροπή της ετερόρρυθμης εταιρείας "....., η οποία είχε αρχικώς συσταθεί με ημερομηνία 1/3/2005 (αρ. πρωτ. /1-3-2005 Πρωτοδικείου Χανίων). Στη συνέχεια, βάσει του από 17-12-2010 ιδιωτικού συμφωνητικού, το οποίο καταχωρήθηκε στα βιβλία εταιριών του Πρωτοδικείου Χανίων με αρ. πρωτ. /22-12-2010, τροποποιήθηκε σε ομόρρυθμη εταιρία, με ημερομηνία έναρξης την 1/3/2005 και την επωνυμία «.....». Ως διακριτικό τίτλο είχε «.....».

Ήδη την 18/1/2017 καταχωρήθηκε στο Γ.Ε.Μ.Η με ΚΑΚ η με αρ. πρωτ. /30-12-2016 συμβολαιογραφική πράξη μετατροπής ομόρρυθμης εμπορικής εταιρείας σε Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρία (Ι.Κ.Ε.) με την επωνυμία «.....». Η μετατροπή αυτή ολοκληρώθηκε με την καταχώριση και δημοσίευση στο Γ.Ε.Μ.Η. της σχετικής σημείωσης του διαχειριστή της μετατρεπόμενης ομόρρυθμης εταιρείας περί μη προβολής εγγράφων αντιρρήσεων των δανειστών της εταιρείας σύμφωνα με την παρ. 3 του άρ. 107 του ν. 4072/2012, ήτοι την 2-3-2017. Η οντότητα έχει διάρκεια έως την 18/1/2030.

3.1 ΕΤΑΙΡΙΚΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ - ΕΤΑΙΡΟΙ - ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ

Το εταιρικό κεφάλαιο ανέρχεται στο ποσό των 158.300,00€ και έχει καταβληθεί ισομερώς κατά 50% από τους δύο εταίρους:

α) με ΑΦΜ κατά το ποσό των 74.150,00€

β) με ΑΦΜ κατά το ποσό των 74.150,00€.

Κατά το ελεγχόμενο φορ. έτος οι δύο εταίροι ασκούν καθήκοντα διαχείρισης από κοινού ή χωριστά ο καθένας βάσει του άρθρου 6 του καταστατικού περί διαχείρισης και εκπροσώπησης της εταιρείας, όπως ίσχυσε την εν λόγω περίοδο, (σχετ. καταχώρηση ΓΕΜΗ /17-12-2014).

Επειδή εν προκειμένω όπως προκύπτει από την ως άνω έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ιδίας Δ.Ο.Υ....., ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό ύψους 72.000,00€ που αφορά σε αμοιβές των εταίρων (3.000,00€ δια έκαστο μέλος μηνιαία) που έχει αυξήσει ισόποσα το μισθοδοτικό κόστος, επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα χρήσης, συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά της εταιρικής εργασιακής σχέσης και δεν εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας, αφού δεν αποτελεί δαπάνη της εταιρίας, αλλά ουσιαστικά απολήψεις έναντι κερδών που αναλογούν στους εταίρους λόγω της συμμετοχής τους στην εταιρεία, καθόσον:

- Για την ελεγχόμενη χρήση το ποσό της μηνιαίας αμοιβής διαχείρισης ανήλθε σε 3.000,00€ σε έκαστο μέλος, οι οποίοι αποτελούν επιπρόσθετα και έγγαμο ζευγάρι.
- Δεν συνδέεται με την παροχή υπηρεσιών που βασίζεται σε αρκούντως εξειδικευμένα καθήκοντα, τα οποία απαιτούν καταβολή ιδιαίτερης προσπάθειας κατά τα οριζόμενα ανωτέρω (π.χ. τεχνικός ασφαλείας κ.ά)
- Για τις συγκεκριμένες αμοιβές δεν έχει αποδοθεί το χαρτόσημο και Ο ΓΑ χαρτοσήμου 1,2% (ΠΟΛ 1213/25-9-2014), καθώς δεν εμπεριέχεται σχετική εγγραφή στον λογ/σμό 54.03.02, και αντίστοιχη δήλωση στο TAXIS.

Επειδή η προσφεύγουσα εταιρεία οι αμοιβές των διαχειριστών - μισθωτών ή των εξομοιούμενων με αυτές ρυθμίζονται ανάλογα με τις εκάστοτε συνθήκες της αγοράς. Οι εν λόγω αμοιβές αντιστοιχούν σε ευρύ φάσμα καθηκόντων, αφού στην επιχείρηση, ελλείψει διευθυντή προσωπικού, οικονομικού διαχειριστή, εμπορικού διευθυντή και άλλων διοικητικών στελεχών, τα συγκεκριμένα καθήκοντα ασκούνται αποκλειστικά και αδιάλειπτα από τους δυο διαχειριστές της εταιρείας.

Το ποσό των 3.000€ το οποίο καταβάλλεται μετά από κοινή συμφωνία αντιστοιχεί στο διευθυντικό έργο, δεν παρουσιάζει αυξομειώσεις, καταβάλλεται τακτικά, υποβάλλεται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ΦΜΥ και σε ασφαλιστικές εισφορές ΕΦΚΑ, όπως διαπίστωσε και ο έλεγχος, και κατατίθεται διατραπεζικά προς αποφυγή αμφισβητήσεων, μελλοντικής αντιδικίας των εταίρων και για λόγους διαφάνειας, για να είναι σύμφωνα με την φορολογική και εργατική νομοθεσία. Το ποσό των 72.000€ αντιστοιχεί στο 1,8% του συνολικού τζίρου. Συμπερασματικά, το ποσό είναι απόλυτα εύλογο προς το παραγόμενο έργο, και καλύπτει όλες τις προϋποθέσεις των αρ. 22 και 23 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1139/2015, ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015).

Η φορολογική αρχή δεν απέδειξε, με βάση κανένα απολύτως πραγματικό γεγονός ή αποδεικτικό στοιχείο, ότι οι διαχειριστές της επιχείρησης δεν προσέφεραν πραγματική και καθημερινή εργασία, πέραν της ιθύνουσας ηγετικής εργασίας, που συγκαταλέγεται στις συνήθεις υποχρεώσεις ενός εταίρου.

Δεν έχουν προσληφθεί υπάλληλοι με διευθυντικά καθήκοντα, ακριβώς επειδή οι διαχειριστές έχουν την πλήρη, συστηματική και απόλυτη διεύθυνση και την διαχείριση της οργάνωσης της επιχείρησης και τυγχάνουν μάλιστα και πτυχιούχοι τουριστικών επαγγελμάτων. Όταν, επίσης, αποδεικνύεται ότι εργάζονται καθημερινά, επί αμέτρητες ώρες ημερησίως, για την επιχείρηση και ο όγκος και η βαρύτητα της εργασίας τους δικαιολογούν απολύτως τους μισθούς τους, όταν η εταιρεία παρουσιάζει ετήσιο τζίρο ανώτερο των 4.000.000,00€.

Επειδή η προσφεύγουσα κατά την κρινόμενη χρήση έχει τη μορφή της ΟΕ με αντικείμενο εργασιών τις υπηρεσίες παροχής γευμάτων από ψητοπωλεία – σουβλατζίδικα με παροχή σερβιρίσματος.

Επειδή οι κρινόμενες αμοιβές των δύο εταίρων προκειμένου να εκπεστούν από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας θα πρέπει να είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της.

Επειδή η παροχή εργασίας ενός εταίρου προς την εταιρεία πέραν της εταιρικής του εισφοράς (πλην παροχής υπηρεσιών διαχείρισης/εκπροσώπησης) θα πρέπει να εξετάζεται ως ζήτημα πραγματικό από τις αρμόδιες για τον έλεγχο φορολογικές υπηρεσίες για το αν ενέχει εν τοις πράγμασι τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και αν οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν εν τέλει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.

Επειδή προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι κρινόμενες αμοιβές έχουν τα χαρακτηριστικά της εξηρημένης εργασίας δεδομένου ότι πρόκειται για προσωπική εταιρεία και δεν προβλέπεται η ύπαρξη Γενικής Συνέλευσης Μετόχων ή Εταίρων, για την λήψη των οποιονδήποτε αμοιβών από τους διαχειριστές – εταίρους που παρέχουν υπηρεσίες στην εταιρεία τους, θα πρέπει να υπάρχει σχετική πρόβλεψη σε κάποιο άρθρο του καταστατικού της εταιρείας. Θα πρέπει δηλαδή να περιλαμβάνεται στο καταστατικό όρος για τα συγκεκριμένα πρόσωπα που αναλαμβάνουν την διαχείριση/εκπροσώπηση της εταιρείας και να προβλέπεται ανώτερο όριο αμοιβής που θα χορηγείται στα πρόσωπα αυτά για τις υπηρεσίες διαχείρισης/εκπροσώπησης της εταιρείας, οι οποίες είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της.

Οι παραπάνω όροι του καταστατικού, με τη λεπτομερέστερη δυνατή καταγραφή, μπορούν να λειτουργήσουν για την καλύτερη διάκριση των αρμοδιοτήτων των εταίρων, των σχέσεων των εταίρων με την εταιρεία, αλλά και για το φορολογικό χαρακτηρισμό των εισοδημάτων αυτών σε συνδυασμό με όρο σχετικά με τη διανομή των εταιρικών κερδών.

Επειδή στην ως άνω έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναφέρεται ότι «με βάση την από 23/9/2015 ανακοίνωση καταχώρησης στο ΓΕΜΗ τροποποίησης καταστατικού, προστέθηκε στο άρ. 6 παράγραφος, με την οποία προβλέπεται ότι οι διαχειριστές θα

λαμβάνουν έκαστος αμοιβή, το ποσό της οποίας θα αποφασίζεται κατ'έτος από την συνέλευση των εταίρων, υπό την προϋπόθεση ότι η εταιρία παρουσιάζει κέρδη.»

Επειδή ως εκπρόσωποι – διαχειριστές της εταιρείας οφείλουν να παρέχουν υπηρεσίες σε αυτήν, οι οποίες αποτελούν παρεπόμενη εργασιακή σχέση, η οποία υφίσταται μεταξύ του εταίρου που παρέχει υπηρεσίες διαχείρισεως και εκπροσωπήσεως ως οργάνου μη έμμισθου και της εταιρείας. Οι εν λόγω αμοιβές είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της εταιρείας και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας (ΠΟΛ. 1113/2015).

Κατά συνέπεια οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας επί της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο λογιστικής διαφοράς ύψους 72.000,00 € που αφορά σε αμοιβές των εταίρων, είναι βάσιμοι.

Επειδή με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του Ν 4174/2013, ορίζεται ότι:

1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση.»

Οι περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 1 αντικαταστάθηκαν ως άνω με το άρθρο 3 παρ.7 Ν.4337/2015,ΦΕΚ Α 129/17.10.2015.

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. α' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι διαδικαστικές παραβάσεις σχετίζονται με τη μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης, ενώ **οι ουσιαστικές παραβάσεις** συνδέονται με τη **μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων** που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία, **έχουν ως συνέπεια τη μη καταβολή ή καταβολή μειωμένου φόρου ή την είσπραξη επιστροφής φόρου**, και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου. [...]. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ.

α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία **δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις)** [...] επιβάλλεται πρόστιμο [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης (18.4.2018): «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή [...] φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση **καταβολής φόρου**, β) [...]»

Επειδή, οι ουσιαστικές παραβάσεις του άρθρου 58 ν. 4174/2013 συνδέονται με τη μη τήρηση των ουσιαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τη φορολογική νομοθεσία και διαπιστώνονται πάντοτε κατόπιν ελέγχου (ΠΟΛ.1252/2015).

Επειδή εν προκειμένω με βάση την υποβληθείσα, από την προσφεύγουσα εταιρεία, αυπ' αρ. /13-7-2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, προέκυψε συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή βάσει ύψους 37.606,19 €.

Ωστόσο κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου το συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή περιορίστηκε στο ποσό των 16.231,08 €.

Η διαφορά μεταξύ του προς επιστροφή ποσού βάσει δήλωσης (37.606,19 €) και του προς επιστροφή ποσού βάσει ελέγχου (16.231,08 €), ύψους 21.375,11€, καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016 και βεβαιώθηκε (ΑΧΚ /07-09-2018, ΑΤΒ /07-09-2018).

Επειδή, η διάταξη του άρθρου 58 παρ. 1 ν. 4174/2013 ορίζει την επιβολή προστίμου ανακριβούς δήλωσης, αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση **υπολείπεται** του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη **Φορολογική Διοίκηση**. Επομένως, εφόσον διενεργήθηκε έλεγχος και διαπιστώθηκε ανακρίβεια της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος, ορθά εφαρμόστηκαν οι διατάξεις του άρθρου και 58 § 1 του Ν 4174/2013 επί του ποσού της διαφοράς φόρου ύψους 21.375,11€, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 54 του Ν 4174/2013 (διαδικαστικές παραβάσεις) ήτοι περί επιβολής προστίμου ύψους 100,00 ευρώ απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ως προς τη προσδιορισθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά ύψους 1.707,29€ οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 07/08/2018 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της ελεγκτού της ίδιας Δ.Ο.Υ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/

επιβολής προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Χανίων, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016, κρίνονται βάσιμες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 01/10/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας με την επωνυμία ‘....., ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

1) **Την αποδοχή** αυτής ως προς την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά ύψους 72.000,00 € που αφορά σε αμοιβές των εταίρων.

2) **Την απόρριψη** αυτής ως προς τη προσδιορισθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά ύψους 1.707,29€.

Φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση

Μετά από τα παραπάνω τα φορολογητέα κέρδη με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνονται ως εξής :

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2016

Φορολογητέα κέρδη βάσει δήλωσης	131.325,65€
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	73.707,29€
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	205.032,94€
Μείον λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με βάση την παρούσα απόφαση	72.000,00
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	133.032,94€

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

Διαφορά φόρου	1.707,29€
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4174 λόγω ανακρίβειας	853,45 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.560,74 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.