



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604536
Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα 23-4-2019

Αριθμός απόφασης: **1279**

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Του άρθρου 6 Της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 1.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/9.01.2019 ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ** :..... με έδρα τον Δήμο η οποία κατατέθηκε αναρμοδίως στην Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Το υπ' αριθ. πρωτ. διαβιβαστικό έγγραφο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με το οποίο αυτή διαβίβασε στην Υπηρεσία μας την 16.1.2019, την κατατεθείσα σ' αυτήν ενδικοφανή προσφυγή της «.....» μαζί με τα συνυποβαλλόμενα μ' αυτήν δικαιολογητικά στοιχεία και έγγραφα.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/9.01.2019 ενδικοφανή προσφυγή της «.....», **ΑΦΜ** :..... 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:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, υπέβαλε την υπ' αρ./2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, με την οποία προέκυψε συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 17.355,72 €.

Στην συνέχεια διενεργήθηκε μερικός επιτόπιος έλεγχος από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ με τον οποίο προέκυψαν λογιστικές διαφορές (ως μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) μη αναγνωρισμένες από τον έλεγχο ύψους 55.000,00 € που αντιστοιχούσαν σε αμοιβές των εταίρων που έχουν αυξήσει ισόποσα το μισθοδοτικό κόστος, επιβαρύνοντας τα αποτελέσματα χρήσης.

Ο έλεγχος έκρινε ότι η συγκεκριμένη δαπάνη 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.

Στην συνέχεια εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ κατόπιν της από 05-12-2018 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων Ν. 4174/1023(Κ.Φ.Δ. και της ΔΕΛ Β 1133271/12.09.2017 η υπ' αριθμ./2018 προσβαλλόμενη Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος για καταβολή ύψους 15.950,00 € πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 58 Ν.4174/13 ύψους 7.975,00 €, ήτοι συνολικός φόρος ύψους 23.925,00 €, για το φορολογικό έτος 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου ως άνω Νόμου η οποία και βεβαιώθηκε (ΑΧΚ/18, ΑΤΒ & /18).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση, της ως άνω Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, και την απαλλαγή αυτής εκ των καταλογισθεισών επιβαρύνσεων καθώς να κληθεί να παραστεί ενώπιον της Υπηρεσίας μας εκπρόσωπος αυτής προκειμένου να εκθέσει και προφορικώς τις σχετικές της απόψεις προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Η προσβαλλόμενη φορολογική εγγραφή είναι νόμω και ουσία αβάσιμος

1) Ειδικότερα σύμφωνα με τις διατάξεις άρθρου 22 του ΚΦΕ όλες οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα μίας επιχείρησης εφόσον πληρούνται εις το ακέραιον οι ακόλουθες προϋποθέσεις, (α) πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της επιχείρησής, (β) αντιστοιχούσαν σε πραγματικές συναλλαγές και (γ) ενεγράφησαν στα βιβλία κατά τη συγκεκριμένη περίοδο.

Επιπλέον, οι συγκεκριμένες δαπάνες δεν εντάσσονται στις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του άρθρου 23 ΚΦΕ και ως εκ τούτου η μη αναγνώριση συγκεκριμένης δαπάνης ως εκπεστέας εκ μέρους του ελέγχου πρέπει να στηρίζεται στην έλλειψη συγκεκριμένης προϋπόθεσης από αυτές που τίθενται στις κείμενες διατάξεις (ίδτε απόφαση ΣτΕ 2033/2012).

Η Διοίκηση με το αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό της δέχθηκε 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

Επομένως, η εκ μέρους του Ελέγχου μη αναγνώριση των συγκεκριμένων δαπανών ως εκπεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης τυγχάνει όχι μόνο μη νόμιμη κατά τον προαναφερόμενο λόγο αλλά έρχεται ευθέως σε σύγκρουση με τις εκδοθείσες οδηγίες της Διοικήσεως.

Οι αναγνωρισθείσες εκ μέρους του Ελέγχου δαπάνες κατεβλήθησαν ως αμοιβές, στα πλαίσια συνεδριάσεων και λήψης αποφάσεων σχετικά με την υλοποίηση ενός νέου επιχειρηματικού πλάνου και συγκεκριμένα της Δηλαδή, καταβλήθηκαν στα πλαίσια του σχεδιασμού της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εταιρείας για τη λήψη αποφάσεων σε σχέση με ένα νέο επιχειρηματικό πλάνο (αμοιβές λόγω παροχής υπηρεσιών διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης του εταίρου προς την εταιρεία). Εφόσον οι επιχειρηματικές αυτές δαπάνες πληρούσαν όλες τις τιθέμενες υπό της διατάξεως του άρθρου 22 ΚΦΕ προϋποθέσεις η εκ μέρους του Ελέγχου μη αναγνώριση των συγκεκριμένων δαπανών ως εκπεστέων από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης τυγχάνει ΝΟΜΩ και ΟΥΣΙΑ ΑΒΑΣΙΜΗ.

2) Κατά γενική αρχή του διοικητικού δικαίου, οι ατομικές διοικητικές πράξεις, ως η προκείμενη, οι οποίες επάγονται δυσμενείς για τους διοικουμένους συνέπειες, πρέπει να αιτιολογούνται και δη εμπεριστατωμένως, συνεπεία ακριβώς των άνω δυσμενών συνεπειών τους. Εξάλλου, η αιτιολογία πρέπει να είναι ειδική, επαρκής και να ανταποκρίνεται στα στοιχεία του φακέλου. Η έλλειψη της αιτιολογίας ή τα ελαττώματα της πράξεως συνεπάγονται αυτοθρόως το ακυρώσιμο αυτής, υπάγονται δε στον ευρύτερο λόγο ακυρώσεως, ένεκα παραβάσεως κατ' ουσία διατάξεων του νόμου.

Εν προκειμένω, ΠΡΟΔΗΛΟΝ είναι ότι, εκ της περιλαμβανόμενης στην οικεία έκθεση ελέγχου αόριστης, αβάσιμης και όλως αυθαίρετης αιτιολογίας, ΔΕΝ τεκμηριώνεται από την φορολογική Αρχή τόσο η αποδιδόμενη αιτίαση όσο και η απόρριψη των περιλαμβανομένων ισχυρισμών στα υπομνήματά της προσφεύγουσας .

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

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:

α).....β).....γ)..... δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας

Επειδή στο με Αρ. Πρωτ.: Αρ. πρωτ.: Δ12Α 1055825 ΕΞ 3.4.2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών, αναφέρονται τα ακόλουθα:

Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν μέλη Δ.Σ. ανωνύμων εταιρειών

1. Σύμφωνα 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. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

2. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι ο μισθός μέλους Δ.Σ., ο οποίος προκύπτει είτε με αμοιβή που προβλέπεται από το καταστατικό ή εγκρίνει η Γενική Συνέλευση των μετόχων, θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α) (σχετ. το αριθμ. Δ12Α 1030493 ΕΞ 17.2.2014 έγγραφό μας)

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. εταιρείας 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 εταιρείας είτε όχι και παρέχουν υπηρεσίες, όπως διαχείριση εταιρικών υποθέσεων και εκπροσώπηση της εταιρείας απέναντι σε τρίτους, όπως και οι διευθυντές ή μέλη ΔΣ εταιρείας 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](#).

Επειδή σύμφωνα, με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 εγκύκλιο 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).

Επειδή «...σύμφωνα με τους όρους του τελευταίου κωδικοποιημένου καταστατικού ίδρυσης και λειτουργίας της προσφεύγουσας δεν υπάρχει πρόβλεψη για τον ειδικότερο χειρισμό των κερδών της εταιρείας. Συγκεκριμένα το άρθρο 7 παράγραφος 8 «Διαχείριση - Εκπροσώπηση» του καταστατικού της ελεγχόμενης εταιρείας αναφέρει: Οι διαχειριστές δεν δικαιούνται ιδιαίτερη αμοιβή για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους» Τουναντίον, υφίσταται απαγορευτικός όρος στο ισχύον καταστατικό περί καταβολής ιδιαίτερης αμοιβής για την εκπλήρωση των καθηκόντων τους. Ως εκ τούτου η προσφεύγουσα εταιρεία στερείται του δικαιώματος έκπτωσης των ανωτέρω ποσών από τα ακαθάριστα έσοδά της, ως αμοιβές μελών για υπηρεσίες διαχείρισεως ή/και εκπροσώπησης της εταιρείας, δεδομένου ότι:

Επειδή από κανένα σημείο της ελεγκτικής διαδικασίας, ούτε από τον φάκελο που βρίσκεται στην διάθεση της Υπηρεσίας μας, προκύπτει ο ακριβής τρόπος καταβολής των επίδικων αμοιβών (καταβολή μετρητών ή καταβολή αυτών με μεταφορά ποσών από επαγγελματικό τραπεζικό λογαριασμό της προσφεύγουσας σε προσωπικούς τραπεζικούς λογαριασμούς των μελών)

Επειδή σύμφωνα με το **άρθρο 22 του Ν.4172/2013** υπό τον τίτλο «Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζονται τα ακόλουθα:

«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 σύμφωνα με το **άρθρο 23 του Ν.4172/2013** υπό τον τίτλο «Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» ορίζονται τα ακόλουθα:

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

..... ιδ) Οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών».

Ως προς το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς της

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στον προσφεύγοντα της προσβαλλόμενης πράξης: «...η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης εκδίδει απόφαση, [...], λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο και τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που είναι σχετική με την υπόθεση. [...]. Αν η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης το κρίνει απαραίτητο, δύναται να καλέσει τον υπόχρεο σε ακρόαση. Σε περίπτωση που προσκομισθούν νέα στοιχεία στην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προσβαλλόμενης πράξης: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών ερευνά [...] τα πραγματικά και νομικά ζητήματα των υποθέσεων, λαμβάνοντας υπόψη την προσφυγή, τις πληροφορίες που έλαβε από τον υπόχρεο, τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής, καθώς και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση. Η διαδικασία διεξάγεται εγγράφως, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο παρόν άρθρο. 2. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, εάν το κρίνει απαραίτητο, δύναται [...] να καλεί τον υπόχρεο [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως, εντός πέντε (5) εργασίμων ημερών το αργότερο, τις απόψεις του ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, [...], προκειμένου να εκφράσει εγγράφως τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημα του νέα πραγματικά περιστατικά. [...]. Ως νέα στοιχεία ορίζονται αυτά τα οποία δεν είχε στη διάθεση της η φορολογική αρχή και δεν ήταν δυνατόν να τα λάβει υπ' όψιν της κατά το χρόνο έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης. 4. ...η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών κρίνει εάν πρόκειται για νέα στοιχεία ή όχι ή για νέα

πραγματικά περιστατικά, συνεκτιμώντας τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης [...] και κάθε άλλο πρόσφορο στοιχείο. 5. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις και εφόσον κατά την κρίση της Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών συντρέχει λόγος, η προβλεπόμενη στις παραγράφους 2 και 3 [...] ακρόαση διεξάγεται προφορικώς [...].»

Επειδή, με την παρ. Δ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκυκλίου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων διευκρινίστηκαν περαιτέρω τα εξής: «1. Η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών λαμβάνοντας υπόψη το σύνολο των στοιχείων του φακέλου και κάθε άλλη πληροφορία που σχετίζεται με την υπόθεση, εκδίδει απόφαση [...]. 2. [...]. 3. Στις περιπτώσεις που με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής προσκομισθούν στη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών, ο υπόχρεος πρέπει να καλείται σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις του, αναπτύσσοντας τους προβαλλόμενους με την ενδικοφανή προσφυγή λόγους και τα τυχόν συνυποβαλλόμενα σε αυτήν νέα στοιχεία ή τα επικαλούμενα με το αίτημά του νέα πραγματικά περιστατικά σύμφωνα με τα παραπάνω οριζόμενα. [...].»

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του η προσφεύγουσα ζητά να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς της. Όπως όμως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 5 Ν. 4174/2013 και του άρθρου 3 παρ. 1-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα της προβαλλόμενης πράξης, η Υπηρεσία μας δύναται να καλέσει το υπόχρεο πρόσωπο (εν προκειμένω, τον προσφεύγοντα) σε ακρόαση, προκειμένου να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως (και όχι προφορικώς, κάτι που μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να συμβεί και μόνον εφόσον κατά την κρίση της Υπηρεσίας μας συντρέχει λόγος) ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς, αλλά μόνο αν κρίνει κάτι τέτοιο απαραίτητο. Στην προκειμένη περίπτωση, ούτε κρίνεται απαραίτητο να κληθεί η προσφεύγουσα να εκφράσει τις απόψεις της εγγράφως ως προς τα σχετικά ζητήματα και τους προβαλλόμενους με την άσκηση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής λόγους και ισχυρισμούς ούτε πολύ περισσότερο συντρέχει κάποιος ιδιαίτερος εξαιρετικός λόγος, ώστε κατ' εξαίρεση να πρέπει να κληθεί η προσφεύγουσα να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, για να εκφράσει τις απόψεις της, πολλώ δε μάλλον που η προσφεύγουσα προβάλλει αυτό το αίτημα, προκειμένου να αποδείξει (εγγράφως) τους ισχυρισμούς της ενώπιον της Υπηρεσίας μας, κάτι που δεν προβλέπεται από τις προαναφερθείσες εφαρμοστέες διατάξεις, αφού η απόδειξη των όποιων ισχυρισμών της προσφεύγουσας ενώπιον της Υπηρεσίας μας γίνεται κατ' εξοχήν με έγγραφα που συνυποβάλουν μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή της, εκτός αν πρόκειται για νέα στοιχεία, κάτι όμως που, εν προκειμένω, δεν προβάλλεται από την προσφεύγουσα. Για όλους τους παραπάνω λόγους, το αίτημα της προσφεύγουσας να κληθεί να παρασταθεί στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να αποδείξει εγγράφως τους ισχυρισμούς της, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμο.

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, υπ' αρ./2017 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων φορολογικού έτους 2016, προέκυψε συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή βάσει ύψους 17.355,72 €.

Ωστόσο κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος ελέγχου το συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή περιορίστηκε στο ποσό των 6.281,50 €.

Η διαφορά μεταξύ του προς επιστροφή ποσού βάσει δήλωσης (22.231,50 €) και του προς επιστροφή ποσού βάσει ελέγχου (6.281,50 €), καταλογίστηκε με την προσβαλλόμενη οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού εισοδήματος/ επιβολής προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΚΗΦΙΣΙΑΣ, φορολογικού έτους 01/01-31/12/2016 και βεβαιώθηκε (ΑΧΚ/18, ΑΤΒ/ .. & ... /18).

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 15.950,00 €, ο δε ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας περί μη εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 58 του Ν 4174/2013 απορρίπτεται ως αβάσιμος κατά νόμο .

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 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).

Επειδή προκειμένου να διασφαλιστεί ότι οι κρινόμενες αμοιβές έχουν τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης 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 η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε κάποιου είδους αποδεικτικά έγγραφα όπως πχ απόφαση περί αναλήψεως εκτέλεσης του προγράμματος, τον σκοπό αυτού, τις εργασίες που έγιναν κατά το χρόνο απαίτησης της αμοιβής ή απαιτούνται για την υλοποίησή του, δαπάνες που έγιναν για το σκοπό αυτό. Επίσης στα βιβλία της εταιρείας δεν βρέθηκαν σύμφωνα με τον έλεγχο τέτοιες δαπάνες.

Επειδή ο έλεγχος θεωρεί ότι οι ανωτέρω αμοιβές προκύπτουν από την προσωπική εργασία των εταίρων ως εταιρική εισφορά αυτών προς την εταιρεία για την επίτευξη του σκοπού της όπως η υποχρέωσή τους προκύπτει βάσει του εμπορικού νόμου ως εκ τούτου ο έλεγχος αποφάνθηκε ότι ορθώς δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας..»

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 09/01/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της προσφεύγουσας με την επωνυμία «..... », **ΑΦΜ** :

1) **Την απόρριψη** αυτής ως προς την προσδιορισθείσα από τον έλεγχο λογιστική διαφορά ύψους 55.000,00 € που αφορά σε αμοιβές των εταίρων.

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	13.364,75 €
Λογιστικές διαφορές βάσει φύλλου ελέγχου	55.000,00 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει φύλλου ελέγχου	68.364,75 €
Φορολογητέα κέρδη βάσει της παρούσας απόφασης	68.364,75 €

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

Διαφορά φόρου	15.950,00 €
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν 4174 λόγω ανακρίβειας	7.975,00 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	23.925,00 €

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

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.