



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29/11/2019

Αριθμός απόφασης: 3245

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 01/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ".....", ΑΦΜ, εδρεύουσας στο, στην οδό κατά της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας φόρος εισοδήματος ποσού 17.806,00 € πλέον πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας 8.190,76 €, ήτοι συνολικό ποσό **25.996,76 €**.

Η προσαλλόμενη πράξη εκδόθηκε μετά τον μερικό έλεγχο ως προς τη φορολογία εισοδήματος, που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα από τη Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης σύμφωνα με την/2018 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ίδιας Δ.Ο.Υ., η οποία εκδόθηκε σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΔΕΛ. Β 1182782 ΕΞ 2017, καθώς η προσφεύγουσα έτυχε επιστροφής φόρου εισοδήματος ύψους 11.901,61 € χωρίς τη διενέργεια ελέγχου για την φορολογική περίοδο 01/01/2016 έως 31/12/2016.

Μετά τον διενεργηθέντα έλεγχο φορολογίας εισοδήματος διαπιστώθηκε η ύπαρξη λογιστικών διαφορών ποσού 61.400,00 €, στο φορολογικό έτος 2016, ως ακολούθως :

<u>ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ</u>	<u>ΠΟΣΟ</u>
<u>Ενοίκια</u>	20.400,00
<u>Αμοιβές μελών</u>	41.000,00
<u>ΣΥΝΟΛΟ</u>	61.400,00

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσαλλόμενης πράξης, που εκδόθηκε συνεπεία των ως άνω λογιστικών διαφορών, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

- Ως προς τα παραστατικά για ποσά 60,00 ευρώ, 117,12 ευρώ και 269,71 ευρώ ,για τα οποία η προσφεύγουσα εγκαλείται ότι εμφανίστηκαν ως έσοδα της ,αυτό είναι πασιφανές ότι δεν ισχύει, καθόσον αυτά δεν καταχωρήθηκαν στο Βιβλίο Εσόδων - Εξόδων, όπως προκύπτει από το προσαγόμενο με επίκληση απόσπασμα αυτού, αυτά δε προσκομίστηκαν από παραδρομή μαζί με αυτά που αφορούσαν τον έλεγχο.
- Ως προς το ζήτημα της μη αναγνώρισης ως δαπανών των κονδυλίων ύψους 645,00 ευρώ (πλέον ΦΠΑ ,σύνολο 799,80 ευρώ) και 570,00 ευρώ (πλέον ΦΠΑ σύνολο 706,80 ευρώ) , πρόκειται για πραγματικές συναλλαγές, που έγιναν με εξόφληση μέσω, προσκομίστηκαν δε κατά την παροχή εξηγήσεων τα αντίστοιχα παραστατικά .
- Ως προς το ζήτημα της μίσθωσης του ακινήτου - έδρα της προσφεύγουσας, ο ισχυρισμός της Ελεγκτικής Αρχής περί δήθεν υψηλού - εξωπραγματικού ενοικίου, χωρίς αυτή να προσκομίζει συγκριτικά στοιχεία περί του αντιθέτου, είναι αστήρικτος και η προσαλλόμενη πράξη στερείται τουλάχιστον στο σημείο αυτό νόμιμης αιτιολογίας.
-πρόκειται για ενοίκιο πραγματικά καταβληθέν και αντίστοιχο της πραγματικής μισθωτικής αξίας της έδρας της προσφεύγουσας,
-η πραγματική μισθωτική αξία προκύπτει από το από 19.11.2011 μισθωτήριο συμφωνητικό - συγκριτικό στοιχείο που αφορά εκμίσθωση επαγγελματικού χώρου 241,38 τμ με πατάρι 130,51 τμ σε παρακείμενη διεύθυνση με το μίσθιο όπου στεγάζεται η έδρα της προσφεύγουσας, με μηνιαίο μίσθωμα 2.850 τμ τη στιγμή που το εταιρικό της κατάστημα με πατάρι και αποθήκη (κατάστημα 193,91τμ) ήταν μισθωμένο την περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016 με μηνιαίο μίσθωμα 2.000,00 ευρώ,

- το εταιρικό κατάστημα αποτελεί ιδιοκτησία κατά ποσοστό 50% του αποχωρήσαντος το έτος 2016
εταίρου και κατά το υπόλοιπο 50% της συζ.
..... Η αύξηση του μισθώματος δικαιολογείται διότι με την αποχώρηση αυτού από την
Εταιρεία το μίσθωμα αυτό θα ήταν η μοναδική πηγή εσόδων πέρα από τη σύνταξη, μη έχοντας του
λοιπού κανένα έσοδο από την Εταιρεία από την οποία αποχώρησε.

- Ως προς το ζήτημα της καταβολής της διαχειριστικής αμοιβής, μέσα στο επίμαχο Φορολογικό Έτος συντελέστηκε η σχετική τροποποίηση του Καταστατικού της προσφεύγουσας ,με βάση την οποία προβλέφθηκε η καταβολή μισθού στις Διαχειρίστριες (άρθρο 6^Α καταστατικού)
- Οι Διαχειρίστριεςκαιδήλωσαν στη Φορολογική Δήλωση του Φορολογικού Έτους 2016 όλα τα ποσά των αμοιβών τους στις αμοιβές μισθωτών υπηρεσιών (18.000,00 ευρώ έκαστη) και πληρώθηκαν όλοι οι αναλογούντες φόροι (παρακρατηθείς ΦΜΥ 2.029,08 ευρώ, αναλογών ΦΜΥ 2.059,98 ευρώ, ειδική εισφορά Αλληλεγγύης 130,00 ευρώ). Συνεπώς η καταβολή αμοιβών στους Διαχειριστές της ήταν καθόλα πραγματική και σύννομη και η προσφεύγουσα σύννομα καταχώρησε το σύνολο της δαπάνης της διαχειριστικής αμοιβής για όλο το Φορολογικό Έτος 2016.

Επειδή ως προς τα παραστατικά ύψους 60,00 ευρώ, 117,12 ευρώ και 269,71 ευρώ ,για τα οποία η προσφεύγουσα επικαλείται ότι προσκομίστηκαν από παραδρομή μαζί με αυτά που αφορούσαν τον έλεγχο, ο έλεγχος κατά τον οριστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2016 δεν πρόσθεσε σε αυτά τις ανωτέρω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, κάνοντας αποδεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας με το σημείωμα διαπιστώσεων.

Επίσης ως προς το ζήτημα της μη αναγνώρισης ως δαπανών των κονδυλίων ύψους 645,00 ευρώ και 570,00 ευρώ, η εξόφληση των οποίων η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι έγινε μέσω της , ο έλεγχος κατά τον οριστικό προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών της επιχείρησης για το φορολογικό έτος 2016 δεν πρόσθεσε σε αυτά τις ανωτέρω δαπάνες ως λογιστικές διαφορές, κάνοντας αποδεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας με το σημείωμα διαπιστώσεων.

Επομένως οι ως άνω ισχυρισμοί απορρίπτονται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενοι.

1. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού ‘Ενοίκια’ ύψους 20.400,00 €

Επειδή από την δαπάνη μίσθωσης του ακινήτου που στεγάζεται η προσφεύγουσα ύψους 24.000,00 € δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 20.400,00 € για τους παρακάτω λόγους: α)τη μη σύνταξη συμφωνητικού μίσθωσης μεταξύ των συμβαλλομένων, β)την ύπαρξη συγγενικής σχέσης μεταξύ των συμβαλλομένων (τέκνα – γονείς), γ)τις οικονομικές συνθήκες που επικρατούν στην αγορά, δ) την ύπαρξη τεράστιου ποσοστού αύξησης ενοικίου (550%) σε σχέση με προηγούμενα έτη, η οποία ούτε προβλέπεται από μισθωτήριο (εφόσον δεν έχει συνταχθεί) ούτε μπορεί να δικαιολογηθεί. Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 21/05/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, σκοπός της προσφεύγουσας ήταν η μείωση με τεχνητή διευθέτηση των κερδών της κατά το αυξημένο ποσό των ενοικίων τα οποία θα φορολογούνταν με συντελεστή 29% και η μεταφορά τους στους εκμισθωτές φυσικά πρόσωπα προκειμένου να φορολογηθούν με μικρότερο συντελεστή φορολόγησης μισθωμάτων (15%). Προς τούτο αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα το ποσό των 3.600,00 € που είχε δηλωθεί τα προηγούμενα έτη αντί του ποσού 24.000,00 €, σύμφωνα με το άρθ. 22 §α, β & γ Ν. 4172/2013.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η προσβαλλομένη πράξη στερείται νόμιμης αιτιολογίας καθόσον: α)πρόκειται για ενοίκιο πραγματικά καταβληθέν και αντίστοιχο της πραγματικής μισθωτικής του αξίας, β)η πραγματική μισθωτική αξία προκύπτει από το από 19.11.2011 μισθωτήριο συμφωνητικό - συγκριτικό στοιχείο που αφορά εκμίσθωση επαγγελματικού χώρου 241,38 τμ με πατάρι 130,51 τμ σε παρακείμενη διεύθυνση με το μίσθιο όπου στεγάζεται η έδρα της προσφεύγουσας, με μηνιαίο μίσθωμα 2.850 τμ τη στιγμή που το εταιρικό της κατάστημα με πατάρι και αποθήκη (κατάστημα 193,91 τμ) ήταν μισθωμένο την περίοδο 01.01.2016 - 31.12.2016 με μηνιαίο μίσθωμα 2.000,00 ευρώ και γ) το εταιρικό κατάστημα αποτελεί ιδιοκτησία κατά ποσοστό 50% του αποχωρήσαντος το έτος 2016 εταίρου και κατά το υπόλοιπο 50 % του της, συζ. Η αύξηση του μισθώματος δικαιολογείται με τον ισχυρισμό ότι με την αποχώρηση αυτού από την Εταιρεία το μίσθωμα αυτό θα ήταν η μοναδική πηγή εσόδων πέρα από τη σύνταξη, μη έχοντας του λοιπού κανένα έσοδο από την Εταιρεία από την οποία αποχώρησε.

Επειδή σύμφωνα με του ισχυρισμούς της προσφεύγουσας, το ενοίκιο των 2.000,00 € συνολικά ανά μήνα (1.000,00 € στον και 1.000,00 € στην) δεν είναι υψηλό, διότι στο διπλανό παρακείμενο κατάστημα επί της οδού επιφανείας 241,38 € σε κύριους χώρους στις 19/11/2011 συμφωνήθηκε μίσθωμα ύψους 2.650,00 Ευρώ μηνιαίως για το υπό κρίση έτος.

Επειδή η προσφεύγουσα προσκόμισε ως συγκριτικό στοιχείο, αντίγραφο μισθωτηρίου μεταξύ του - (εκμισθωτές) και της «.....» (μισθώτρια) με ΑΦΜ, με επισυναπτόμενη τροποποίηση μισθωτηρίου στις 03/01/2014, σύμφωνα με την οποία το μίσθωμα για το έτος 2014 ορίζεται σε 2.650 Ευρώ.

Επειδή, όπως αναγράφεται στο επικαλούμενο μισθωτήριο, πρόκειται για ισόγειο κατάστημα επιφανείας 241,38 τμ με πατάρι 130,51 τμ και υπόγειο 241,38 τμ, ήτοι συνολικού εμβαδού 613,27 τμ, ενώ η επαγγελματική στέγη που εκμισθώνει η προσφεύγουσα έχει εμβαδό μόλις 141,43 τμ, όπως έχει δηλωθεί από τους ιδιοκτήτες και στο έντυπο Ε2 της φορολογικής δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 21/05/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, όταν ζητήθηκε από τον έλεγχο να προσκομιστεί σχετικό μισθωτήριο συμβόλαιο, ο ιδιοκτήτης της επαγγελματικής στέγης αρχικά αρνήθηκε την ύπαρξη μισθωτηρίου. Στην συνέχεια και πριν κοινοποιηθεί το Σημείωμα Διαπιστώσεων προσκόμισε «Τροποποίηση Ιδιωτικού συμφωνητικού επαγγελματικής στέγης», με ημερομηνία 29/12/2015, το οποίο αναφέρει ότι: η επαγγελματική στέγη αφορά ακίνητο ισόγειο κατάστημα με πατάρι και αποθήκη συνολικής έκτασης 193,91 τμ, η διάρκεια της μίσθωσης συνεχίζει από 29/12/2013 και γίνεται αόριστος, το δε μίσθωμα (νέο) αρχίζει την 01/01/2016.

Επειδή, σύμφωνα με το Ν.1882/1990 (ΦΕΚ Α 43/23-03-1990) - Άρθρο 8 «Διαδικασία υποβολής στοιχείων για τον προσδιορισμό του εισοδήματος των επιτηδευματιών»

“Παρ. 16. Συμφωνητικά που καταρτίζονται μεταξύ επιτηδευματιών ή τρίτων για οποιανδήποτε συναλλαγή θεωρούνται μέσα σε δέκα (10) ημέρες από της ημερομηνίας καταρτίσεως και

υπογραφής από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., άλλως είναι ανίσχυρα και δεν έχουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.....”

Επειδή, με το άρθρο 77 του Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994 – ΦΕΚ Α΄ 151) προβλέφθηκε ότι: «1.Ιδιωτικά έγγραφα μίσθωσης αστικών ακινήτων ασχέτως ποσού μισθώματος υποβάλλονται με τη χρήση σύγχρονων ηλεκτρονικών μεθόδων και δικτυακών υποδομών από τον εκμισθωτή ή τον μισθωτή, μέσα στον επόμενο μήνα από τη σύνταξή τους. 2.Τα έγγραφα της προηγούμενης παραγράφου εφόσον δεν έχουν υποβληθεί, στερούνται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν εξετάζονται από τα δικαστήρια και τις δημόσιες γενικά αρχές.... 3.[....]. 4. Όσοι δεν υποβάλλουν τα έγγραφα μίσθωσης ακινήτου ή τα υποβάλλουν εκπρόθεσμα, υπόκεινται σε πρόστιμο που ορίζεται με την παράγραφο 1 του άρθρου 4 του ν. 2523/1997.»

Επειδή στην ΠΟΛ.1013/7.1.2014 με θέμα “Υποβολή δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου” , όπως ίσχυε κατά το υπό κρίση φορολογικό έτος 2016, ορίζεται ότι:

«ΑΡΘΡΟ 1

Υπόχρεοι υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας
1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία.

ΑΡΘΡΟ 2

Διαδικασία υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μέσω ηλεκτρονικής εφαρμογής της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.)

1. Οι δηλώσεις των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης υποβάλλονται με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτυακής εφαρμογής της Διεύθυνσης Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (Δ.ΗΛΕ.Δ.) στο δικτυακό τόπο www.gsis.gr.

2. Οι υπόχρεοι που είναι νέοι χρήστες εγγράφονται στις ηλεκτρονικές υπηρεσίες TAXISnet σύμφωνα με όσα ορίζονται στην με αριθμό ΠΟΛ.1178/7.12.2010, Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών (ΦΕΚ 1916 Β΄/9.12.2010). Η διαδικασία αυτή δεν απαιτείται για τους ήδη πιστοποιημένους χρήστες σε οποιαδήποτε εφαρμογή.

3. Ως ημερομηνία υποβολής θεωρείται η ημερομηνία οριστικής καταχώρησης αυτής στο σύστημα, με αυτόματη απόδοση στον υπόχρεο εκμισθωτή μοναδικού αριθμού καταχώρησης.

4. Για την υποβολή της δήλωσης απαιτείται η συμπλήρωση της οικείας εφαρμογής ηλεκτρονικής υποβολής των πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, η οποία υπάρχει στον διαδικτυακό τόπο www.gsis.gr.

Με την παρούσα απόφαση κυρώνεται ο τύπος και το περιεχόμενο της απόδειξης υποβολής δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, όπως το συνημμένο υπόδειγμα.....»

Επειδή το μισθωτήριο που προσκομίστηκε στον έλεγχο δεν έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά ως όφειλε και ως μισθωτές αναφέρονται η και η ενώ θα έπρεπε να αναγράφεται και ο ως ομόρρυθμος εταίρος στις 29/12/2015, ημερομηνία υπογραφής του αναφερόμενου μισθωτηρίου.

Επειδή όλα τα παραπάνω αποδεικνύουν ότι η σύνταξη του προσκομισθέντος μισθωτηρίου δεν έχει νόμιμη θεώρηση ούτε βεβαία χρονολογία και επομένως ορθώς δεν ελήφθη υπόψη από τον έλεγχο καθόσον στερείται κάθε αποδεικτικής δύναμης και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα έναντι της φορολογικής αρχής

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

2. Επί της λογιστικής διαφοράς του λογαριασμού 'Αμοιβές μελών' ύψους 41.000,00 €

Επειδή από την δαπάνη μισθοδοσίας ύψους 44.000,00 € δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση το ποσό των 41.000,00 € που αφορούσε αμοιβές των εταίρων α) (ημερομηνία αποχώρησης 04/04/2016) το ποσό των 8.000,00 € ήτοι 4 μήνες χ 2.000,00 €, β) το ποσό των 18.000,00 € ήτοι 12 μήνες χ 1.500,00 € και γ) το ποσό των 18.000,00 €, ήτοι 12 μήνες χ 1.500,00 € καθώς όπως προέκυψε από τα προσκομισθέντα στον έλεγχο στοιχεία, οι αμοιβές δίνονταν περιοδικά με την μισθοδοτική κατάσταση (αναγράφονται οι διαχειριστές ως έμμισθο προσωπικό) ως αμοιβές προσωπικού και όχι ως αμοιβές διαχειριστών, χωρίς μάλιστα να υπάρχει απόφαση καταστατικού γι' αυτό κατά τον χρόνο καταβολής τους. Σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 21/05/2019 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος το κενό της μη ύπαρξης όρων στο καταστατικό για την αμοιβή των εταίρων η προσφεύγουσα ήρθε να καλύψει με τροποποίηση του καταστατικού της στις 06/12/2016, προσθέτοντας στο καταστατικό το άρθρο 6^Α, στο οποίο προέβλεπε την δυνατότητα αμοιβής των εταίρων συμμορφούμενη έτσι με τις ισχύουσες διατάξεις. Επομένως το ποσό που αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο ως έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα της ήταν το ποσό των 3.000,00 Ευρώ (1.500,00 € για την και 1.500,00 € για την) το οποίο αντιστοιχούσε στο χρονικό διάστημα από 06/12/2016, οπότε καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ η τροποποίηση του καταστατικού, έως 31/12/2016.

Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι μέσα στο επίμαχο Φορολογικό Έτος συντελέστηκε η σχετική τροποποίηση του Καταστατικού της, με βάση την οποία προβλέφθηκε η καταβολή μισθού στις Διαχειρίστριες (άρθρο 6^Α καταστατικού) και ότι οι διαχειρίστριες και δήλωσαν στη Φορολογική Δήλωση του Φορολογικού Έτους 2016 όλα τα ποσά των αμοιβών τους στις αμοιβές μισθωτών υπηρεσιών (18.000,00 ευρώ έκαστη) και πληρώθηκαν όλοι οι αναλογούντες φόροι (παρακρατηθείς ΦΜΥ 2.029,08 ευρώ, αναλογών ΦΜΥ 2.059,98 ευρώ, ειδική εισφορά Αλληλεγγύης 130,00 ευρώ) κι επομένως σύννομα καταχώρησε το σύνολο της δαπάνης της διαχειριστικής αμοιβής για όλο το Φορολογικό Έτος 2016.

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

«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 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.

1. 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 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 διαχειρίσεως 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...

5.....

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)....

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 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 στις **06/12/2016** καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ η με κωδικό αριθμό καταχώρησης τροποποίηση του καταστατικού της προσφεύγουσας, το οποίο αναφέρει στο άρθ. 6Α: «Κάθε ημερολογιακό έτος, οι εταίροι θα μπορούν με κοινή συμφωνία να αποφασίζουν για την λήψη αμοιβής των διαχειριστών εταίρων της εταιρείας για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρεία, κατά το τρέχον έτος, με βάση τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος ή οποιαδήποτε άλλης νομοθετικής ρύθμισης. Το ποσό της αμοιβής θα καθορίζεται με κοινή συμφωνία των εταίρων πάντα εντός οικονομικών δυνατοτήτων της εταιρείας. Η καταβολή της αμοιβής που ορίζεται παραπάνω, αρχής γενομένης και από το τρέχον έτος, μπορεί να καταβάλλεται εντός του έτους αδιάλειπτα ανά μήνα και όχι αποσπασματικά με κατάθεση σε τραπεζικούς λογαριασμούς εκάστου εταίρου αποκλεισμένης της εικονικότητας με την προϋπόθεση, ότι ανά πάσα στιγμή μπορεί να ανακληθεί με κοινή συμφωνία των εταίρων.»

Επειδή η ισχύς του άρθρου 6^Α που προστέθηκε στο καταστατικό της προσφεύγουσας δημοσιεύθηκε στο ΓΕΜΗ στις 06/12/2016, αρχίζει από την ημερομηνία δημοσίευσης και σε καμία περίπτωση **δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ έναντι τρίτων και του Δημοσίου.**

Επομένως ορθώς ο έλεγχος αναγνώρισε ως έκπτωση από το ακαθάριστο εισόδημα της προσφεύγουσας το ποσό των 3.000,00 € (1.500,00 € για την και 1.500,00 € για την), το οποίο αντιστοιχεί στο χρονικό διάστημα από 06/12/2016 (όπου καταχωρήθηκε στο ΓΕΜΗ η με αριθμό τροποποίηση του καταστατικού) έως 31/12/2016. Ήτοι: 44.000,00 – 3.000,00 = 41.000,00 Λογιστική Διαφορά.

αποφασίζουμε

την απόρριψη της κρινόμενης προσφυγής κατά το μέρος που αφορά την συγκεκριμένη λογιστική διαφορά.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αριθ. πρωτ./01-07-2019 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ".....", Α.Φ.Μ. και την επικύρωση:

της υπ' αριθμ./2019 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού/επιβολής προστίμου φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Διαφορά φόρου	17.806,00 €
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	8.190.76 €
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	25.996,76 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ 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.