



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 24/07/2025

Αριθμός απόφασης: 2628

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 10.04.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., με διεύθυνση, θέση, Τ.Κ. κατά της υπ' αριθμ./27.03.2025

Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **10.04.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη 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./27.03.2025 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, διαφορά φόρου ποσού 13.680,58€, πλέον πρόστιμο φόρου άρθρου 58 ν.4987/2022 (νυν άρθ.54 του ν.5104/2024) ποσού 6.840,29€, ήτοι συνολικό ποσό 20.520,87€.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ...../04.11.2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με κύρια δραστηριότητα «Συντήρηση και επισκευή μηχανοκίνητων οχημάτων», μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος στο φορολογικό έτος 2023. Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι δεν έπρεπε να είχαν εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας οι κάτωθι δαπάνες:

Είδος δαπάνης	Ποσό
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν αποδείχθηκε η καταβολή μέσω ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (αρθ. 23 περ. ιδ του ν.4172/2013).	2.232,62
Δαπάνη αμοιβής των τριών (3) διαχειριστών της προσφεύγουσας εταιρείας.	51.500,00
Δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί ως παροχή σε είδος προς τους εταίρους και διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας και αφορά τις καταβληθείσες προσωπικές εισφορές προς τον ΕΦΚΑ μη μισθωτών των τριών διαχειριστών – εταίρων	8.451,84
Σύνολο	62.184,46

Με βάσει τις ανωτέρω διαπιστώσεις συντάχθηκε το με αρ. πρωτ./2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) του άρθρου 33 του ν.5104/2024 και εκδόθηκε ο σχετικός προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2023, καταλογίζοντας το ποσό των 62.184,46€ ως λογιστική διαφορά.

Επί του ως άνω Σ.Δ.Ε. η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε το υπ' αριθμ./18.03.2025 υπόμνημα. Οι ισχυρισμοί που προβλήθηκαν στο εν λόγω υπόμνημα δεν έγιναν δεκτοί από τον έλεγχο και εν συνεχεία συντάχθηκε η με ημερομηνία θεώρησης 27.03.2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1) Η Γενική Συνέλευση εγκρίνοντας τις οικονομικές καταστάσεις εγκρίνει και τις αμοιβές των Διαχειριστών έστω και αν οι αμοιβές έχουν καταβληθεί χωρίς προέγκριση της Γενικής Συνέλευσης και χωρίς να αναφέρονται σαν ιδιαίτερο θέμα στην πρόσκληση της Γενικής Συνέλευσης. Η παρά το νόμω καταβολή αμοιβών στον Διαχειριστή και εφόσον αυτές δεν εγκριθούν από την Γενική Συνέλευση γένουν μόνο αστικές αξιώσεις της εταιρείας κατά του διαχειριστή για αποκατάσταση της ζημίας από τις παράνομες ενέργειες του διαχειριστή οι οποίες μπορεί να ασκηθούν για λογαριασμό της εταιρείας από τους εταίρους και τους πιστωτές αυτής.

2) Οι δαπάνες που καταβάλλονται από τις επιχειρήσεις οι οποίες συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητας αυτών, χωρίς να ελέγχεται η σκοπιμότητα αυτής, είναι πραγματικές, εγγράφονται στα βιβλία της επιχείρησης και δεν ανήκουν σε αυτές που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 23 του ΚΦΕ εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ανεξάρτητα εάν κατά την καταβολή αυτών τηρήθηκαν οι προϋποθέσεις της καταβολής τους, γεννήθηκαν από άκυρες ή ακυρώσιμες συμβάσεις και μπορεί να γεννούν αξιώσεις της επιχείρησης για αποζημίωση έναντι των υπαίτιων. (ΠΟΛ. 1113/02.06.2015).

3) Η διάταξη του άρθρου 64 του ν.4072/2012 σκοπό έχει την προστασία των πιστωτών και εταίρων της ΙΚΕ οι οποίοι αποκλειστικά και μόνο δικαιούνται να επικαλεστούν την παραβίαση των διατάξεων αυτού. Ο έλεγχος παρά το νόμω δεν αναγνώρισε την δαπάνη των 51.500€ που αφορά σε αμοιβές διαχειριστών και έλεγξε την νομιμότητα της καταβολής αυτών και αν αυτές καταβλήθηκαν δυνάμει έννομης ή μη συμβατικής υποχρέωσης. Όπου ο νομοθέτης ήθελε για την έκπτωση των δαπανών τον έλεγχο της νομιμότητας της καταβολής το όρισε ρητά όπως στην περ. στ' , αρθ. 23 του ν.4172/2013.

4) Η δαπάνη των 8.451,84€ που δεν αναγνωρίστηκε για έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης αφορά δαπάνη καταβολής ασφαλιστικών εισφορών που καταβλήθηκαν για λογαριασμό των διαχειριστών αυτής, δηλώθηκαν από αυτήν ως αμοιβές παροχής σε είδος στους διαχειριστές και από τους διαχειριστές ως αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες του άρθρου 13 του ν.4172/2013. Η δαπάνη αυτή δεν εκπέστηκε θεωρώντας την ότι βαρύνει την εταιρεία, ως η περίπτωση της έκπτωσης των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων προσωπικών εταιριών, ως εσφαλμένα δέχεται ο έλεγχος, αλλά ως δαπάνη που βαρύνει τους διαχειριστές, δηλώνονται από αυτούς ως έσοδα (παροχές σε είδος) και ως έξοδο – δαπάνη κατά αναλογία (μισθοί, μερίσματα). Αποτελούν στην ουσία αποδοχές των διαχειριστών οι οποίες αντί να καταβάλλονται σε χρήμα καταβάλλονται σε είδος (εκπλήρωση της υποχρέωσης των διαχειριστών στα ασφαλιστικά ταμεία). Επιπλέον, η έκπτωση της δαπάνης των 8.451,84€ προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013 και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι καταβλήθηκε από ελευθεριότητα ή ότι αφορά καταβολή προσωπικών καταναλωτικών δαπανών.

5) Οι δαπάνες που καταβλήθηκαν είτε ως αμοιβή των τριών (3) διαχειριστών είτε ως παροχές σε είδος είναι πραγματικές, εγγράφηκαν στα βιβλία, είναι παραγωγικές καθότι συμβάλλουν στην λειτουργία και στην αύξηση της παραγωγικότητας και δεν εμπίπτουν σε κάποια από τις κατηγορίες δαπανών που περιοριστικά αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν.4172/2013.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 22 «Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«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, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης.

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.

Ειδικά οι δαπάνες για δράσεις εταιρικής κοινωνικής ευθύνης εκπίπτουν υπό την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους. Το προηγούμενο εδάφιο δεν εφαρμόζεται σε περίπτωση που η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 23 «Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες» του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

... ιβ) προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 «Εξουσίες διαχειριστή – αμοιβή διαχειριστή» του ν.4072/2012 ορίζεται ότι:

« ... 4. Ο διαχειριστής δεν αμείβεται για τη διαχείριση, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από το καταστατικό ή απόφαση των εταίρων.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/02.06.2015 με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α, και 23 του ν.4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄)»

«... Άρθρο 22

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της.

Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται

δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματος της (ΣΤΕ 2033/2012) ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών (ΣΤΕ 2963/2013, ΣΤΕ 1729/2013, ΣΤΕ 1604/2011, κ.ά.), εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο (π.χ. ενδοομιλικές συναλλαγές).

...

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.

...

γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

...

Διευκρινίζεται ότι η έννοια των δικαιολογητικών είναι ευρύτερη των φορολογικών στοιχείων και περιλαμβάνει κάθε πρόσφορο δικαιολογητικό, όπως ενδεικτικά, στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), δημόσια ή ιδιωτικά έγγραφα, απολογιστικά στοιχεία (π.χ. αποσβέσεις), δήλωση στην περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης, κ.λπ. Ειδικά στην περίπτωση απώλειας των πρωτότυπων φορολογικών στοιχείων, θα λαμβάνονται υπόψη και επικυρωμένα φωτοαντίγραφα των στοιχείων αυτών από τον εκδότη τους.

...

3. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48.

...

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω συνιστούν τον γενικό κανόνα έκπτωσης των δαπανών, καθόσον κάθε δαπάνη πρέπει να εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

...

Άρθρο 23

Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες 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:

...

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

...

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

...

β) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε.:

ι) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

...

δ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν προέρχονται από τα κέρδη:

i) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου εταίρου Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., 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 Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. κατά περίπτωση.

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή μέλους Δ.Σ. Α.Ε. το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές οι οποίες θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ ή Ι.Κ.Ε. ή Α.Ε. κατά περίπτωση.

...

ιβ) Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες.

Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22. Λοιπές δαπάνες που δεν εμπίπτουν στην έννοια των παροχών σε είδος (π.χ. διατακτικές μέχρι 6 ευρώ, παροχές μέχρι 300 ευρώ, χρήση κινητών τηλεφώνων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1219/6.10.2014, παραχώρηση εταιρικών οχημάτων για το 70% του κόστους των

αναφερομένων στις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 13 δαπανών, κύσσιμα και διόδια εταιρικών οχημάτων, κ.λπ.) εκπίπτουν υπό το πρίσμα των διατάξεων του άρθρου 22.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1094/2016 με θέμα «Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπόμενες και μη δαπάνες»:

«...»

Ζ. Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών εταίρων ΕΠΕ/ΙΚΕ που είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές, καθώς και μελών ΔΣ ΑΕ που κατέχουν άνω του 3% του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.
1. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε. Π. Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

2. Ομοίως, σε περίπτωση που κάποια από τα παραπάνω μέλη είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές στις πιο πάνω εταιρείες, οι οποίοι επίσης δεν λαμβάνουν καμία αμοιβή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, οι υπόψη ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών.

...»

Επειδή σύμφωνα με την ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018 με θέμα «Εκπτώση ασφαλιστικών εισφορών εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες διαχειριστή ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε.»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.δ' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο.

2. Με το αριθ. ΔΕΑΦΑΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας έγινε δεκτό ότι 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, εφόσον αφορούν στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και συνεπώς εξαιρούνται της φορολογίας εισοδήματος.

3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όσον αφορά τις μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

4. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. η διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα

ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

Περαιτέρω, οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

5. Επίσης, με την ανωτέρω εγκύκλιο, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε..Ε) και αστικών εταιρειών διευκρινίστηκε ότι 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. Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

6. Εξάλλου, οι αμοιβές ομόρρυθμου εταίρου που είναι διαχειριστής στην ομόρρυθμη εταιρεία για τις υπηρεσίες διαχειριστή προς την εταιρεία, φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (εγγ. ΔΕΑΦ Α 1035294 ΕΞ 2016/4.3.2016). Εάν ο εταίρος αυτός δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως και οι ασφαλιστικές εισφορές των λοιπών εταίρων μη διαχειριστών.

7. Κατόπιν των ανωτέρω, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013, σε περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη εταιρεία (ΕΠΕ ή ΙΚΕ) ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε., οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει ότι οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές του εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας που είναι μέλος. Στην περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκυκλιός μας).»

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 27.03.2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς προκύπτει ότι διαχειριστές και εταίροι στην προσφεύγουσα εταιρεία είναι οι κάτωθι:

Εταίροι

ΗΜ/ΝΙΑ ΈΝΑΡΞΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΔΙΑΚΟΠΗΣ	Α.Φ.Μ. ΜΕΛΟΥΣ	ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ
29.05.2020				ΜΕΛΟΣ	20
29.05.2020				ΜΕΛΟΣ	20

31.07.2007	05.07.2021			ΜΕΛΟΣ	50
31.07.2007				ΜΕΛΟΣ	60

ΔΙΟΙΚΗΣΗ – ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ – ΝΟΜΙΜΗ ΕΚΠΡΟΣΩΠΗΣΗ

ΣΥΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΟ Α.Φ.Μ.	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΛΗΞΗΣ	ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ	ΕΙΔΟΣ
.....		31.07.2007	14.12.2020	2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
.....		31.07.2007		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
.....		29.05.2020		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ
.....		29.05.2020		2 ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΗ	1 ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ

Επειδή οι εταίροι – διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας στην κρινόμενη χρήση ήταν οι και, οι οποίοι σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του πληροφοριακού συστήματος Taxis ήταν και διαχειριστές - ομόρρυθμα μέλη στην εταιρεία Α.Φ.Μ., ως κάτωθι:

ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ (..... Α.Φ.Μ.)

ΑΦΜ ΜΕΛΟΥΣ	ΕΠΩΝΥΜΟ/ ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΗΜ/ΝΙΑ ΕΝΑΡΞΗΣ	ΗΜ/ΝΙΑ ΔΙΑΚΟΠΗΣ	ΕΙΔΟΣ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ
.....		10.01.1994	07.07.2021	Ο.Μ.	50
.....		10.01.1994		Ο.Μ.	96
.....		07.07.2021		Ο.Μ.	2
.....		07.07.2021		Ο.Μ.	2

ΣΧΕΣΕΙΣ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ (.....)

ΑΦΜ ΣΧΕΤ.	ΕΠΩΝΥΜΟ/ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΕΙΔ. ΣΧΕΣΗΣ	ΗΜ. ΕΝΑΡΞΗΣ	ΗΜ. ΔΙΑΚΟΠΗΣ
.....		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	10.01.1994	
.....		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	07.07.2021	
.....		ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗΣ	07.07.2021	

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΤΩΝ ΤΡΙΩΝ ΕΤΑΙΡΩΝ/ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΩΝ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ ΥΨΟΥΣ 51.500,00€

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 27.03.2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς κατά τον έλεγχο δαπανών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 διαπιστώθηκε ότι από την προσφεύγουσα εταιρεία έχει καταχωρηθεί και εκπεστεί από τα ακαθάριστα έσοδα ποσό 51.500,00€ ως έξοδα για αμοιβές των τριών (3) εταίρων/διαχειριστών της προσφεύγουσας εταιρείας. Από τον έλεγχο δεν αναγνωρίστηκε η εκπαιστικότητα της υπό κρίση δαπάνης σύμφωνα με το κάτωθι αιτιολογικό:

«Βάσει της παραγρ. 4 του άρθρου 64 Ν.4072/2012 ο διαχειριστής της ΙΚΕ δεν αμείβεται για τη διαχείριση που ασκεί, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από το καταστατικό ή από απόφαση των εταίρων. Όμως σύμφωνα με το δημοσιευμένο στο ΓΕΜΗ καταστατικό της ελεγχόμενης εταιρείας, δεν προβλέπεται αμοιβή για τους διαχειριστές.»

Επειδή σύμφωνα με την αριθμό Α317/2024 απόφαση του Διοικητική Εφετείου (1^ο Τριμελές), όπου αφορά παρόμοια υπόθεση με την κρινόμενη και ειδικότερα είχε διενεργηθεί έλεγχος σε Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε) για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 και μεταξύ άλλων δεν είχε αναγνωρισθεί προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της Ι.Κ.Ε. αμοιβή διαχειριστή:

«...»

9. Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα προβάλλει ότι μη νομίμως απερρίφθη η προσφυγή της κατά το κεφάλαιο που αφορά στην αμοιβή του διαχειριστή της εταιρίας κατά το φορολογικό έτος 2016. Και τούτο διότι αφενός σύμφωνα με το καταστατικό της εταιρίας ουδόλως απαγορεύεται η καταβολή αμοιβής στη διαχειρίστρια, υπάρχει δε ρητή απόφαση της συνέλευσης σύμφωνα με την οποία αποφασίσθηκε η καταβολή αμοιβής στην διαχειρίστρια της εταιρίας, η οποία άλλωστε είναι και η μοναδική εταίρος και διαχειρίστρια της αυτής, ως εκ τούτου είναι αυταπόδεικτο ότι εκτελεί όλες τις απαραίτητες πράξεις διαχείρισης και εκπροσώπησης κατά την κοινή πείρα και τη συναλλακτική πρακτική. Εξάλλου, το ποσό αυτό πράγματι καταβλήθηκε στη διαχειρίστρια της εταιρείας και συνεπώς αντιστοιχεί σε πραγματική παραγωγική δαπάνη που πρέπει να εκπέσει από τα φορολογικά έσοδα της προσφεύγουσας.

10. Επειδή, αφενός μεν στο άρθρο 9 του καταστατικού της ελεγχόμενης επιχείρησης με τίτλο «ορισμός διαχείριση-διάρκεια διαχείρισης-αμοιβή», όπως τροποποιήθηκε και ίσχυε κατά τον ελεγχόμενο χρόνο με την από 17-8-2016 απόφαση της Γενικής Συνέλευσης, δεν ορίζεται αμοιβή για τη διαχειρίστρια της επιχείρησης, γεγονός που δεν συνηγορεί στην εγκυρότητα της προσκομιζόμενης κατά τον έλεγχο απόφασης της Γενικής Συνέλευσης σύμφωνα με την οποία αποφασίσθηκε η αμοιβή της διαχειρίστριας, τον 6ο μήνα του 2016 και ήδη πριν την τροποποίηση του καταστατικού χωρίς τη σχετική πρόβλεψη,. Σε κάθε δε περίπτωση δεν προσκομίζονται στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται τα καθήκοντά που ασκήθηκαν κατά την κρινόμενη περίοδο από την διαχειρίστρια της ελεγχόμενης επιχείρησης, που να δικαιολογούν την παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών και συγκεκριμένα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση πράξεων που προβλέπονται ως καθήκοντα διαχειριστή κατά το καταστατικό (εκπροσώπηση ενώπιον δημοσίων, δημοτικών, και κοινοτικών και άλλων αρχών, φυσικών η νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, διεθνών οργανισμών και των οργάνων τους, καθώς και ενώπιον οποιουδήποτε Ελληνικού Διεθνούς Δικαστηρίου ή Δικαστικής Αρχής, σύναψη συμβάσεων με ασφαλιστικούς οργανισμούς, με τράπεζες και με οποιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο και διορισμών πληρεξουσίων δικηγόρων). Ως εκ τούτου νομίμως κρίθηκε ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρίας και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα καθόσον δεν πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, απορριπτομένων των περί του αντιθέτου προβαλλόμενων λόγων της προσφυγής.»

Επειδή εν προκειμένω δεν προσκομίστηκαν στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύονται τα καθήκοντά που ασκήθηκαν κατά την κρινόμενη περίοδο από τους διαχειριστές της

προσφεύγουσας εταιρείας, που να δικαιολογούν την παραγωγικότητα των εν λόγω δαπανών και συγκεκριμένα δεν προσκομίστηκαν στοιχεία που να τεκμηριώνουν την πραγματοποίηση πράξεων που προβλέπονται ως καθήκοντα διαχειριστή κατά το καταστατικό.

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω κρίνεται ότι οι εν λόγω δαπάνες δεν πραγματοποιήθηκαν προς το συμφέρον της εταιρίας και ως εκ τούτου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα καθόσον δεν πληρείται η προϋπόθεση του άρθρου 22 περ. α' του ν. 4172/2013 και οι προσβαλλόμενοι ισχυρισμοί περί του αντιθέτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΙΣ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΕΧΟΥΝ ΚΑΤΑΧΩΡΗΘΕΙ ΩΣ ΠΑΡΟΧΗ ΣΕ ΕΙΔΟΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ ΕΤΑΙΡΟΥΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΕΣ ΤΗΣ ΠΡΟΣΦΕΥΓΟΥΣΑΣ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, ως ίσχυε μέχρι την 31.12.2019, οριζόταν ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.»

Επειδή το άρθρο 13 αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019 (ΦΕΚ Α' 201/12-12-2019) και εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 66 του ίδιου νόμου. Στην παράγραφο 1 του άρθρου 1 του ν.4172/2013 προστέθηκε και ο εταίρος.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 13 «Παροχές σε είδος» του ν.4172/2013, όπως ισχύει από 01.01.2020, ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 και του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2, συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος και μόνο για το υπερβάλλον ποσό.»

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1219/06.10.2014 με θέμα «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013»:

«Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζονται περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση, και κατά συνέπεια το εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά

προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Ειδικότερα, επί του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και με δεδομένο ότι, όταν μία παροχή δίνεται αποδεδειγμένα για την εκτέλεση εργασίας, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. Ως αγοραία αξία νοείται το κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι με εξαίρεση τις παροχές που περιγράφονται στις παραγράφους 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 13 ν. 4172/2013, (δηλαδή την παραχώρηση αυτοκινήτου, τα δάνεια, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και την παραχώρηση κατοικίας), για τις οποίες δεν υφίσταται περιορισμός όσον αφορά την αξία αυτών, οι λοιπές παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, εφόσον η συνολική αξία των παροχών αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα πρόσωπα που συνδέονται με εργασιακή σχέση με τον εργοδότη τους κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α' - στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και τα εξαρτώμενα ή/και συγγενικά τους πρόσωπα κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 11 και της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 αντίστοιχα. Επισημαίνεται, ότι οι παροχές σε είδος που χορηγούνται προς τρίτα πρόσωπα, που δεν συνδέονται με κανενός είδους εργασιακή σχέση με την επιχείρηση που χορηγεί τις παροχές αυτές, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου 13.

Στην έννοια των παροχών σε είδος που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία εντάσσεται κάθε παροχή σε είδος που χορηγείται στο μισθωτό, με εξαίρεση τις παροχές που αποβλέπουν αποκλειστικά στην κάλυψη δαπανών ή αποκατάσταση ζημιών του φυσικού προσώπου στα πλαίσια της εργασιακής του σχέσης και κατά την εκτέλεση της εργασίας του, όπως ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 2 ν. 4172/2013, οι οποίες ως εκ του είδους τους, βαρύνουν τον εργοδότη, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Ως τέτοιες παροχές, τις οποίες δεν καταλαμβάνει η παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και οι οποίες δεν θεωρούνται παροχές σε είδος και κατά συνέπεια εισόδημα από μισθωτή εργασία, αναφέρονται: οι παροχές σε είδος, οι οποίες χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα και οι οποίες εξυπηρετούν λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων. Ενδεικτικά, τέτοιες παροχές σε είδος, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία, είναι η χορήγηση

ειδικών στολών εργασίας, η χορήγηση γάλακτος, η παροχή τροφής στο χώρο εργασίας, η χορήγηση θέσης στάθμευσης στο χώρο εργασίας κλπ.

Αντιθέτως, στις παροχές σε είδος στους εργαζόμενους και στα συγγενικά τους πρόσωπα που υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος και συνεπώς προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των εργαζόμενων περιλαμβάνονται ενδεικτικά:

α) η αξία των αγαθών, που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», καθώς και η αξία της αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που αντιπροσωπεύουν τα χορηγούμενα «κουπόνια»,

β) η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρετικά για τις διατακτικές σίτισης ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το ποσό που υπερβαίνει τα 6 ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις η αξία των διατακτικών σίτισης έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

γ) η παροχή της χρήσης εταιρικών πιστωτικών καρτών στα ανωτέρω πρόσωπα για δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης αλλά για την κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης του εργοδότη ή δεν χρησιμοποιούνται κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές αυτής και το σχετικό κόστος αναλαμβάνει ο εργοδότης,

δ) το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές, μέλη διοίκησης και συνταξιούχους των εταιρειών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνίας, ύδρευσης, παροχής αερίου, συνδρομητικών υπηρεσιών (π.χ. τηλεόραση) από την παροχή σε αυτούς ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, νερού, φυσικού αερίου και συνδρομητικών καναλιών αντίστοιχα με μειωμένο τιμολόγιο ή άνευ ανταλλάγματος,

ε) οι διάφορες πληρωμές που γίνονται απευθείας από τους εργοδότες σε τρίτους, όπως αυτές που γίνονται προς φροντιστήρια, σχολεία, βρεφονηπιακούς σταθμούς, κατασκηνώσεις κ.λπ. και αφορούν την κάλυψη εξόδων διδασκτρων, βρεφονηπιακών σταθμών, κ.λπ. των ανωτέρω προσώπων, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη εξόδων συμμετοχής των προσώπων αυτών σε ημερίδες, προγράμματα ή σεμινάρια εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επαγγελματικής κατάρτισης ή την κάλυψη συνδρομών σε περιοδικά και επιμελητήρια, που δεν αφορούν το αντικείμενο της εργασίας τους ή το επίπεδο της θέσης που κατέχουν, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη συνδρομών των προσώπων αυτών (σε γυμναστήρια, λέσχες κ.λπ.), καθώς και αυτές που αφορούν την κάλυψη ιατρικών εξόδων τους (π.χ. check-up).

Περαιτέρω, στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνεται και το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων εξαιτίας της δωρεάν φοίτησης ή της φοίτησης με μειωμένα δίδακτρα σε αυτά των τέκνων τους, με εξαίρεση τις υποτροφίες που χορηγούνται από τα εν λόγω εκπαιδευτήρια.

...

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 και της παρ. 21 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις του ν.4223/2013, οι παροχές αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου από 1.1.2015 και μετά. Οδηγίες για την παρακράτηση φόρου στις παροχές αυτές θα δοθούν με νεώτερη εγκύκλιο.

Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας πρέπει να αποτιμούν τις παροχές αυτές που προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων και να τις συμπεριλαμβάνουν και αυτές στις βεβαιώσεις αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις που θα χορηγηθούν.»

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2197/2020 με θέμα «Παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ.1, 2 και 3 του άρθρου 13 «Παροχές σε είδος» καθώς και των περ.β', ιγ' και ιστ' του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (Α'167) (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4646/2019 (Α'201) και του άρθρου 6 του ν.4710/2020, αντίστοιχα (Α'142).»:

«...»

Ι. Άρθρο 13 παρ.1 ΚΦΕ

1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 4 του ν.4646/2019 αντικαθίσταται η παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ και ορίζεται ότι με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του άρθρου αυτού και των διατάξεων του άρθρου 14, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού κατά την έννοια της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ, συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος και μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

2. Στις επιφυλάξεις που διατυπώνονται ως προς την εφαρμογή των εν λόγω διατάξεων, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 4 του ν.4646/2019, περιλαμβάνονται πλέον, για λόγους συστηματικής ερμηνείας, και οι διατάξεις του άρθρου 14 του ΚΦΕ, κατά το μέρος που συνδέονται και επηρεάζουν το ζήτημα των παροχών σε είδος.

3. Περαιτέρω, με τις νέες διατάξεις, κατονομάζονται ρητά τα πρόσωπα που λαμβάνουν παροχές σε είδος στα οποία περιλαμβάνονται, πέραν των εργαζομένων ή των συγγενικών τους προσώπων και οι εταίροι, οι μέτοχοι ή τα συγγενικά πρόσωπα αυτών. Παράλληλα, διευκρινίζεται ότι η έννοια του «συγγενικού προσώπου» είναι αυτή που ορίζεται στην περ.στ' του άρθρου 2 του ΚΦΕ (σύζυγος, ανιόντες ή κατιόντες σε ευθεία γραμμή). Στην έννοια του «συγγενικού προσώπου» περιλαμβάνεται και το μέρος συμφώνου συμβίωσης, όπως προκύπτει από τη ρητή διατύπωση της αιτιολογικής έκθεσης επί του άρθρου 4 του ν.4646/2019.

4. Επιπλέον, με τις ως άνω διατάξεις, το όριο των τριακοσίων (300) ευρώ για τις παροχές σε είδος λειτουργεί πλέον ως αφορολόγητο όριο.

Ειδικότερα, καθίσταται σαφές ότι, εφόσον η αξία της παροχής προς εργαζομένους, εταίρους, μετόχους ή συγγενικά πρόσωπα αυτών υπερβαίνει τα τριακόσια (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος, στο συνυπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος από μισθωτή εργασία του υπόχρεου φυσικού προσώπου θα ληφθεί υπόψη μόνο το υπερβάλλον, πέραν των τριακοσίων (300) ευρώ, ποσό της αξίας της παροχής και όχι το σύνολο αυτής.

5. Υπενθυμίζεται ότι οι παροχές σε είδος οι οποίες δίνονται στο προσωπικό μίας επιχείρησης σύμφωνα με επιχειρησιακή συλλογική σύμβαση εργασίας δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία για τους δικαιούχους, δεδομένου ότι αυτές δίνονται προκειμένου να καλύψουν τις εργασιακές ανάγκες των εργαζομένων της επιχείρησης και δεν εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της παρ.1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ (σχετ. η ΠΟΛ.1083/2015 εγκύκλιος).»

Επειδή σύμφωνα με την με ημερομηνία θεώρησης 27.03.2025 έκθεση μερικού ελέγχου φόρου εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς κατά τον έλεγχο προσωπικών καταναλωτικών δαπανών (άρθ 23 περ. ιβ ν.4172/2013) διαπιστώθηκε ότι είχαν καταχωρηθεί και εκπεστεί δαπάνες (λογαρ. 61.94.02) ύψους 8.451,84€ ως παροχή σε είδος προς τους εταίρους/διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας, ποσό το οποίο αφορά τις καταβληθείσες προσωπικές εισφορές προς τον ΕΦΚΑ μη μισθωτών των τριών (3) διαχειριστών – εταίρων. Από τον έλεγχο κρίθηκε ότι για τις εν λόγω δαπάνες η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης λαμβάνοντας υπόψιν την ΠΟΛ 1113/2015, την ΔΕΑΦ ΕΞ 2018 και την ΠΟΛ 1094/30.06.2016.

Επειδή οι δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί στον κωδικό γενικής λογιστικής 61.94.02 ως παροχή σε είδος ύψους 8.451,84€ εμφανίζονται στις βεβαιώσεις αποδοχών φορολογικού έτους 2023 των διαχειριστών ως εξής:

Α.Φ.Μ. Μισθωτού	Ονοματεπώνυμο Μισθωτού	Α.Φ.Μ. Εργοδότη	Ονοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος αποδοχών	Ακαθάριστες αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε
.....				Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013	4.896,24	4.896,24	0,00
.....				Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013	1.777,80	1.777,80	0,00
.....				Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013	1.777,80	1.777,80	0,00
ΣΥΝΟΛΟ					8.451,84	8.451,84	0,00

Επειδή οι ως άνω εταίροι – διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας στην κρινόμενη χρήση, ήτοι ο συμπεριέλαβαν στις υποβληθείσες από τους ίδιους Φορολογικές δηλώσεις Φυσικών Προσώπων Φορολογικού έτους 2023 τα ανωτέρω ποσά και φορολογήθηκαν. Ειδικότερα, συμπεριέλαβαν τις αμοιβές του ανωτέρω πίνακα στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, ημερομίσθια κλπ» και ως εκ τούτου φορολογήθηκαν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (άρθ. 12 ν.4172/2013) σύμφωνα με την κλίμακα του άρθρου 15 του ν.4172/2013.

Επειδή όπως αναφέρθηκε ανωτέρω και συγκεκριμένα στην ΠΟΛ.1113/02.06.2015

« ...Διευκρινίζεται ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22.

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1113/2015, την ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018 και την ΠΟΛ 1094/30.06.2016 οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε. Π. Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών. Στην προκειμένη περίπτωση όμως οι εν λόγω δαπάνες

έχουν χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος, έχουν φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία στα φυσικά πρόσωπα/διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας και δεδομένου ότι δεν αμφισβητούνται από τον έλεγχο οι προϋποθέσεις β' και γ' του άρθρου 22 του ν.4172/2013, ως εκ τούτου εκπίπτουν ως έξοδο μισθοδοσίας από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας εταιρείας και οι σχετικοί ισχυρισμοί γίνονται δεκτοί.

Επειδή με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή δεν προβάλλονται ισχυρισμοί για την κάτωθι καταλογισθείσα λογιστική διαφορά:

Είδος δαπάνης	Ποσό
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν αποδείχθηκε η καταβολή μέσω ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (αρθ. 23 περ. ιδ του ν.4172/2013).	2.232,62

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, με την παρούσα απόφαση οι λογιστικές διαφορές και τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας εταιρείας διαμορφώνονται ως κάτωθι:

Λογιστικές Διαφορές	Ελέγχου	ΔΕΔ
Δαπάνες μισθοδοσίας που δεν αποδείχθηκε η καταβολή μέσω ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής (αρθ. 23 περ. ιδ του ν.4172/2013).	2.232,62	2.232,62
Δαπάνη αμοιβής των τριών (3) διαχειριστών της προσφεύγουσας εταιρείας.	51.500,00	51.500,00
Δαπάνες που έχουν καταχωρηθεί ως παροχή σε είδος προς τους εταίρους και διαχειριστές της προσφεύγουσας εταιρείας και αφορά τις καταβληθείσες προσωπικές εισφορές προς τον ΕΦΚΑ μη μισθωτών των τριών διαχειριστών - εταίρων	8.451,84	0,00
Σύνολο	62.184,46	53.732,62

	Δήλωσης	Ελέγχου	ΔΕΔ	Διαφορά
Φορολογητέα κέρδη Δήλωσης	123.273,26	123.273,26	123.273,26	0,00
Πλέον λογιστικές διαφορές		62.184,46	53.732,62	53.732,62
Φορολογητέα κέρδη	123.273,26	185.457,72	177.005,88	53.732,62

Αποφασίζουμε

Τη μερική αποδοχή της από 10.04.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., και την τροποποίηση της υπ' αριθ./27.03.2025 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Λιβαδειάς.

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

Εισόδημα (Αριθ. Πράξης/2025) φορολογικό έτος 2023

	Ελέγχου	ΔΕΔ
Διαφορά φόρου	13.680,58	11.821,18
Πρόστιμο άρθρου 58 Ν.4987/2022 (νυν άρθρο 54 ν.5104/2024)	6.840,00	5.910,59
Σύνολο για καταβολή	20.520,87	17.731,77

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.