



ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

Αθήνα, 30 Ιουνίου 2015

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Β΄ - Α΄**

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

ΠΟΛ. 1139

Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ

ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

Πληροφορίες: Φ.Φανάρα, Β. Δασουράς

Τηλέφωνο: 210 - 3375311

ΦΑΞ: 210 - 3375001

ΘΕΜΑ: 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.

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. Με το αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό μας έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρείας ή

κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

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

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

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

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω αναφέρεται ενδεικτικά το παράδειγμα φυσικών προσώπων λογιστών που δεν ασκούν ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και έχουν ιδρύσει προσωπική εταιρεία με σκοπό την παροχή λογιστικών υπηρεσιών. Οι αμοιβές που λαμβάνουν τα πρόσωπα αυτά για τις λογιστικές υπηρεσίες που παρέχουν προς τους πελάτες της λογιστικής εταιρείας συνιστούν την εταιρική τους εισφορά προς την εταιρεία η οποία δεν έχει τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας καθόσον δε νοείται η έκπτωση αμοιβών που ουσιαστικά αποτελούν απολήψεις έναντι κερδών.

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

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει, ότι το αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό μας και η πρόσφατα εκδοθείσα εγκύκλιός μας ΠΟΛ. 1113/2015 αποτελούν συμπληρωματικές διαταγές, καθώς με το πρώτο έγγραφό

μας εξετάζονται οι αμοιβές λόγω παροχής υπηρεσιών διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης του εταίρου προς την εταιρεία οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, ενώ η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιός μας αναφέρεται στη μη έκπτωση λοιπών αμοιβών προσωπικής εργασίας ως εταιρική εισφορά των εταίρων, καθόσον οι αμοιβές αυτές έχουν εν τοις πράγμασι την έννοια των απολήψεων έναντι κερδών.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (e - ΕΦΑΡΜΟΓΕΣ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', ΣΤ' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθμών 3, 4 και 7), Η', Θ', Ι', ΙΑ', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης και Ανταγωνιστικότητας, Διεύθυνση Ανωνύμων Εταιριών και Πίστewος, Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»
5. Χρήστος Πανταζής, Αγ. Παύλου 22, Περιστέρι
6. ΣΥΛΛΟΓΟΣ ΑΔΕΙΟΥΧΩΝ ΛΟΓΙΣΤΩΝ – ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ Ν. ΧΑΝΙΩΝ, Β. Κορνάρου 39, Χανιά

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Αναπληρώτριας Υπουργού
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (10) - Β' (10)