



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Αθήνα, 15 Οκτωβρίου 2014
Αρ. Πρωτ.: ΔΕΛ Α 1141178 ΕΞ 2014

1. Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ

ΤΜΗΜΑ Α΄

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Πληροφορίες: Αγγ. Βουρλιώτη
Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 8
Τηλέφωνο: 2103375063
FAX: 210 3375847
Τ.Κ.: 101 84, ΑΘΗΝΑ

2. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛ. ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ (Δ12)

ΤΜΗΜΑ Α΄

Πληροφορίες: Θαν. Σαφαρής
Τηλέφωνο: 210 3375314
FAX: 210 3375001
Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Τ.Κ.: 101 84, ΑΘΗΝΑ

ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική αντιμετώπιση μηχανικών μελών προσωπικών εταιριών σε υποθέσεις προσαύξησης περιουσίας.

Με αφορμή ερωτήματα φορολογουμένων σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Με το υπ' αριθμ. 1109836/2063/Α0012/29.10.1996 έγγραφο της Διοίκησης, διευκρινίστηκε ότι σε περίπτωση διανομής των λογιστικών κερδών ομορρύθμων και ετερορρύθμων Εταιριών στα μέλη τους, ανεξάρτητα από την κατηγορία των βιβλίων που τηρούνται και με εξαίρεση τις εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και τις Α.Ε., δεν προβλέπονται από τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, πρόσθετες φορολογικές επιβαρύνσεις για τη διανομή αυτή, όταν τα λογιστικά κέρδη σε δεδομένη χρήση είναι μεγαλύτερα από τα αντίστοιχα φορολογικά που προκύπτουν με την χρήση των Σ.Κ.Κ. σύμφωνα με την παρ.5 του άρθρου 49 του ν.2238/1994.

2. Με την 2662/1970 απόφαση του Σ.Τ.Ε. που κοινοποιήθηκε με την Ε.19942/ΠΟΛ.321/8.12.1970 διαταγή μας, έγινε δεκτό ότι το εισόδημα που αποκτά προσωπική εταιρεία, ομόρρυθμη ή ετερόρρυθμη που παρέχει υπηρεσίες ελευθέρου επαγγέλματος από τα κατονομαζόμενα επαγγέλματα στο άρθρο 45 του Ν.Δ. 3323/1955 (άρθρο 48 του ν. 2238/1994), **αποκλειστικά δια των ομορρύθμων ή ετερορρύθμων μελών της**, ως εκ της ιδιότητάς τους του ελεύθερου επαγγελματία, χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Δηλαδή για να αποκτά η Ο.Ε. ή η Ε.Ε. εισόδημα Ζ' κατηγορίας, απαιτείται όλα τα μέλη των παραπάνω εταιριών να φέρουν την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 48 του ν.2238/94.

3. Ωστόσο, κατονομαζόμενο πρόσωπο του άρθρου 48 του ν. 2238/1994 θεωρείται ότι αποκτά εισόδημα Δ' κατηγορίας (εμπορικές επιχειρήσεις), όταν πρωτεύει το κερδοσκοπικό στοιχείο και όχι το πνευματικό, το οποίο αποτελεί το κυριότερο γνώρισμα του ελευθέρου επαγγέλματος. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή εκτός του κέρδους στα πλαίσια της επαγγελματικής του δραστηριότητας αποκτά κέρδος και από τη χρήση του παραγωγικού συντελεστή εργασίας μέσω της απασχόλησης έμμισθου εργατικού δυναμικού.

Τα παραπάνω δεν αναιρούνται και δεν αλλοιώνεται ο χαρακτηρισμός εισοδήματος, ως εισόδημα που αποκτάται από Ζ' κατηγορία (ελευθέριο επάγγελμα) όταν χρησιμοποιείται το αναγκαίο και στοιχειώδες για τη διοικητική λειτουργία του γραφείου βοηθητικό προσωπικό, όπως μπορεί να είναι για παράδειγμα μια γραμματέας ή μια καθαρίστρια (σχετ. το Δ12Α 1064124 ΕΞ2013/12.3.2013 έγγραφο της Δ/σης Εισοδήματος).

3. Περαιτέρω, με τις παρ. 1, 6 και 7 της ΠΟΛ.1095/29.4.2011 διευκρινίστηκε ότι:

α. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 15 του ν.3888/2010, Φ.Ε.Κ. 175/Α' 30-9-2010, προστέθηκε εδάφιο στην παράγραφο 3 του άρθρου 48 του Κ.Φ.Ε. ν.2238/1994, ως εξής: «Σε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από άγνωστη ή μη διαρκή ή μη σταθερή πηγή ή αιτία, ο φορολογούμενος μπορεί να κληθεί να αποδείξει είτε την πραγματική πηγή ή αιτία προέλευσής της είτε ότι φορολογείται από άλλες διατάξεις, είτε ότι απαλλάσσεται από το φόρο με ειδική διάταξη, προκειμένου αυτό να μην φορολογηθεί ως εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών της χρήσης κατά την οποία επήλθε η προσαύξηση».

β. Επίσης, με τις διατάξεις του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., όπως ίσχυαν πριν την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.3842/2010, το καθαρό εισόδημα των αρχιτεκτόνων μηχανικών εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οπότε και σε αυτή την περίπτωση άλλα είναι τα πραγματικά κέρδη και άλλα τα δηλούμενα φορολογητέα κέρδη.

Διευκρινίζεται ότι, σε όσες από τις παραπάνω περιπτώσεις τηρούνται βιβλία του ΚΒΣ, από τα οποία προκύπτουν λογιστικά κέρδη, αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις/ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά, είτε με κατ' αποκοπή φόρο, τότε για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

γ. Οι φορολογούμενοι, οι υποθέσεις των οποίων ελέγχονται, μπορούν να δικαιολογήσουν την οποιαδήποτε προσαύξηση περιουσίας με επιπλέον εισοδήματα τα οποία δεν εμφανίζονται στη φορολογική τους δήλωση, επικαλούμενοι τα επιπλέον έσοδα που είχαν αποκτήσει από τις πιο πάνω δραστηριότητες και εφόσον αυτά αποδεικνύονται.

4. Με την παρ. 2 της ΠΟΛ.1033/21.02.2013, διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι τα ποσά εσόδων που λαμβάνονται υπόψη για την κάλυψη εμβασμάτων εξωτερικού, είναι και οι περιπτώσεις που τηρούνταν βιβλία του Κ.Β.Σ, από τα οποία προέκυπταν λογιστικά κέρδη

αλλά οι υπόψη επιχειρήσεις / ελεύθεροι επαγγελματίες φορολογούνται όχι με αυτά, αλλά είτε με τεκμαρτά ποσά είτε με κατ' αποκοπή ποσά φόρου (άρθρο 33 του Κ.Φ.Ε.) είτε με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές των υπόχρεων του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., οπότε στις περιπτώσεις αυτές για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας, θα λαμβάνονται υπόψη αυτά τα λογιστικά κέρδη, εφόσον είναι μεγαλύτερα των τεκμαρτών.

Από τα ανωτέρω προαναφερόμενα και με βάση την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1033/2013 προκύπτει ότι, σε περιπτώσεις υποθέσεων μηχανικών - μελών προσωπικών εταιριών (Ο.Ε. ή Ε.Ε.) με αποκλειστικό αντικείμενο εργασιών την παροχή υπηρεσιών μηχανικού, ανεξαρτήτως κατηγορίας τηρουμένων βιβλίων και με εταίρους μόνο μηχανικούς από τους οποίους ασκείται αποκλειστικά η συνολική εταιρική δραστηριότητα – στους οποίους διενεργείται φορολογικός έλεγχος, για την κάλυψη της προσαύξησης της περιουσίας τους δίνεται η δυνατότητα να λαμβάνονται υπόψη τα λογιστικά κέρδη που τους ανήκουν μετά τη φορολόγηση των προσωπικών εταιρειών τους με τους Σ.Κ.Κ. της παρ. 5 του άρθ. 49 του Ν. 2238/1994, εφόσον είναι μεγαλύτερα των αντίστοιχων τεκμαρτών.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ

ΙΩΑΝΝΗΣ ΜΠΑΚΑΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π
2. Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΩΝ ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ
2. κα. Άννα-Μαρία Σκουτεροπούλου
Ξάνθου 30, Τ.Κ. 15451, Ν. Ψυχικό

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Γεν. Γραμ. Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Γεν. Δ/ντή Φορολ. Διοίκησης (σχετ. το Γ.Δ.Φ.Δ. 1127906 ΕΙ 2014/19.9.2014 έγγραφο)
3. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
4. Δ/νση Φορολογίας Εισοδήματος – Τμήμα Α΄
5. Δ/νση Ελέγχων – Τμήμα Α΄