

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Δ/ΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α΄-Β΄

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

Ταχ. Δ/νση:	Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας: Πληροφορίες : Τηλέφωνο:	101 84 Αθήνα Β. Δασουράς, Φ. Φανάρα 210.3375311
Fax:	210. 3375001
e-mail:	d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

ΘΕΜΑ: Φορολογικά θέματα ΚΤΕΛ ΑΕ των περιπτώσεων α΄ και β΄ της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ΄ του άρθρου 2 του ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), στον όρο «νομική οντότητα» περιλαμβάνονται μεταξύ άλλων και οι κοινωνίες αστικού δικαίου.
2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. ε΄ του άρθρου 45 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται, μεταξύ άλλων, οι κοινωνίες αστικού δικαίου. Επίσης, με την παρ.2 του άρθρου 47 του νόμου αυτού ορίζεται, ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 22 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 συνήθειες 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.

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. Οι εν λόγω εργασίες 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.

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 ως άνω αμοιβές προκύπτουν από την προσωπική εργασία των εταίρων αυτών ως εταιρική εισφορά τους προς την εταιρεία βάσει του εμπορικού νόμου (άρθρο 741 ΑΚ), η οποία σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να έχει τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας (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) (σχετ. ΠΟΛ.1139/2015 εγκύκλιός μας)

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 1 του ν.2963/2001 ορίζεται, ότι με τον όρο «ΚΤΕΛ» νοείται το νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου με την επωνυμία «Κοινό Ταμείο Είσπραξης Λεωφορείων», που συστάθηκε σύμφωνα με τις διατάξεις του ν.δ.102/1973.

Ειδικότερα, με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, οι υφιστάμενες ΚΤΕΛ ΑΕ έχουν προκύψει από τη μετατροπή των ΚΤΕΛ σε ανώνυμες εταιρείες με δύο τρόπους:

α. Με μεταφορά στην ΚΤΕΛ ΑΕ της κυριότητας των λεωφορείων ιδιοκτησίας των μετόχων των οικείων ΚΤΕΛ. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι των ΚΤΕΛ που μετατρέπεται σε Α.Ε., εφόσον εισφέρουν την κυριότητα των λεωφορείων τους, η δε συμμετοχή στο κεφάλαιο γίνεται σύμφωνα και αναλογικά με την αξία των εισφερομένων στοιχείων.

β. Με ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης μεταφοράς προσώπων, από κοινού, εκ μέρους των φυσικών ή νομικών προσώπων που έχουν στην κυριότητά τους λεωφορεία που είναι ενταγμένα στα ΚΤΕΛ, καθώς και αυτών που προέρχονται από αντικατάσταση. Μέτοχοι των ανωνύμων εταιρειών μπορούν να γίνουν όλοι οι μέτοχοι του μετατραπέντος ΚΤΕΛ, εφόσον συμμετάσχουν στην ανάληψη του κεφαλαίου με καταβολή σε χρήμα, σύμφωνα και αναλογικά με τη συμμετοχή που είχαν στο μετατρεπόμενο ΚΤΕΛ. Τα λεωφορεία φυσικών ή νομικών προσώπων που είναι ενταγμένα στο ΚΤΕΛ, καθώς και αυτά που θα προέρχονται από αντικατάσταση αυτών, εκμισθώνονται στην ΑΕ. Η σύμβαση μίσθωσης είναι ορισμένου χρόνου, και η διάρκειά της λήγει ταυτόχρονα με τη λήξη ανάθεσης έργου της παραγράφου 1 του άρθρου 2 του ν.2963/2001. Οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες μέτοχοι εκμισθωτές υποχρεούνται έναντι προκαθορισμένης χιλιομετρικής αποζημίωσης, να παρέχουν το όχημα με τον οδηγό του σύμφωνα με το κύκλωμα εργασίας που καθορίζει η συμβαλλόμενη ΚΤΕΛ ΑΕ. Τον ιδιοκτήτη μέτοχο εκμισθωτή βαρύνουν οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, που αυτός προσλαμβάνει, η συντήρηση και φύλαξη του οχήματος.

6. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι με την περίπτωση α) τα λεωφορεία ανήκουν πλέον στην κυριότητα της ΚΤΕΛ ΑΕ, η οποία είναι και εργοδότης όλου του προσωπικού της. Για τη φορολόγηση των ΚΤΕΛ ΑΕ εφαρμογή θα έχουν οι

γενικές διατάξεις του ν.4172/2013, με την επιφύλαξη της παραγράφου 8 του άρθρου 3 του ν.2963/2001.

Στην περίπτωση β) τα φυσικά πρόσωπα (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100%) ή νομικά πρόσωπα (άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ.) συνεχίζουν να είναι κύριοι των λεωφορείων Δ.Χ. και μετά τη μετατροπή των ΚΤΕΛ σε ΚΤΕΛ ΑΕ. Στην περίπτωση αυτή προβλέπεται το δικαίωμα των μετόχων του ΚΤΕΛ να εκμισθώνουν και η υποχρέωση της οικείας ΚΤΕΛ ΑΕ να μισθώνει τα λεωφορεία των φυσικών ή νομικών προσώπων που ήταν ενταγμένα στο ΚΤΕΛ με σύμβαση μίσθωσης. Επιπλέον, οι συμβαλλόμενοι ιδιοκτήτες, δηλαδή τα φυσικά πρόσωπα (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100%) ή νομικά πρόσωπα (άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ.), παρέχουν το όχημά τους με τον οδηγό του, τον οποίο αυτοί προσλαμβάνουν και προκειμένου για την εξαγωγή του φορολογητέου εισοδήματός τους λαμβάνονται υπόψη οι δαπάνες μισθοδοσίας και ασφάλισης του οδηγού, η συντήρηση και η φύλαξη του οχήματος, κ.λπ.

7. Με την παρ.6 του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. Β-Οικ.60195/5172/13 (ΦΕΚ Β' 3067/03/12/2013) απόφασης του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων (αντικατάσταση της υπ' αριθμ.Οικ.Β-1189/37/08.01.2003) με την οποία καθορίστηκαν οι βασικοί όροι ανάληψης υποχρέωσης μεταφοράς προσώπων με λεωφορεία ενταγμένα στις ΚΤΕΛ ΑΕ ορίζεται, ότι το υπόλοιπο που απομένει, όταν από το σύνολο των ακαθάριστων εισπράξεων (εισιτήρια, αποσκευές, εκδρομές, κ.λπ.) αφαιρεθούν τα ποσά που κατανομάζονται με τις ίδιες διατάξεις (αποδοχές, φόροι, τέλη, έξοδα διοικήσεως, καύσιμα, δαπάνες συντήρησης, αποσβέσεις, κ.λπ.), αποτελεί τη συνολική αποζημίωση των ιδιοκτητών - μετόχων της ΚΤΕΛ ΑΕ για την εκτέλεση της μεταφοράς προσώπων με τα λεωφορεία τους.

8. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι προκειμένου για τις περιπτώσεις ΚΤΕΛ που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001 (μετατροπή σε ΚΤΕΛ ΑΕ όταν οι μέτοχοι κρατούν την κυριότητα των λεωφορείων), τα μισθώματα (χιλιομετρική αποζημίωση) αποδίδονται στους ιδιοκτήτες μετόχους εκμισθωτές (φυσικά πρόσωπα ή συνιδιοκτησία φυσικών προσώπων - κοινωνία ή νομικά πρόσωπα) με βάση την ανωτέρω εκκαθάριση τα οποία φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα στο όνομα των ιδιοκτητών. Είναι προφανές από τα παραπάνω ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν προκύπτει φορολογητέο εισόδημα για τις ΚΤΕΛ ΑΕ (στον Κ.Α. 016 καταχωρείται μηδενικό ποσό), καθόσον το προκύπτον αποτέλεσμα τους με βάση την υπ' αριθμ. Β-Οικ.60195/5172/13 (ΦΕΚ Β' 3067/03/12/2013) απόφαση

του Υφυπουργού Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων αποδίδεται στους ιδιοκτήτες (λεωφορειούχοι Δ.Χ. με κυριότητα 100% ή νομικά πρόσωπα δηλαδή άλλα ΚΤΕΛ, κοινωνίες συνιδιοκτησίας λεωφορείων Δ.Χ., κ.λπ.), ωστόσο υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

9. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 785 ΑΚ ορίζεται, ότι κοινωνία κατ' ιδανικά μέρη υφίσταται όταν ένα δικαίωμα ανήκει σε περισσότερα φυσικά ή νομικά πρόσωπα. Η διοίκηση του κοινού πράγματος ανήκει σε όλους τους κοινωνούς με ομόφωνη απόφαση (άρθρο 788 ΑΚ).

Η βασική διαφορά μεταξύ σύμβασης κοινωνίας, σε περίπτωση που ο γενεσιουργός λόγος της κοινωνίας είναι η σύμβαση, και της σύμβασης εταιρείας με την έννοια του άρθρου 741 ΑΚ, είναι ότι από την κοινωνία λείπει το χαρακτηριστικό της «κοινότητας» του εταιρικού σκοπού που διέπει την εταιρεία, ήτοι η συμμετοχή των μελών στο αποτέλεσμα της συνεργασίας τους (στο οικονομικό αποτέλεσμα που επιτεύχθηκε δια του επιδιωκόμενου σκοπού, είτε από θετική είτε από αρνητική άποψη - συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη και τις ζημίες).

10. Στις περιπτώσεις ΚΤΕΛ που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001 (μετατροπή σε ΚΤΕΛ ΑΕ όταν οι μέτοχοι κρατούν την κυριότητα των λεωφορείων) δεν αποκλείεται η ύπαρξη συμφωνίας μεταξύ των συνιδιοκτητών κάποιου λεωφορείου (κοινωνία) όταν ένας εξ' αυτών αναλαμβάνει την οδήγηση του λεωφορείου. Στην περίπτωση αυτή συνάπτεται ειδική συμφωνία με τους λοιπούς συνιδιοκτήτες η οποία πρέπει να είναι σαφής, ρητή και αδιαμφισβήτητη χωρίς αυτή να συνάγεται μόνο από το απλό γεγονός της οδήγησης του λεωφορείου από ένα συνιδιοκτήτη (α.π. 224/67, 1024/90, Εφ. Πατρών 945/87 Π.ΑΘ.5630/59). Επισημαίνεται ότι ο οδηγός πρέπει να κατέχει την ανάλογη άδεια οδήγησης και ιατρικό πιστοποιητικό καταλληλότητας.

Ειδικότερα, με την υπ' αριθμ. 4115/1983 απόφαση του ΣτΕ έχει κριθεί ότι η εν γένει παροχή υπηρεσιών οδηγού, έστω και ιδιοκτήτη λεωφορείου, που έχει ενταχθεί σε ΚΤΕΛ, έχει το χαρακτήρα εξαρτημένης εργασίας, καθόσον την εκμετάλλευση του αυτοκινήτου δεν την έχει ο ιδιοκτήτης του, που είναι μόνο ο εκμισθωτής του αυτοκινήτου, αλλά το νομικό πρόσωπο του ΚΤΕΛ. Περαιτέρω, με την αριθμ. 106/2006 γνωμοδότηση του Δ' Τμήματος του ΝΣΚ έχει κριθεί ότι οι τακτικοί οδηγοί των ΚΤΕΛ ΑΕ ή των ΚΤΕΛ καθώς και οι οδηγοί - ιδιοκτήτες λεωφορείων μισθωμένων ή ενταγμένων στα ως άνω νομικά πρόσωπα, ανήκουν στο προσωπικό τους (αριθμ. 191/2006 γνωμοδότηση του Δ' τμήματος του ΝΣΚ).

11. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω και προκειμένου για περιπτώσεις ΚΤΕΛ που λειτουργούν με τη μορφή ΑΕ σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. β΄ της παρ.2 του άρθρου 3 του ν.2963/2001, και δεδομένου ότι οι υπηρεσίες που παρέχει οδηγός - συνιδιοκτήτης (μέλος της κοινωνίας εκμετάλλευσης λεωφορείου) του λεωφορείου δεν αποτελούν σε καμία περίπτωση υπηρεσίες που παρέχονται στο πλαίσιο της εταιρικής του εισφοράς, όπως συμβαίνει με τη σύμβαση εταιρείας με την έννοια του άρθρου 741 ΑΚ, προκύπτει ότι οι αμοιβές που αυτός λαμβάνει για τις υπόψη υπηρεσίες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Περαιτέρω και δεδομένου ότι η κοινωνία αποτελεί πλέον υποκείμενο του φόρου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με βάση τις διατάξεις των άρθρων 2 και 45 του ν.4172/2013, οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της κοινωνίας εκμετάλλευσης λεωφορείων με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν.4172/2013 (αριθμ. πρωτ. Δ12Α1053453 ΕΞ2014/24.03.2014).

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση αμοιβών που λαμβάνουν διαχειριστές, εκπρόσωποι ή διευθυντές της κοινωνίας, δηλαδή οι αμοιβές αυτές εκπίπτουν ως εισόδημα από μισθωτή εργασία με βάση τα αναφερόμενα στο αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό μας.

Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση που οι εν λόγω οδηγοί - συνιδιοκτήτες ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομική επιχείρηση), οι ασφαλιστικές εισφορές υπέρ ΟΑΕΕ που καταβάλλουν οι ίδιοι θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα της ατομικής τους επιχείρησης.

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

Ι. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ΄ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/νση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών - Τμήμα Β΄
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.

(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)

5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών - Τμήμα Ε΄
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α΄, Β΄, Ζ΄, Η΄, Θ΄, Ι΄, ΙΔ΄, ΙΣΤ΄, ΙΘ΄, ΚΑ΄ και ΚΒ΄
2. Υπουργείο Οικονομίας Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - Τ.Κ. 105 62 Αθήνα
4. Πανελλαδική Ομοσπονδία Αυτοκινητιστών Υπεραστικών Συγκοινωνιών, Πειραιώς 4, 10431 Αθήνα
5. Κωνσταντίνος Προκόπης, Λογιστής, Κριεζιώτου 39, Χαλκίδα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Αναπλ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Β΄ (3) - Α΄(3)