

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:9ΡΧΒ46**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Α΄

Καρ. Σερβίας 10 10184 Αθήνα 210.3375315-8 210.3375001
d12.a@yo.syzefxis.gov.gr www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση της εξωκεφαλαιακής εισφοράς εταίρων ΙΚΕ

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

1. Με τον ν. 4072/2012 εισήχθη η ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία, στο εξής Ι.Κ.Ε. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 43 που αφορά στα βασικά της χαρακτηριστικά, η εταιρική συμμετοχή και τα μερίδια αποσυνδέονται από το κεφάλαιο. Οι εισφορές μπορούν να είναι κεφαλαιακές, να αντιστοιχούν δηλαδή στο γνωστό μας κεφάλαιο, αλλά επίσης εξωκεφαλαιακές ή εγγυητικές, να αντιστοιχούν δηλαδή σε **στοιχεία μη υποκείμενα σε αποτίμηση**, σύμφωνα με το άρθρο 9 του κ.ν.2190/20, **τα οποία απαντώνται συνήθως σε προσωπικές εταιρίες.**

2. Επιπλέον, στην αιτιολογική έκθεση του άρθρου 78 του πιο πάνω νόμου, αναφέρεται ότι οι εξωκεφαλαιακές εισφορές **συνίστανται σε παροχές, που δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο κεφαλαιακής εισφοράς, γιατί από τη φύση τους δεν μπορούν να παρασταθούν στον ισολογισμό**, όπως απαιτήσεις που προκύπτουν από ανάληψη υποχρέωσης εκτέλεσης εργασιών ή παροχής υπηρεσιών. **Πρόκειται για εισφορές που συναντώνται σε προσωπικές εταιρίες.** Η εκτέλεση των εν λόγω παροχών γίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού, στο οποίο καθορίζεται και η αξία αυτών.

3. Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του ν. 4072/2012, *η αξία των εισφορών αυτών που αναλαμβάνονται, είτε κατά τη σύσταση της εταιρείας*

είτε και μεταγενέστερα καθορίζεται στο καταστατικό. Σύμφωνα με την διάταξη αυτή, δεν υπάρχει αντικειμενικός προσδιορισμός της αποτίμησης της αξίας της εξωκεφαλαιακής εισφοράς, αλλά αυτή αποτιμάται ελεύθερα από τους εταίρους. Η φύση, οι όροι και η διάρκεια των παροχών που αποτελούν αντικείμενο εξωκεφαλαιακών εισφορών, συμφωνούνται αμοιβαία μεταξύ των εταίρων και αποτυπώνονται με σαφήνεια στο καταστατικό, καθώς βάσει αυτών θα προσδιοριστεί και η διανομή των κερδών.

4. Περαιτέρω, η παράγραφος 1 του άρθρου 94 του ίδιου νόμου ορίζει ότι *αν δεν προβλέπεται κάτι άλλο στον παρόντα νόμο ή το καταστατικό, τα εταιρικά μερίδια παρέχουν ίσα δικαιώματα και υποχρεώσεις, ανεξάρτητα από το είδος της εισφοράς στην οποία αντιστοιχούν.* Σύμφωνα με την διάταξη αυτή, δύναται ένας εταίρος ΙΚΕ να μην εισφέρει κεφάλαιο, αλλά αναλαμβάνει την υποχρέωση να παρέχει εργασία προκειμένου να λάβει εταιρικά μερίδια της ΙΚΕ που συμμετέχει και να αποκτήσει και δικαίωμα συμμετοχής στα εταιρικά κέρδη. Αν για την παροχή υπηρεσιών ή εργασίας ή έργου που αποτελεί αντικείμενο εξωκεφαλαιακής εισφοράς ο εταίρος λάμβανε αμοιβή, θα ήταν σαν να επιστρεφόταν σε αυτόν η αξία της εξωκεφαλαιακής εισφοράς του. Συνεπώς ο εταίρος της Ι.Κ.Ε. που παρέχει εξωκεφαλαιακή εισφορά δεν λαμβάνει αμοιβή, αλλά **όπως και στις προσωπικές εταιρίες, το αντάλλαγμα για την εργασία που προσφέρει στην εταιρία είναι το δικαίωμα συμμετοχής του σε αυτή και η προσδοκία του για την δημιουργία και την αποκομιδή κερδών** Δημιουργείται δηλαδή σχέση εταιρική κι όχι σχέση εξαρτημένης εργασίας, η οποία θα μπορούσε να δικαιολογήσει μισθό.

5. Λαμβάνοντας υπόψη την ιδιαιτερότητα που έχει το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας της ΙΚΕ, όπως παρουσιάστηκε πιο πάνω, τα κοινά σημεία που έχει η νομική αυτή μορφή εταιρίας με τις προσωπικές εταιρίες και δεδομένου ότι οι εταίροι που έχουν εισφέρει την εργασία τους ως συνδρομή στην υλοποίηση του εταιρικού σκοπού, δεν αμείβονται για αυτή αλλά συμμετέχουν μέσω αυτής στα εταιρικά κέρδη, συνάγεται ότι για την παροχή εργασίας η οποία συνιστά εξωκεφαλαιακή εισφορά εταίρων ΙΚΕ, δεν τίθεται ζήτημα δημιουργίας φορολογητέου εισοδήματος και το μόνο εισόδημα που αποκτούν οι εταίροι αυτοί είναι αυτό που προέρχεται από την διανομή κερδών.

6. Τέλος, διευκρινίζεται ότι η εξωκεφαλαιακή εισφορά εταίρου ΙΚΕ δεν συνιστά δαπάνη απόκτησης περιουσιακών στοιχείων και δεν προσμετράται στις δαπάνες της περίπτωσης β' του άρθρου 32 του ΚΦΕ, καθόσον δεν πρόκειται για πραγματικά καταβαλλόμενο χρηματικό ποσό.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ:

1. Όλες τις Δ.Ο.Υ.
2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (για ανάρτηση στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής και Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
2. Γραφείο του Υπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο του Υφυπουργού Οικονομικών
4. Περιοδικό «Φορολογική Επιθεώρηση»
5. Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.
6. Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο του Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφείο κας Γενικής Δ/ντριας Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Διευθυντών
5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
7. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας
8. Διεύθυνση Επιχειρησιακών Διαδικασιών

9. Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών

10. Δ/νση Επίλυσης Διαφορών