

**ΕΡΩΤΗΜΑ**

Ανώνυμη Εταιρεία καταβάλλει αμοιβές σε μέλη του Διοικητικού της Συμβουλίου, που είναι και μέτοχοι, με ποσοστό άνω του 3% στο μετοχικό κεφάλαιο. Οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται βάσει της παρ. 2 του άρθρου 24 Κ.Ν. 2190/1920 και έχουν προεγκριθεί από την Τακτική Γενική Συνέλευση.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4387/2016, από 1/1/2017 οι ανωτέρω αμοιβές εντάχθηκαν στην υποχρεωτική ασφάλιση του ΕΦΚΑ και έτσι οι αμοιβές αυτές μαζί με τις αναλογούσες εισφορές ποσοστού 34,10% περιλαμβάνονται στην Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (Α.Π.Δ.), που υποβάλλει η Εταιρεία.

Από την συνολική ασφαλιστική εισφορά υπέρ ΕΦΚΑ, ποσοστό 12,72% παρακρατείται από τα μέλη του Δ.Σ. και ποσοστό 21,38% βαρύνει την εταιρεία.

Η δαπάνη των Εργοδοτικών Εισφορών υπέρ ΕΦΚΑ 21,38%, επί των παραπάνω αμοιβών των μελών Δ.Σ. της Ανώνυμης Εταιρείας, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της για τον προσδιορισμό του φόρου εισοδήματος;

**ΓΝΩΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**

Η Γνώμη της Φορολογικής Επιτροπής σχετικά με το παραπάνω ερώτημα είναι η εξής:

**Στις διατάξεις του άρθρου 24 του Κ.Ν. 2190/1920, ορίζονται τα εξής:**

«1. Πάσα επί των κερδών χορηγούμενη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνηται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων δια τακτικόν αποθεματικόν και του απαιτούμενου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου.

2. Πάσα ετέρα, μη καθοριζόμενη κατά ποσόν υπό του καταστατικού, χορηγούμενη δε εξ οιουδήποτε λόγου εις σύμβουλον αμοιβή ή αποζημίωσις θεωρείται βαρύνουσα την εταιρείαν, μόνον, εάν εγκριθή δι' ειδικής αποφάσεως της τακτικής γενικής συνελεύσεως. Αύτη δύναται να μειωθή υπό του Δικαστηρίου εάν κατ' αγαθήν κρίσιν είναι υπέρογκος και αντετάχθησαν κατά της ληφθείσης αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπούντες το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου

3. Η διάταξις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζεται προκειμένου περί αμοιβών οφειλομένων εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δι' υπηρεσίας αυτών παρεχομένας εις την εταιρείαν επί τη βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως και εργασίας ή εντολής.»

**Οι εργοδοτικές εισφορές υπέρ ΕΦΚΑ, που επιβαρύνεται η Α.Ε. για τις καταβληθείσες αμοιβές μελών Δ.Σ., εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της**

**Στις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν.4172/2013, το οποίο αναφέρεται στις εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζονται τα εξής:**

«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,
- 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»

**Στις διατάξεις του άρθρου 23 του Ν.4172/2013, το οποίο αναφέρεται στις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζονται τα εξής:**

«Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

- α)
- β),
- γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, .....

- Στην Εγκύκλιο Ε.Φ.Κ.Α. αρ. 4/2017 αναφέρονται τα εξής:

(...)

Με τις διατάξεις της παρ.3, στοιχ. γ, δ και ε, του άρθρου 38, του ν.4387/2016, ορίζονται τα ακόλουθα :

«3. Καταβάλλεται ασφαλιστική εισφορά για τον κλάδο σύνταξης ποσοστού 20% επιμεριζόμενη κατά ποσοστό 6,67% για τον εργαζόμενο και 13,33% για τον εργοδότη για τις ακόλουθες, ιδίως, κατηγορίες ασφαλισμένων, διατηρούμενης σε ισχύ του τεκμηρίου της ρύθμισης του άρθρου 2 παρ.1 του α. ν.1846/51:

γ. Ο διευθυντής, γενικός διευθυντής, εντεταλμένοι, διευθύνοντες ή συμπράττοντες σύμβουλοι, διοικητές εταιριών ή συνεταιρισμών εφόσον συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας για τις εισπραττόμενες αμοιβές, των ανωτέρω ποσοστών υπολογιζόμενων επί του συνολικού ποσού των αμοιβών.

δ. Τα πρόσωπα που διορίζονται ως μέλη Διοικητικού Συμβουλίου Α.Ε. και λαμβάνουν αμοιβή, των ανωτέρω ποσοστών υπολογιζόμενων επί της αμοιβής κατ' αποκλή.

ε. Τα μέλη Δ.Σ. αγροτικών συνεταιρισμών εφόσον λαμβάνουν αμοιβή, των ανωτέρω ποσοστών υπολογιζόμενων επί της αμοιβής.

**Υπόχρεος για την καταβολή της εργοδοτικής εισφοράς είναι οποιοδήποτε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, για λογαριασμό του οποίου οι ασφαλισμένοι του παρόντος άρθρου παρέχουν τις υπηρεσίες τους περιοδικά έναντι παροχής.** Κατά τα λοιπά εφαρμόζονται και στις κατηγορίες αυτές οι πάσης φύσεως διατάξεις περί εισφορών του ΙΚΑ-ΕΤΑΜ».

Συνεπώς, από 1.1.2017 συνεχίζουν να έχουν εφαρμογή τα ισχύοντα για τα πρόσωπα που ως διευθυντές, γενικοί διευθυντές, εντεταλμένοι, διευθύνοντες ή συμπράττοντες σύμβουλοι, διοικητές εταιριών ή συνεταιρισμών παρέχουν τις υπηρεσίες τους ως προς το νομικό πρόσωπο της εταιρείας ή του συνεταιρισμού με σχέση εξαρτημένης εργασίας, ενώ, εντάσσονται ως νέα κατηγορία ασφαλισμένων - εισφερόντων στον ΕΦΚΑ τα μέλη Δ.Σ. Ανωνύμων Εταιριών και Αγροτικών Συνεταιρισμών για τις αμοιβές που λαμβάνουν με την ιδιότητα του μέλους Δ.Σ., οι οποίες δεν σχετίζονται με σύναψη σχέσης εξαρτημένης εργασίας.

Οι ασφαλιστικές εισφορές για την νέα κατηγορία υπαγόμενων προσώπων (αμοιβές Μελών Δ.Σ.) υπολογίζονται για τους κλάδους κύριας σύνταξης, ασθένειας σε είδος και χρήμα και επικουρική κάλυψη, όχι όμως για τους συνεισπραττόμενους κλάδους του Ο.Α.Ε.Δ. - Ο.Ε.Κ. - Ο.Ε.Ε. που σχετίζονται με την παροχή εξαρτημένης εργα-

σίας. Οι δε ασφαλιστικές εισφορές κάθε φορά υπολογίζονται επί της όποιας μορφής αμοιβής λαμβάνουν λόγω ιδιότητας».

Στις παραγράφους 3 και 4 της ίδιας εγκυκλίου του ΕΦΚΑ αναφέρεται ότι, εκτός από την καταβολή ασφαλιστικής εισφοράς για τον κλάδο κύριας σύνταξης ποσοστού 20%, καταβάλλεται και εισφορά για υγειονομική περίθαλψη ποσοστού 7,10% και για επικουρική ασφάλιση ποσοστού 7,10%.

Έτσι, από την συνολική ασφαλιστική εισφορά υπέρ ΕΦΚΑ που ανέρχεται σε ποσοστό 34,10%, ποσοστό 12,72% παρακρατείται από τον εργαζόμενο (εν προκειμένω το μέλος Δ.Σ.) και ποσοστό 21,38% βαρύνει την εταιρεία.

Το ανώτατο όριο ασφαλιστέων αποδοχών για τον υπολογισμό της μηνιαίας ασφαλιστικής εισφοράς των ασφαλισμένων και των εργοδοτών ανέρχεται στο ποσό των 5.860,80 ευρώ και ισχύει από 1.1.2017.

Τα ασφαλιστικά στοιχεία των μελών Δ.Σ. Ανωνύμων Εταιριών, που από 01.01.2017 εντάσσονται στον Ε.Φ.Κ.Α., περιλαμβάνονται στην Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (Α.Π.Δ.), που υποβάλλει ο εργοδότης στο Ο.Π.Σ. τ. Ι.Κ.Α.-Ε.Τ.Α.Μ..

Τέλος, οι αναλογούσες ασφαλιστικές εισφορές καταβάλλονται από την εταιρεία έως την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της καταβολής των αμοιβών με χρήση της Ταυτότητας Πληρωμής Τρεχουσών Εισφορών (Τ.Π.Τ.Ε.) (σχετ. Γ.Ε.: Ε40/907/2015, Ε40/535/2015 και Ε40/433/2016 της τ. Διεύθυνσης Ασφάλισης - Εσόδων Ι.Κ.Α. - Ε.Τ.Α.Μ.).

**Συνεπώς λαμβάνοντας υπόψη συνδυαστικά τα όσα αναφέρονται ανωτέρω, οι αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη Δ.Σ. με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 άρθρου 24 Κ.Ν. 2190/1920, υπάγονται υποχρεωτικά στην ασφάλιση του ΕΦΚΑ και υπόχρεος για την καταβολή των εργοδοτικών εισφορών είναι ο εργοδότης, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της κατά τον χρόνο καταβολής τους και εφόσον ισχύουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013.**

#### **Νομοθεσία – Νομολογία**

Άρθρο 22 Ν. 4172/2013

Άρθρο 23 περίπτωση γ' Ν. 4172/2013

Εγκύκλιος ΕΦΚΑ αρ. 4/2017