

Πρωτ. Εισ. 1554/12-7-2010, Δ.Ε.Υ.Α.

Θέμα: Από τη Δ.Ε.Υ.Α. ζητούνται διευκρινίσεις σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης του προέδρου Διοικητικού Συμβουλίου Δ.Ε.Υ.Α. και συγκεκριμένα σχετικά με αποζημιώσεις που ο ίδιος έχει λάβει ήδη από το έτος 2003.

Επί του ζητήματος αυτού έχω να σημειώσω τα ακόλουθα:

1. Στο άρθρο 3, παράγραφος 7 του Νόμου 1069/1980, έτσι όπως αντικαταστάθηκε από την παράγραφο 9 άρθρο 8 του Νόμου 2839/2000, ΦΕΚ Α 196/12.9.2000, ορίζονται τα σχετικά με την αποζημίωση του προέδρου Δ.Σ. Δ.Ε.Υ.Α.:

7. Στον Πρόεδρο του Διοικητικού Συμβουλίου στην περίπτωση που δεν είναι Δήμαρχος μπορεί να καταβάλλεται για τις παρεχόμενες στην επιχείρηση υπηρεσίες του αποζημίωση καθοριζόμενη με απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας μετά από πρόταση του Διοικητικού Συμβουλίου της Επιχείρησης, που δεν μπορεί να υπερβαίνει το 50% του ποσού των εξόδων παράστασης που εισπράττει ο Δήμαρχος του οικείου δήμου ή αν πρόκειται για κοινοτική επιχείρηση το 50% των εξόδων παράστασης του Προέδρου της οικείας κοινότητας. Σε περίπτωση απουσίας του Προέδρου του Διοικητικού Συμβουλίου λόγω ασθένειας ή άδειας πέραν του μηνός, η αποζημίωση αυτή καταβάλλεται εξ ημισείας σε αυτόν και τον αναπληρωτή του. Κατά τον ίδιο τρόπο στον Πρόεδρο, τα μέλη και τον Γραμματέα του Διοικητικού Συμβουλίου, μπορεί να παρέχεται, για τη συμμετοχή τους στις συνεδριάσεις αυτού, αποζημίωση.

Η αποζημίωση του Προέδρου, των μελών, του εισηγητή και γραμματέα του Δ.Σ. της επιχείρησης καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα της Περιφέρειας (...).

2 α) Περαιτέρω στο ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΣΤ´, «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή» και ειδικότερα στο άρθρο 48 του Νόμου 2238/1994, το οποίο έχει υποστεί τροποποίηση με την παράγραφο 11 άρθρου 6 του Νόμου 3842/2010, ΦΕΚ Α 58/2.4.2010, ισχύουσα όμως από 1-1-2011, διαλαμβάνονται μεταξύ άλλων και τα ακόλουθα:

«2. Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται: (...)

γ) Σε αντιπροσώπους επαγγελματιών οργανώσεων και ιδιώτες για τη συμμετοχή τους σε κάθε είδους επιτροπές ή συμβούλια, από το Δημόσιο, νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, σωματεία, ιδρύματα, συνεταιρισμούς και οργανισμούς γενική.»

2 β) Επίσης βάσει του άρθρου 58 του ίδιου νόμου υπό τον τίτλο «Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίων επαγγελματιών» ορίζονται τα ακόλουθα:

«1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέριου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή "είκοσι τοις εκατό (20%)" στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες

που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.»

(Ο προβλεπόμενος από την παραγράφου 1 συντελεστής παρακράτησης δεκαπέντε τοις εκατό (15%) αυξήθηκε σε είκοσι τοις εκατό (20%) με το άρθρ.3 παρ.17 Ν.2579/1998 Α 31/17.2.1998.)

3. Σύμφωνα με το Δ 12 1061899 ΕΞ 2010 της 12ης Μαΐου 2010 του Υπουργείου Οικονομικών, Διεύθυνσης φορολογίας εισοδήματος, απευθυνόμενο προς τη Δ.Ο.Υ. *«τα ποσά της μηνιαίας αποζημίωσης που καταβάλλονται στον Πρόεδρο του Δ.Σ. Δημοτικής Επιχείρησης Ύδρευσης και Αποχέτευσης για τις παρεχόμενες στην επιχείρηση υπηρεσίες του καθώς και τα ποσά αποζημίωσης που του καταβάλλονται για τη συμμετοχή του στις συνεδριάσεις του Δ.Σ. σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 3 του Νόμου 1069/1980 μετά την αντικατάστασή τους με την παράγραφο 9 άρθρο 8 του Νόμου 2839/2000, αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 2 του άρθρου 48 του νόμου 2238/1994 και κατά την καταβολή τους υπάρχει υποχρέωση παρακράτησης φόρου με συντελεστή 20 &, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 48 του ίδιου νόμου.»*

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι η ορθή υπαγωγή της κατ' άρθρο 3, παράγραφος 7 του Νόμου 1069/1980 αποζημίωσης Προέδρου Δ.Σ. Δ.Ε.Υ.Α. από απόψεως φορολόγησης εισοδήματος είναι στην έννοια του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα. Η καταβολή των αποζημιώσεων αυτών από το νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου της Δ.Ε.Υ.Α. συνεπιφέρει και την παρακράτηση ποσού 20 % στην πηγή, ήτοι εκ της ίδιας της επιχείρησης, κατ' άρθρο 58 του νόμου 2238/1994.

5. Ως προς το νομικό σύστημα της παρακρατήσεως πρέπει να αναφερθούν τα ακόλουθα: Η παρακράτηση αποτελεί έννοια διάφορη από την αυτοτελή φορολόγηση, καθώς η πρώτη είναι στάδιο μέσα στο σύστημα της φορολόγησης, ενώ η δεύτερη αυτοδύναμη διαδικασία φορολόγησης. Με την παρακράτηση δεν εξαντλείται η φορολογική

υποχρέωση, παρά μόνο όταν τούτο ρητά ορίζεται στο νόμο, όπως π.χ. στο άρθρο 13 του Νόμου 2238/1994 περί αυτοτελούς φορολόγησης με παρακράτηση στην πηγή. Όταν ο νόμος δεν ορίζει εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης, τότε στο φορολογητέο εισόδημα του διοικουμένου περιλαμβάνεται και το εισόδημα, επί του οποίου έγινε η παρακράτηση, αλλά, το ποσόν που του παρακρατήθηκε αφαιρείται από τον (τελικό) φόρο: «Από το συνολικό ποσό του φόρου που αναλογεί στο φορολογητέο εισόδημα (...) εκπίπτουν (...): ο φόρος που έχει προκαταβληθεί ή παρακρατηθεί. Αν ο παρακρατηθείς ή προκαταβληθείς φόρος είναι ανώτερος από τον αναλογούντα, συμψηφίζεται η επιπλέον διαφορά.» (Φορολογικό Δίκαιο, Αναστόπουλος / Φορτσάκης, β' έκδοση, σελ. 248.)

6. Σημειώνεται ότι εκ του άρθρου 84 του Νόμου 2238/1994 ισχύει γενικός κανόνας πενταετούς παραγραφής της ικανότητας κοινοποίησης φύλλου ελέγχου για τη φορολογία εισοδήματος, η οποία πενταετία εκκινεί από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης από πλευράς του φορολογουμένου. Αυτός ο κανόνας θέτει ζήτημα παραγραφής τυχόν επιβολής φόρου από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. εν έτει 2010 για τα έτη 2003 και 2004. Πρέπει όμως να εξετασθεί όλη η περιπτώσιολογία του άρθρου 84, υπό την έννοια τυχόν υπαγωγής σε άλλη διάταξη του άρθρου (και όχι στην παράγραφο 1) βάσει των πραγματικών περιστατικών της φορολόγησης του εν λόγω Προέδρου Δ.Σ.:

«Άρθρο 84

Παραγραφή

1. Η κοινοποίηση φύλλου ελέγχου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 69, δεν μπορεί να γίνει μετά την πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την επίδοση της δήλωσης. Το δικαίωμα του Δημοσίου για Επιβολή του φόρου παραγράφεται μετά την πάροδο της πενταετίας.

2. Κατ'εξαίρεση, η Βεβαίωση του φόρου μπορεί να γίνει και μετά την πάροδο πενταετίας, αν η εγγραφή στο όνομα της ομόρρυθμης, ετερόρρυθμης εταιρίας, κοινοπραξίας, κοινωνίας και αστικής εταιρίας, σύμφωνα με το άρθρο 64, έγινε οριστική μετά την πάροδο αυτής, όχι όμως και πέρα από έξι (6) μήνες από την κοινοποίηση στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της απόφασης του διοικητικού δικαστηρίου ή από την οριστικοποίηση της εγγραφής με Διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης άσκησης προσφυγής.

3. Εξαιρετικώς, επίσης, δύναται να κοινοποιηθεί φύλλο ελέγχου και μετά την πάροδο της πενταετίας:

α) Αν το φύλλο ελέγχου που κοινοποιήθηκε εντός της πενταετίας ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής, γιατί ο φορολογούμενος δεν έλαβε γνώση αυτού.

β) Αν εντός της πενταετίας κοινοποιήθηκε το φύλλο ελέγχου σε πρόσωπο, που δεν έχει φορολογική υποχρέωση, συνολικά ή μερικά.

γ) Αν η έκδοση του φύλλου ελέγχου έγινε από αναρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία ή έγινε για οικονομικό έτος διαφορετικό από εκείνο στο οποίο υπάγεται το φορολογητέο εισόδημα.

δ) Αν το φύλλο ελέγχου που εκδόθηκε εμπρόθεσμα ακυρωθεί μετά την πάροδο αυτής.

4. Το δικαίωμα του Δημοσίου για την ενέργεια αρχικής ή συμπληρωματικής φορολογικής εγγραφής και την επιβολή φόρων, πρόσθετων φόρων, για φορολογικές παραβάσεις, παραγράφεται μετά την πάροδο

δεκαετίας, εφόσον η μη ενάσκησή του, έστω και κατά ένα μέρος, οφείλεται:

α) Στην από πρόθεση πράξη ή παράλειψη του φορολογουμένου με τη σύμπραξη του αρμόδιου φορολογικού οργάνου.

β) Σε οποιαδήποτε από τις περιπτώσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 68, ανεξάρτητα από το εάν έχει εκδοθεί και κοινοποιηθεί ή όχι, αρχικό φύλλο ελέγχου.

Όταν τα συμπληρωματικά στοιχεία περιέρχονται στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας το τελευταίο έτος της Παραγραφής, ο χρόνος αυτής παρατείνεται για ένα ακόμη ημερολογιακό έτος.

5. Αν δεν υποβληθεί δήλωση φορολογίας εισοδήματος ή δήλωση απόδοσης παρακρατούμενων φόρων ή δήλωση φόρου εισοδήματος του άρθρου 64, το δικαίωμα του Δημοσίου να κοινοποιήσει το φύλλο ελέγχου ή την πράξη καταλογισμού φόρου του άρθρου 64, παραγράφεται μετά την πάροδο δεκαπέντε (15) ετών από τη λήξη της προθεσμίας για την επίδοση της δήλωσης.

Σε περίπτωση υποβολής των πιο πάνω δηλώσεων κατά τη διάρκεια του τελευταίου έτους πριν από την ημερομηνία λήξης του χρόνου Παραγραφής, το δικαίωμα του Δημοσίου για την κοινοποίηση φύλλου ελέγχου παραγράφεται μετά την πάροδο τριετίας από τη λήξη του έτους υποβολής της δήλωσης. (...)

Ο γνωμοδοτών δικηγόρος
Πάνος Ζυγούρης