



Άρθρο του ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΟΥ ΔΗΜ. ΓΡΑΒΙΑ¹

Απασχόληση ετερόρρυθμου εταίρου με μισθό: Φορολογικά και ασφαλιστικά θέματα

Ενα σύνθημα ερώτημα που τίθεται είναι αν κατά πόσο είναι εφικτό και νόμιμο να απασχολείται ταυτόχρονα ως μισθωτός ένας ετερόρρυθμος εταίρος μιας ετερόρρυθμης εταιρείας. Αν δηλαδή μπορεί να παρέχει εξαρτημένη εργασία στην εταιρεία που είναι συνάμα και ετερόρρυθμο μέλος. Στη σημερινή επισήμανση θα παραθέσουμε τα φορολογικά και ασφαλιστικά ζητήματα που εγείρονται σε τέτοιες περιπτώσεις.

1. Κατ' αρχάς, να σημειώσουμε ότι, το θέμα της παροχής εξαρτημένης εργασίας είναι πραγματικό και η κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα. Ακόμη και σε εταιρικά σχήματα, μπορεί να παρέχεται εργασία από τους εταίρους που εμπεριέχει ή υποκρύπτει χαρακτηριστικά εξαρτημένης εργασίας, οπότε ίσως σε κάποιο ενδεχόμενο έλεγχο, τα όργανα του Ε.Φ.Κ.Α. να επιβάλλουν κυρώσεις, αφού σε μία τέτοια περίπτωση θα υπήρχε υποχρέωση ασφάλισης στο φορέα και βάσει του άρθρου 38 του ν. 4387/2016.

Όμως, το θέμα της παρουσίας των εταίρων στο χώρο της επιχείρησης (σ.σ. του διαχειριστή και των άλλων ομόρρυθμων ή ετερόρρυθμων εταίρων) και το αν προκύπτει θέμα εξαρτημένης εργασίας, αυτό ως γεγονός είναι ζήτημα πραγματικό, ενώ όπως σημειώσαμε η κάθε περίπτωση πρέπει να εξετάζεται μεμονωμένα και με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της. Αυτό που θέλουμε να προσθέσουμε είναι πως οι εντολές που έχουν δοθεί από τη διοίκηση του υπ. Εργασίας προς τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα κατά τους ελέγχους που πραγματοποιούν, είναι να εξετάζεται η ιδιότητα των προσώπων που βρίσκονται στους χώρους εργασίας των επιχειρήσεων (μέλη, εταίροι, μέτοχοι, κ.λπ.) και να ερευνώνται για το σκοπό αυτό όλα τα πρόσφορα έγγραφα (π.χ. καταστατικά, κ.ά.), έτσι ώστε να αποκρυσταλλώνουν άποψη περί του πραγματικού.

Μάλιστα, αυτό έγινε γνωστό και μέσα από μια ανακοίνωση του υπ. Εργασίας, (σ.σ. δείτε σχετική ανάρτηση), στην οποία αναφέρονται και τα εξής:

«[...] Έλεγχος των μη μισθωτών

(...)

β) Στην περίπτωση μελών εταίρων ΟΕ, ΕΕ, ΑΕ, ΕΠΕ, μέλη Διοικητικών Συμβουλίων Εταιρειών, απασχόλησης Διαχειριστών ΟΕ, διαχειριστών μονοπρόσωπων ΙΚΕ και μονοπρόσωπων ΕΠΕ, ελέγχεται η

(1) Ο κ. Κωνσταντίνος Δ. Γραβιάς είναι Πτυχιούχος Οικον. Παν/μίου Πειραιά, Λογιστής – φοροτεχνικός και Μέλος της επιστημονικής ομάδας του Taxheaven

ασφάλιση τους, όπως προβλέπεται στην κείμενη νομοθεσία (άρθρα 38 και 39 του ν. 4387/2016) και παράλληλα όπου κριθεί αναγκαίο τηρείται η ανωτέρω διαδικασία και τα αποτελέσματα του επιτόπιου ελέγχου διαβιβάζονται στις αρμόδιες Υπηρεσίες για περαιτέρω ενέργειες [...]».

II. Στην απόφαση του Α.Π. με αριθμό 1059/2013 ορίζονται (παραθέτουμε την περίληψη):

«Από τις διατάξεις των άρθρων 648, 652 ΑΚ και 6 του Ν. 765/943, που κυρώθηκε με την Π.Υ.Σ. 324/1946 και διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 38 του Εισ. Ν.ΑΚ, προκύπτει ότι, για τον χαρακτηρισμό της εργασίας, ως εξαρτημένης, ο οποίος γίνεται από το δικαστήριο, μετά από εκτίμηση όλων των συγκεκριμένων περιστάσεων, ανεξάρτητα από τον νομικό χαρακτήρα, που έδωσαν τα συμβαλλόμενα μέρη, απαιτείται όπως, αυτός που την παρέχει, τελεί κατά την εκτέλεση της, κάτω από τις οδηγίες και τον έλεγχο του εργοδότη, ο οποίος καθορίζει τον τόπο, τον χρόνο και την έκταση της παροχής, μέσα στα συμβατικά ή νόμιμα όρια, κατά τρόπο δεσμευτικό για τον μισθωτό, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να υπακούει και ακολουθεί τις οδηγίες του εργοδότη.

Εάν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις αυτές και ειδικότερα αν αυτός που παρέχει την εργασία δεν υποβάλλεται σε νομική εξάρτηση από τον εργοδότη, κατά την παραπάνω έννοια, τότε πρόκειται για σύμβαση παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών επί της οποίας δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας. Ο χαρακτήρας της εργασίας ως εξαρτημένης δεν επηρεάζεται από τον τρόπο προσδιορισμού ή καταβολής της αμοιβής του εργαζομένου, ούτε από άλλα δευτερεύοντα στοιχεία, όπως η έκδοση δελτίων παροχής υπηρεσιών ή η ασφάλιση στο ΙΚΑ.

Περαιτέρω από το συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 741, 742 παρ.1, 361 και 648 ΑΚ συνάγεται ότι σύμβαση εταιρίας υπάρχει όταν καθένας από τους συμβαλλομένους αναλαμβάνει την υποχρέωση καταβολής ορισμένης εισφοράς που μπορεί να συνίσταται και σε παροχή της προσωπικής του εργασίας και όλοι επιδιώκουν διά της συνεργασίας μεταξύ τους κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό.

Η σύμβαση της εταιρίας δεν αποκλείει τη σύναψη παράλληλα μεταξύ ενός από τους εταίρους και του διαχειριστή της εταιρίας συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας, με την οποία ο πρώτος προσλαμβάνεται ως υπάλληλος για να προσφέρει, αντί μισθού, εργασία που δεν περιλαμβάνεται στην εταιρική του εισφορά.».

III. Όπως είναι γνωστό, οι εταίροι των προσωπικών εταιρειών επιδιώκουν κοινούς σκοπούς (Α.Κ. 741), όπως αυτοί έχουν συμφωνηθεί και καθορίζονται στο καταστατικό του νομικού προσώπου (άρθρο 252, ν. 4072/2012), ασφαρίζονται δε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 «Εισφορές αυτοτελώς απασχολούμενων και ελεύθερων επαγγελματιών» του ν. 4387/2016.

Περαιτέρω, οι εισφορές των εταίρων μπορούν να συνίστανται σε εργασία αυτών, σε χρήματα ή σε άλλα αντικείμενα, καθώς και σε κάθε άλλη παροχή (Α.Κ. 742). Επιπρόσθετα σημειώνουμε πως αυτός που παρέχει εξαρτημένη εργασία, τελεί κατά την εκτέλεσή της υπό τις οδηγίες και τον έλεγχο του εργοδότη, ο οποίος έχει δικαίωμα να καθορίζει τον τόπο, τον χρόνο και την έκταση της παροχής εργασίας, μέσα στα συμβατικά ή νόμιμα όρια και κατά τρόπο δεσμευτικό για τον μισθωτό, ο οποίος είναι υποχρεωμένος να υπακούει και να ακολουθεί τις οδηγίες του εργοδότη. Επίσης και με βάση τη νομολογία, δεν αποκλείεται η παράλληλη σύναψη σύμβασης εξαρτημένης εργασίας, μεταξύ ενός από τους εταίρους και του διαχειριστή της εταιρίας, με την οποία ο πρώτος προσλαμβάνεται για να προσφέρει με μισθό, εργασία που δεν περιλαμβάνεται στην εταιρική του εισφορά.

Αν για παράδειγμα ο ετερόρρυθμος εταίρος μιας Ε.Ε. ουσιαστικά εργάζεται για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού, συνεπώς πρόκειται για τη λεγόμενη εταιρική εργασιακή σχέση, τότε αυτή η σχέση δεν

έχει καμία σχέση με την παροχή εξαρτημένης εργασίας. Συνεπώς, ο εταίρος αυτός, όπως και οι λοιποί εταίροι ουσιαστικά θα προσπαθούν για την επίτευξη του εταιρικού σκοπού, θα λαμβάνουν αποφάσεις για την πορεία της εταιρείας, θα συμμετέχουν ουσιαστικά και στους κινδύνους που συναρτώνται με την επιδίωξη του εταιρικού σκοπού, κ.λπ. Άρα, δεν τίθεται ζήτημα επιβολής κυρώσεων από τα κλιμάκια του ΣΕΠΕ. Άλλωστε, τα ελεγκτικά όργανα δεν μπορούν να τεκμηριώσουν αν ο εν λόγω εταίρος βρίσκεται στην εταιρεία καθ' όλη τη διάρκεια που παραμένει ανοιχτό το κατάστημα, αφού ο επιτόπιος έλεγχος επί της ουσίας «φωτογραφίζει» τους παριστάμενους τη δεδομένη στιγμή του ελέγχου γι' αυτό ζητά και τα καταστατικά, κ.λπ. έγγραφα προκειμένου να αποκρυσταλλώσει άποψη.

Τα ίδια ισχύουν και για τον ομόρρυθμο εταίρο. Εκεί βέβαια, θα μπορούσε να προβλεφθεί από το καταστατικό μια αμοιβή διαχείρισης την οποία θα λαμβάνει ο διαχειριστής¹.

IV. Αν όμως, όντως πρόκειται για περίπτωση παροχής εξαρτημένης εργασίας, τότε ο εν λόγω ετερόρρυθμος θα πρέπει να ασφαλιστεί βάσει του άρθρου 38 του ν. 4387/2016 όπως και οι λοιποί μισθωτοί της εταιρείας και θα συντρέχει περίπτωση παράλληλης απασχόλησης (άρθρο 38 του ν. 4387/2016, με ασφάλιση μέσω Α.Π.Δ. για την απασχόληση λόγω της εξαρτημένης εργασίας και συνάμα ασφάλιση βάσει του άρθρου 39 λόγω ιδιότητας), οπότε πρέπει να δούμε τα κατωτέρω:

Με τις διατάξεις του άρθρου 35 του ν.4670/2020 «Ασφαλιστική μεταρρύθμιση και Ψηφιακός μετασχηματισμός Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης» (νόμος Βρούτση), προβλέφθηκε η αποσύνδεση των εισφορών μη μισθωτών ασφαλισμένων από το δηλωθέν εισόδημα και ο προσδιορισμός τους με βάση ασφαλιστικές κατηγορίες, με έναρξη ισχύος από 01.01.2020.

Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 32 του ίδιου νόμου προβλέφθηκε ότι για τον προσδιορισμό της μηνιαίας εισφοράς στις περιπτώσεις μη μισθωτών ασφαλισμένων με παράλληλη μισθωτή απασχόληση, λαμβάνονται υπόψη τα ποσά εισφορών ανά κλάδο από τη μισθωτή απασχόληση και καταβάλλεται, εφόσον προκύπτει, η διαφορά από την κατώτατη, κατά περίπτωση, προβλεπόμενη

(1). Στα άρθρα 254 και 274 του ν. 4072/2012 ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 254. Διαχείριση

1. Δικαίωμα και υποχρέωση διαχείρισης έχουν όλοι οι εταίροι, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.

2. Εφόσον η διαχείριση ασκείται από όλους ή από περισσότερους εταίρους και δεν προβλέπεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση, κάθε διαχειριστής εταίρος μπορεί να ενεργεί μόνος. Αν ένας από τους λοιπούς διαχειριστές εταίρους εναντιώνεται στην ενέργεια μιας πράξης πριν από την εκτέλεσή της, ο διαχειριστής οφείλει να μην την τελέσει.

3. Η εξουσία διαχείρισης καταλαμβάνει όλες τις πράξεις συνήθους διοίκησης της εταιρείας. Για τη διενέργεια πράξεων που βρίσκονται εκτός της συνήθους διοίκησης απαιτείται η συναίνεση όλων των εταίρων.

4. Ο διαχειριστής έχει υποχρέωση πληροφόρησης σχετικά με την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, καθώς και υποχρέωση λογοδοσίας.

Άρθρο 274. Διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων

1. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν συμμετέχει στη διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων, ούτε στη λήψη των αποφάσεων, εκτός αν ορίζεται διαφορετικά στην εταιρική σύμβαση.

2. Ο ετερόρρυθμος εταίρος δεν έχει δικαίωμα εναντίωσης σε πράξη που ενεργεί άλλος διαχειριστής εταίρος, εκτός αν η πράξη υπερβαίνει τη συνήθη διαχείριση. Στην τελευταία περίπτωση ο διαχειριστής οφείλει να μην τελέσει την πράξη αυτή».

Συνεπώς, στην ετερόρρυθμη εταιρεία, εφαρμοζόμενων αναλόγως και των διατάξεων περί ομόρρυθμης εταιρείας απουσία ειδικότερης ρύθμισης, οι ετερόρρυθμοι εταίροι δεν μπορούν να μετέχουν στη λήψη αποφάσεων εκτός αν υπάρχει αντίθετη πρόβλεψη στο καταστατικό της εταιρείας. Για τις νομικές προεκτάσεις και τις τυχόν επιπτώσεις που μπορεί να υπάρξουν για τον ετερόρρυθμο εταίρο στην περίπτωση που αυτός είναι και διαχειριστής, θα πρέπει να ερωτάται ο νομικός σύμβουλος της εταιρείας.

εισφορά ή την εισφορά τυχόν ανώτερης επιλεγείσας κατηγορίας.

Να θυμίσουμε στο σημείο αυτό πως, βάσει των διατάξεων του ν. 4387/2016 όπως ισχύουν σήμερα, περιπτώσεις μη μισθωτών ασφαλισμένων με παράλληλη μισθωτή απασχόληση το ποσό εισφοράς από τη μισθωτή απασχόληση (συνολική μηνιαία εισφορά μισθωτού και εργοδότη για κύρια σύνταξη και υγειονομική περίθαλψη) δεν μπορεί να υπολείπεται του ποσού της δεύτερης (2ης), κατά περίπτωση, ασφαλιστικής κατηγορίας. Επομένως, ο εταίρος θα ασφαλιζεται ως μισθωτός με τον τρόπο που προαναφέραμε, για δε την συμμετοχή του στην εταιρεία, θα υποχρεούται να ασφαλιζεται συμπληρωματικά, συνολικά από αμφότερες τις ιδιότητες, μέχρι του ποσού εισφοράς της δεύτερης ασφαλιστικής κατηγορίας για σύνταξη και περίθαλψη. Υπ' αυτή την έννοια οι εισφορές που θα καταβάλλονται για την αμοιβή του ως υπαλλήλου είτε εν όλω ή εν μέρει, θα καλύπτουν την υποχρέωση καταβολής εισφοράς του αυτοαπασχολούμενου. Αν έχει επιλεγεί ανώτερη κατηγορία καταβάλλεται η αντίστοιχη διαφορά μόνο για τον Κλάδο Σύνταξης.

Επίσης, να τονίσουμε πως, εφόσον πρόκειται για παροχή εξαρτημένης εργασίας και συγχρόνως πληρούνται όλα τα παραπάνω, η δαπάνη μισθοδοσίας για το συγκεκριμένο εργαζόμενο/εταίρο εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Ε. Βέβαια, επισημαίνεται πως κάθε δαπάνη εξετάζεται ως ξεχωριστή περίπτωση, από την αρμόδια ελεγκτική αρχή, με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

Κλείνοντας, θέλουμε να επισημάνουμε πως αν επί της ουσίας δεν πρόκειται για παροχή εξαρτημένης εργασίας, αλλά όλο αυτό αφορά σε περίπτωση καταστρατήγησης των διατάξεων, δηλαδή εικονικός εταίρος που είναι καθαρόαιμος εργαζόμενος (μισθωτός) και που απλά μπήκε με μικρό ποσοστό στην εταιρεία, κ.λπ.), κάτι που μπορεί να τεκμηριωθεί σε περίπτωση ελέγχου, τότε η Ε.Ε. θα βρεθεί αντιμέτωπη με τις κυρώσεις του νόμου, ενώ μπορεί και ο ίδιος ο εργαζόμενος να στραφεί στο μέλλον κατά της εταιρείας και να διεκδικεί μισθούς, αποζημιώσεις, κλπ. Έχουμε δει εσχάτως περιπτώσεις επιχειρήσεων εστίασης που βάζουν ως μετόχους ή εταίρους π.χ. τους σερβιτόρους με 1% ή με πολύ μικρό ποσοστό για να μην έχουν οι εργοδότες ζήτημα με τα ωράρια και την επιθεώρηση εργασίας. Σε τέτοιες εξόφθαλμες περιπτώσεις καταστρατήγησης των διατάξεων, φρονούμε πως δεν αποτελεί πανάκεια η ένταξη των εν λόγω προσώπων στο εταιρικό κεφάλαιο μιας Ε.Ε. αφού είναι πασιφανές πως ο σερβιτόρος παρέχει εξαρτημένη εργασία και είναι εύκολο να αποδειχθεί αυτό σε κάποιο πιθανό έλεγχο.

Κυκλοφορεί από τις Εκδόσεις «ΤΟΤΣΗ»

ΧΡΗΣΤΟΥ Ν.ΤΟΤΣΗ
Δικηγόρου - Οικονομολόγου

ΚΩΔΙΚΑΣ

ΑΝΩΝΥΜΩΝ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΕΙΩΝ ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΕΝΗΣ ΕΥΘΥΝΗΣ

Έκδοση 25η (2024)

Ενημερωμένη και με το Ν. 5122/2024

ΑΝΑΝΕΩΣΤΕ ΤΗ ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΣΑΣ ΣΤΟ ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΛΟΓΙΣΤΗΣ»