



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 17.12.2019

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 2571

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333254

ΦΑΞ : 2313-333258

E-Mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170). όπως τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ. κατά της με αριθ. ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2018 (αρ. δήλωσης) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2018 (αρ. δήλωσης), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγήςμε Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2018, που εκδόθηκε στις 28.06.2019, δυνάμει της με αριθμό υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, προέκυψε ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 420,60€,

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας μεταξύ άλλων, στον κωδικό 351 (*εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο*) το ποσό των 5.974,29€.

Η Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης μετά τον έλεγχο των σχετικών δικαιολογητικών (κατόπιν σχετικού μηνύματος για προσκόμιση και έλεγχο των παραστατικών των δεδομένων της δήλωσης προς ολοκλήρωση της εκκαθάρισης) προέβη σε εκκαθάριση της με αρ. καταχώρησης δήλωσης, εκδίδοντας την με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου και διαγράφοντας το αναγραφέν ποσό στον κωδικό 351, για το οποίο είχαν προσκομιστεί τα ακόλουθα: α) βεβαίωση της Διεύθυνσης Εισφορών Μη Μισθωτών του ΕΦΚΑ, που αφορούσε σε καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές έτους 2018 ύψους 503,85€ και β) βεβαίωση της Διεύθυνσης Εισφορών της Περιφερειακής Μονάδας ΕΦΚΑ (τέως ΕΤΑΑ-ΤΣΜΕΔΕ), που αφορούσε σε καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές έτους 2018 ύψους 5.470,44€, πλέον τόκων 1.458,00€, λόγω ασφάλισής του στο ταμείο από 30.10.1996, με την ειδικότητα του χημικού μηχανικού.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητούν να ακυρωθεί η με αρ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2018, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Η φορολογική αρχή έσφαλε κατά τον προσδιορισμό του φορολογητέου εισοδήματος του έτους 2018, καθώς δεν έλαβε υπόψη τις καταβληθείσες εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης ύψους 5.974,29€. Αυτό συνιστά αλλοίωση της πραγματικής οικονομικής κατάστασης του προσφεύγοντος, καθώς και του πραγματικού διαθέσιμου εισοδήματός του.

Επειδή, στο άρθρο **7§1 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: « Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα».

Επειδή, στο άρθρο **12§1 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

Επειδή, στο άρθρο **14§1 του Ν. 4172/2013** ορίζεται ότι: «Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο, ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος, περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **Α1041/2019** απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή»: «...ε. Οι κωδικοί 351-352 συμπληρώνονται από τον φορολογούμενο και αφορούν σε ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τους ίδιους τους μισθωτούς ή συνταξιούχους σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης εξαιτίας εξαγοράς χρόνου ασφάλισης, όπως χρόνου στρατιωτικής θητείας, και οι οποίες μειώνουν το εισόδημα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις. Συμπληρώνονται ομοίως οι εισφορές ΝΑΤ, όπως και τα ποσά που καταβάλλονται από τους ίδιους τους μισθωτούς υπέρ ταμείων επαγγελματικής ασφάλισης (ΤΕΑ), κατά το μέρος που αφορούν τη μισθωτή τους εργασία (ΠΟΛ.1227/2018 εγκύκλιος). Επιπλέον, αναγράφονται και οι καταβληθείσες για το χρονικό διάστημα από 1.6.2018 και εφεξής, σύμφωνα με την ανωτέρω εγκύκλιο ΕΦΚΑ, ασφαλιστικές εισφορές από τους ίδιους τους διαχειριστές και εταίρους μονοπρόσωπης Ι.Κ.Ε. που αναλογούν στο εισόδημα που προέρχεται μόνο από τις αμοιβές διαχείρισης το οποίο θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος). Επίσης, αναγράφονται αυτές που καταβλήθηκαν, για το ίδιο πιο πάνω διάστημα, επί του εισοδήματος που προέκυψε από την αμοιβή διαχείρισης, από τους ίδιους τους διαχειριστές και εταίρους πολυπρόσωπης Ι.Κ.Ε. καθώς και από τους ίδιους τους διαχειριστές μονοπρόσωπης ή πολυπρόσωπης Ι.Κ.Ε. που δεν έχουν εταιρική ιδιότητα (τρίτο πρόσωπο).

Κανένα άλλο ποσό καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών δεν αναγράφεται στους κωδικούς αυτούς. Οι εισφορές αυτές, οι οποίες εκπίπτουν από το εισόδημα από μισθωτή υπηρεσία, αποδεικνύονται βάσει αποδεικτικών εγγράφων ή σχετικών δικαιολογητικών που οι φορολογούμενοι προσκομίζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν προσκλήσεώς τους».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1113/2.6.2015**: «β) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε.: ι) Οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα

έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1). ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. **ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018** έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας παρέχονται οι εξής διευκρινίσεις: «Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκυκλίου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα: 1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο. 2. Με το αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας έγινε δεκτό ότι οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων οι οποίες επιβάλλονται με νόμο και τις οποίες καταβάλλουν οι εταίροι και οι διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ στον ασφαλιστικό φορέα για την ασφάλισή τους ως εταίροι, διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ και ΕΕ και μόνο για αυτή την αιτία, εμπίπτουν στην περ. δ' παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013, εφόσον αφορούν στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και συνεπώς εξαιρούνται της φορολογίας εισοδήματος. 3. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ.γ' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όσον αφορά τις μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. 4. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. η διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., μεταξύ άλλων, διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά, σε περίπτωση που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1). Περαιτέρω, οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).....».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/2016: «Ζ. Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών εταίρων ΕΠΕ/ΙΚΕ που είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές, καθώς και μελών ΔΣ ΑΕ που κατέχουν άνω του 3% του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε. 1. Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές των εταίρων Ε. Π. Ε. ή Ι.Κ.Ε. δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, αλλά σε περίπτωση που οι εταίροι λαμβάνουν αμοιβή και ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, οι ασφαλιστικές τους εισφορές θα εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ατομικής τους επιχείρησης. Αν δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν από την Ε.Π.Ε. ή την Ι.Κ.Ε. θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1). 2. Ομοίως, σε περίπτωση που κάποια από τα παραπάνω μέλη είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές στις πιο πάνω εταιρείες, οι οποίοι επίσης δεν λαμβάνουν καμία αμοιβή λόγω της ιδιότητάς τους αυτής, οι υπόψη ασφαλιστικές εισφορές δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών.3. Επίσης, με την ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι οι ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. Α.Ε. που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν συμμετέχουν στο κεφάλαιο των υπόψη εταιρειών και επιπλέον οι αμοιβές που λαμβάνουν λόγω της ιδιότητάς τους αυτής θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, τότε οι ασφαλιστικές εισφορές θα εκπίπτουν από το εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες και θα δηλωθούν από τα φυσικά πρόσωπα στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός τους (Ε1).....».

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων, στο φορολογικό έτος 2018 απασχολήθηκε ως μισθωτός από την επιχείρηση «GLOBOMED ΙΚΕ», με Α.Φ.Μ. 800858320, καθώς και από την ατομική επιχείρηση «ΣΙΟΥΚΑΣ ΜΙΧΑΗΛ», με Α.Φ.Μ. 051793020.

Επειδή, από το υποσύστημα Μητρώου του συστήματος TAXIS, προκύπτει ότι ο προσφεύγων, φυσικό πρόσωπο- μη επιτηδευματίας, το φορολογικό έτος 2018 ήταν: α) μέλος (με ποσοστό συμμετοχής 98%) και διαχειριστής στην εταιρία «.....», Α.Φ.Μ., β) μέλος και διαχειριστής της εταιρίας «.....», Α.Φ.Μ....., γ) μέλος Δ.Σ. της εταιρίας, Α.Φ.Μ., δ) διευθύνων σύμβουλος της εταιρίας, Α.Φ.Μ.

Επειδή, ο προσφεύγων στο υπό κρίση φορολογικό έτος 2018 δεν δηλώνει αμοιβές, που να θεωρούνται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, από τις ως άνω εταιρείες, στις οποίες ήταν μέλος, διαχειριστής ή διευθύνων σύμβουλος, έτσι ώστε να καταστεί δυνατός ο συμψηφισμός αυτών με την δαπάνη που κατέβαλε για τις υπό κρίση ασφαλιστικές εισφορές στον Ε.Φ.Κ.Α.. Περαιτέρω, βάσει των ως άνω διατάξεων, ο προσφεύγων δεν δύναται να εκπέσει το ποσό των εν λόγω ασφαλιστικών εισφορών από το μοναδικό εισόδημα που δήλωσε, ήτοι τις αποδοχές που έλαβε για μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στις εταιρίες «.....» και «.....».

Κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς η αρμόδια Φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, διαγράφοντας το εν λόγω ποσό από τον κωδικό 351 της αρχικής υπ' αρ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντος, ενώ οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. / 2019 ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2018

Πιστωτικό ποσό: 420,60€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από την με αρ. ειδοποίησης / 28.06.2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον προσφεύγοντα.

**Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α8 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.