



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 10-1-2020

Αριθμός απόφασης: 56

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213-1604538

**ΦΑΞ** : 213-1604567

## **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 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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 30-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατοίκου ..... κατά με αριθ. δήλωσης ...../ 29-8-2019 (αριθ. ειδ/σης ..... ) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθ. δήλωσης ...../ 29-8-2019 (αριθ. ειδ/σης ..... ) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30-9-2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ....., 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:

Ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2018 υπέβαλε την με αριθ. .... αρχική δήλωση στην οποία είχε συμπληρώσει στον κωδικό 351 «Εισφορές σε ασφαλιστ. οργαν. υποχρ/κής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο» του εντύπου Ε1 το ποσό των 13.789,18€. Προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία εκκαθάρισης της ανωτέρω δήλωσης, ο προσφεύγων κλήθηκε να προσκομίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όλα τα δικαιολογητικά που είναι σχετικά με το ανωτέρω αναγραφόμενο στη δήλωση ποσό.

Ο προσφεύγων προσκόμισε την με αριθ. .... / 23-4-2018 βεβαίωση του ΕΦΚΑ, η οποία αφορούσε καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε ασφαλιστικά ταμεία, από την οποία προκύπτει ότι το ποσό των 13.789,18€ αφορούσε ρυθμισμένες εισφορές παλαιότερων ετών, ήτοι για χρονικό διάστημα 5/2012 - 10/2016. Έπειτα, διενεργήθηκε εκκαθάριση της ανωτέρω δήλωσης, χωρίς να γίνει μείωση του φορολογητέου ποσού κατά το ποσό των 13.789,18€ και ως εκ τούτου, εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης .... / 29-8-2019 (αριθ. ειδ/σης ....) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων υπέβαλε την αριθ. .... / 4-9-2019 αίτηση για να του γνωστοποιηθεί ο λόγος μη αναγνώρισης ως εκπεστέων των ασφαλιστικών αυτών εισφορών, στην οποία όμως η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ δεν απάντησε.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να περαστούν στον κωδικό 351 του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, οι ανωτέρω καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές και να διενεργηθεί εκ νέου εκκαθάριση.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

...

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, ...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1046/ 6-2-2015 «Φορολογική μεταχείριση καταβαλλόμενων ασφαλιστικών εισφορών οικ. έτους 2014 από μισθωτούς και συνταξιούχους καθώς και δικηγόρους που απασχολούνται με έμμισθη εντολή και βρίσκονται σε αναστολή άσκησης του δικηγορικού λειτουργήματος» αναφέρεται ότι: «1. Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 45 του ν.2238/1994, μεταξύ άλλων, ορίζεται, ότι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται και το εισόδημα που αποκτούν οι δικηγόροι ως πάγια αντιμισθία για την παροχή νομικών υπηρεσιών. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. β' της παρ.1 και της παρ.2 του άρθρου 47 του ν.2238/1994 ορίζεται, ότι το εισόδημα που καθορίζεται στο άρθρο 45 αποτελεί το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και από αυτό το εισόδημα εκπίπτουν οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι

οποίες επιβάλλονται με νόμο. Το ποσό που απομένει, μετά τη διενέργεια των εκπτώσεων που ορίζονται στην παρ.1 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. ...

3. ... Περαιτέρω, κατά το οικονομικό έτος 2014 (χρήση 2013) πολλοί φορολογούμενοι μισθωτοί και συνταξιούχοι κατέβαλλαν στα ασφαλιστικά τους ταμεία ποσά που προορίζονταν για εξαγορά χρόνου ασφάλισης, όπως χρόνου στρατιωτικής θητείας κ.λπ., καθώς δινόταν η δυνατότητα από την ασφαλιστική νομοθεσία. Επειδή τα ανωτέρω ποσά και ασφαλιστικές εισφορές καταβάλλονταν από τον ίδιο το φορολογούμενο, δεν υπήρχε η δυνατότητα στον εκκαθαριστή να τα αποτυπώσει στη στήλη των κρατήσεων στην αντίστοιχη ετήσια βεβαίωση αποδοχών ή συντάξεων και εν συνεχεία να εκπέσουν από το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

4. Κατόπιν των ανωτέρω γίνεται δεκτό, ότι οι παραπάνω ασφαλιστικές εισφορές και τα νομίμως καταβληθέντα ποσά σε ασφαλιστικά ταμεία που καταβάλλονται από τους ίδιους τους φορολογούμενους εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά τους από μισθωτές υπηρεσίες. Οι εν λόγω φορολογούμενοι, εφόσον η δήλωσή τους έχει υποβληθεί και έχει εκκαθαρισθεί, θα υποβάλλουν τροποποιητική δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. χωρίς την επιβολή προστίμων του ν.4174/13 (ΚΦΔ) προσκομίζοντας τα σχετικά δικαιολογητικά και δηλώνοντας τις ανωτέρω εισφορές και ποσά που κατέβαλλαν στα ασφαλιστικά ταμεία σε σχετικό κωδικό του ΠΙΝΑΚΑ 10 του εντύπου Ε1 του οικ. έτους 2014 (κωδ.399-400).».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1113/2015 «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α').» αναφέρεται ότι:

**«Άρθρο 23 Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες**

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 23 του ν. 4172/2013 καθορίζονται περιοριστικά οι μη εκπιπόμενες δαπάνες από τα ακαθάριστα έσοδα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές ρητά ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν: ...

γ) Οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές. Συνεπώς, οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν καταβληθεί εμπρόθεσμα (εντός της νόμιμης προθεσμίας καταβολής τους ή τυχόν παράτασής της), ακόμη και σε επόμενο φορολογικό έτος, εκπίπτουν από τα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν.

Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν. Στην έννοια της δαπάνης των ασφαλιστικών εισφορών, που αν δεν έχουν καταβληθεί δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα περιλαμβάνονται τόσο οι εισφορές του εργοδότη, όσο και του εργαζομένου, οι οποίες, ως περιεχόμενες στις αμοιβές του, βαρύνουν τον εργοδότη. Σε περίπτωση που οι εκπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές ετών 2014 και επομένων έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση, αυτές θα εκπίπτουν κατά το χρόνο καταβολής τους σύμφωνα με την υπόψη ρύθμιση. ...

Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών: ...

ii) Οι ασφαλιστικές εισφορές φυσικού προσώπου, το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και είναι μέλος προσωπικής ή αστικής εταιρείας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας, ανακαλουμένων των όσων αναφέρονται για το θέμα αυτό στο αριθ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 έγγραφό μας.

Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

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.:

i) 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).

γ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών που δεν προέρχονται από τα κέρδη: ...

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

δ) Ως προς τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή διαχειριστών Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. που δεν προέρχονται από τα κέρδη: ...

ii) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου διαχειριστή Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. ή μέλους Δ.Σ. Α.Ε. το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές οι οποίες θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΕΠΕ ή Ι.Κ.Ε. ή Α.Ε, κατά περίπτωση.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1139/ 30-6-2015 «Διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών μετά την έκδοση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας.» αναφέρεται ότι: « ...

3. Διαφορετική είναι η παρεπόμενη εργασιακή σχέση, η οποία υφίσταται μεταξύ του εταίρου που παρέχει υπηρεσίες διαχείρισεως ή/και εκπροσωπήσεως της εταιρείας, ως όργανό της έμμισθο ή άμισθο (διοικητής της), και της εταιρείας.

Περαιτέρω, επιτρέπεται να συμφωνηθεί μεταξύ της εταιρείας και ενός εταίρου να παρέχει αυτός στην εταιρεία όχι μόνον την εταιρική εισφορά του, αλλά και την προσωπική του εργασία, υπό συνθήκες εξαρτήσεως (εξαρτημένη εργασία) και έναντι μισθού. Σε τέτοια περίπτωση, εάν η εταιρική εισφορά συνίσταται σε άλλο αγαθό και όχι στην εργασία του εταίρου, συνυπάρχουν σύμβαση εταιρείας και σύμβαση εργασίας, ενώ εάν η εταιρική εισφορά συνίσταται στην παροχή της εργασίας του εταίρου, συνυπάρχει επιπροσθέτως και εταιρική εργασιακή σχέση.

Σε περίπτωση που εταίρος παρέχει ως εταιρική εισφορά την εργασία του, αυτή δεν μπορεί να είναι εξαρτημένη, διότι η παροχή της υπό τις οδηγίες και τον έλεγχο του διαχειριστικού οργάνου της εταιρείας δεν συμβιβάζεται με το δικαίωμα κάθε εταίρου να μετέχει στη λήψη των αποφάσεων της εταιρείας και στον έλεγχο της πορείας των υποθέσεών της, ισότιμα με τους άλλους εταίρους (ΔΕΝ Τόμος 66/2010, τεύχος 1551).

4. Με το αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό μας έγινε δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρείες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013.

Κατόπιν των ανωτέρω οι εν λόγω υπηρεσίες αποτελούν παρεπόμενη εργασιακή σχέση, η οποία υφίσταται μεταξύ του εταίρου που παρέχει υπηρεσίες διαχείρισεως ή/και εκπροσωπήσεως της εταιρείας, ως όργανό της έμμισθο ή άμισθο (διοικητής της), και της εταιρείας. Οι εν λόγω αμοιβές είναι απαραίτητες για την εύρυθμη και αποτελεσματική λειτουργία της εταιρείας και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

5. Περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας διευκρινίστηκε ότι οι αμοιβές φυσικού προσώπου μέλους προσωπικής ή αστικής εταιρείας το οποίο δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες που απορρέουν από τη συμμετοχή του στην εταιρεία δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής ή αστικής εταιρείας.

Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ανωτέρω αμοιβές προκύπτουν από την προσωπική εργασία των εταίρων αυτών ως εταιρική εισφορά τους προς την εταιρεία βάσει του εμπορικού νόμου, η οποία σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να έχει τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας που περιγράφονται ως άνω (παροχή υπηρεσίας σύμφωνα με τις εντολές και τον έλεγχο του εργοδότη, αναφορικά με τον τρόπο, χρόνο και τον τόπο παροχής αυτής, που είναι δεσμευτικές για τον εργαζόμενο). ...

6. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω προκύπτει, ότι το αριθ. ΔΕΑΦ 1064780 ΕΞ2015/11.05.2015 έγγραφό μας και η πρόσφατα εκδοθείσα εγκύκλιός μας ΠΟΛ. 1113/2015 αποτελούν συμπληρωματικές διαταγές, καθώς με το πρώτο έγγραφό μας εξετάζονται οι αμοιβές λόγω παροχής υπηρεσιών διαχείρισης ή/και εκπροσώπησης του εταίρου προς την εταιρεία οι οποίες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των εταιρειών αυτών, ενώ η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιός μας αναφέρεται στη μη έκπτωση λοιπών αμοιβών προσωπικής εργασίας ως εταιρική εισφορά των εταίρων, καθόσον οι αμοιβές αυτές έχουν εν τοις πράγμασι την έννοια των απολήψεων έναντι κερδών.

Η παροχή εργασίας ενός εταίρου προς την εταιρεία πέραν της εταιρικής του εισφοράς (πλην παροχής υπηρεσιών διαχείρισης/εκπροσώπησης) θα πρέπει να εξετάζεται ως ζήτημα πραγματικό από τις αρμόδιες για τον έλεγχο φορολογικές υπηρεσίες για το αν ενέχει εν τοις πράγμασι τα χαρακτηριστικά της εξαρτημένης εργασίας και αν οι υπόψη αμοιβές εκπίπτουν εν τέλει από τα ακαθάριστα έσοδα της εταιρείας.».

**Επειδή**, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΑ 1064780 ΕΞ 2015/11.5.2015 «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν εταίροι και διαχειριστές ΕΠΕ, ΟΕ, και ΕΕ» αναφέρεται ότι: «Με αφορμή γραπτά και προφορικά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167 Α) ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

2. Επισημαίνεται ότι, οι ΕΠΕ έχουν μέλη και διαχειριστές οι οποίοι είτε είναι και οι ίδιοι μέλη της εταιρίας είτε όχι και παρέχουν υπηρεσίες, όπως διαχείριση εταιρικών υποθέσεων και εκπροσώπηση της εταιρίας απέναντι σε τρίτους, όπως και οι διευθυντές ή μέλη ΔΣ εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Ομοίως, οι ΟΕ και ΕΕ έχουν εκπροσώπους και εταίρους που παρέχουν παρόμοιες υπηρεσίες.

3. Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές μελών και διαχειριστών ΕΠΕ, καθώς και οι αμοιβές εκπροσώπων και εταίρων ΟΕ και ΕΕ για τις υπηρεσίες που παρέχουν με βάση την ιδιότητά τους αυτή προς τις υπόψη εταιρίες, εξομοιώνονται με τις αμοιβές διευθυντών ή μελών Δ.Σ. εταιρίας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Κατά συνέπεια, αυτές

χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013. ...

4. Επίσης, με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 60 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι το μηνιαίο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, και των εφάπαξ παροχών, υπόκειται σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παρ. 1 του άρθρου 15 και του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή σε ετήσιο. Ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων μειώνεται κατά ποσοστό ενάμισυ τοις εκατό (1,5%) κατά την παρακράτησή του.

5. 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, εφ' όσον αφορούν στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και συνεπώς εξαιρούνται της φορολογίας εισοδήματος.».

**Επειδή,** σύμφωνα με την με αριθ. Α 1041/2019 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» (ΦΕΚ Β' 353), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την απόφαση Α.1201/2019 (ΦΕΚ Β' 1861) αναφέρεται ότι: «Άρθρο 4

#### **ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)**

Υποπίνακας 4Α (εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις)

...

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 τον οδηγό συμπλήρωσης δηλώσεων φορολογικού έτους 2018, αναφέρεται ότι:

«Κωδικοί 351-352

Εφόσον είστε μισθωτός ή συνταξιούχος, στους κωδικούς αυτούς συμπληρώνονται οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβλήθηκαν από εσάς τους ίδιους σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης για λόγους όπως εξαγορά χρόνου ασφάλισης, κλπ. Εφόσον είστε διαχειριστής ή εταίρος ΕΠΕ ή ΙΚΕ και αποκτάτε εισόδημα από μισθωτή εργασία της περ. δ' παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013, στους ίδιους κωδικούς συμπληρώνονται και οι εισφορές που εσείς οι ίδιοι αποδίδετε σε ασφαλιστικά ταμεία λόγω υποχρεωτικής ασφάλισης. Εάν είστε μισθωτός και συμμετέχετε σε Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης (Τ.Ε.Α.) λόγω της ιδιότητάς σας αυτής, τότε στους ίδιους κωδικούς συμπληρώνονται και οι εισφορές υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από εσάς τους ίδιους και δεν παρακρατούνται μέσω της μισθοδοσίας σας.

**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Δεν συμπληρώνονται τα ποσά των ασφαλιστικών εισφορών - εισφορών υπέρ Τ.Ε.Α. που παρακρατούνται και αποδίδονται από τον εργοδότη-ασφαλιστικό φορέα για μισθωτούς-συνταξιούχους και που αναγράφονται στις αντίστοιχες βεβαιώσεις αποδοχών.».

**Επειδή**, μέσω του συστήματος **taxis** διαπιστώθηκε, ότι ο προσφεύγων πριν την συνταξιοδότησή του, ήτοι πριν το 2016, ήταν εκκαθαριστής, διαχειριστής, διευθύνων σύμβουλος και πρόεδρος Δ.Σ. σε διάφορα νομικά πρόσωπα και δεν είχε προβεί σε έναρξη ατομικού επαγγέλματος.

**Επειδή**, ο προσφεύγων με την παρούσα προσφυγή, προσκόμισε την με αριθ. ....../23-4-2018 βεβαίωση του ΕΦΚΑ, η οποία αφορούσε καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε ασφαλιστικά ταμεία, από την οποία προκύπτει ότι το ποσό των 13.789,18€ αφορούσε ρυθμισμένες εισφορές παλαιότερων ετών, ήτοι για χρονικό διάστημα 5/2012 - 10/2016, ήτοι πριν την συνταξιοδότησή του.

**Επειδή**, ο προσφεύγων για το φορολογικό έτος 2018 υπέβαλε την με αριθ. .... αρχική δήλωση στην οποία είχε συμπληρώσει στον κωδικό 351 «Εισφορές σε ασφαλιστ. οργαν. υποχρ/κής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο» του εντύπου Ε1, το ποσό των 13.789,18€. Προκειμένου να ολοκληρωθεί η διαδικασία εκκαθάρισης της ανωτέρω δήλωσης, ο προσφεύγων κλήθηκε να προσκομίσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. όλα τα δικαιολογητικά που είναι σχετικά με το ανωτέρω αναγραφόμενο στη δήλωση ποσό.



**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε έγγραφα ή στοιχεία, που να αποδεικνύουν ότι οι ανωτέρω καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές αφορούν εισόδημα από μισθωτή εργασία της περ. δ' παρ.2 άρθρου 12 ν.4172/2013, ούτως ώστε να έχει το δικαίωμα έκπτωσης αυτών.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την απόρριψη της με αριθμό ...../ 30-9-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ ..... και την επικύρωση της με αριθ. δήλωσης ...../ 29-8-2019 (αριθ. ειδ/σης ..... ) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ.

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

**ΕΛΠΙΔΑ ΝΙΝΟΥ**

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