



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 23-02-2021

Αριθμός απόφασης: 19

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/τ. Β'/26-10-2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. της ΠΟΛ. 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

δ. της ΠΟΛ. 1076/23-04-2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1456/τ. Β'/26-04-2018).

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

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

4. Την από 26-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου κατά της με ημερομηνία έκδοσης 24-09-2020 και με αριθμό ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε την 24-09-2020 βάσει της από 28-07-2020 και με αριθμό καταχώρισης/2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους του προσφεύγοντος και της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χολαργού.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ.) φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε την 24-09-2020, βάσει της από 28-07-2020 και με αριθμό καταχώρισης/2020 αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους του προσφεύγοντος, προέκυψε για τον προσφεύγοντα οφειλόμενο ποσό ύψους 10.038,35€.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε., κατόπιν διενέργειας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Χολαργού νέας εκκαθάρισης, ώστε να προσδιοριστεί εκ νέου το οφειλόμενο ποσό φόρου εισοδήματος για το ανωτέρω φορολογικό έτος αφού αφαιρεθεί από το φορολογητέο εισόδημά του για το φορολογικό έτος 2019 ποσό ύψους 10.000,00€, το οποίο αφορά σε ασφαλιστικές εισφορές που κατέβαλε στο «.....» εντός του έτους 2019, επικαλούμενος τη με αριθμό ΠΟΛ. 1227/14-12-2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., σύμφωνα με την οποία «από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο».

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του, ο προσφεύγων προσκομίζει σχετική βεβαίωση έτους 2019, η οποία εκδόθηκε από το «.....» την 24-02-2020 και του χορηγήθηκε για φορολογική χρήση και σύμφωνα με την οποία: «Το ανωτέρω ποσό αποτελεί εφάπαξ εισφορά του ασφαλισμένου, η οποία κατεβλήθη απευθείας από τον ασφαλισμένο στο Ταμείο με κατάθεση στον τραπεζικό λογαριασμό του, δεν έχει παρακρατηθεί και αποδοθεί στο Ταμείο από τη μισθοδοσία του ασφαλισμένου και δεν συμπεριλαμβάνεται στη Βεβαίωση Αποδοχών ή Συντάξεων. Το έχει συσταθεί βάσει του Ν. 3029/2002 και ιδρύθηκε με το-2010.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι:

«1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013:

«1. 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, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.):

«2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

[...]

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

[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013:

«1. 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 τη με αριθμό Α. 1070/31-03-2020 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2019, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή»:

«[...]

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 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 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 τη με αριθμό ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')»:

«[...]

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).

[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τη με αριθμό ΠΟΛ. 1094/30-06-2016 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. με θέμα «Συμπλήρωση της ΠΟΛ. 1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες»:

«[...]

Ζ. Φορολογική μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε./Ι.Κ.Ε. που είναι ταυτόχρονα και διαχειριστές, καθώς και μελών Δ.Σ. Α.Ε. που κατέχουν άνω του 3% του μετοχικού κεφαλαίου της Α.Ε.

1. Με την ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 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, σύμφωνα με το με αριθμό πρωτοκόλλου ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ 2018/21-05-2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με θέμα «Έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα και λαμβάνει αμοιβές για υπηρεσίες διαχειριστή ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε.»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 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 2015/11-05-2015 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 Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε. στον ασφαλιστικό φορέα για την ασφάλισή τους ως εταίροι, διαχειριστές Ε.Π.Ε., Ο.Ε. και Ε.Ε. 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. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών εταίρων Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. και των μελών Δ.Σ. Α.Ε. ή 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 τη με αριθμό ΠΟΛ. 1227/14-12-2018 εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «Φορολογική μεταχείριση εισφορών υπέρ Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης»:

«Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 7 του Ν. 3029/2002 ορίζεται ότι συνιστώνται νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία ιδρύονται και λειτουργούν σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού, υπό την εποπτεία του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Στην επωνυμία τους περιλαμβάνεται η ένδειξη “Ταμείο επαγγελματικής ασφάλισης Ν.Π.Ι.Δ.”.

Επίσης, με τις διατάξεις της παρ. 2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι τα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης έχουν ως σκοπό την παροχή στους ασφαλισμένους και δικαιούχους των παροχών, επαγγελματικής ασφαλιστικής προστασίας πέραν της παρεχόμενης από την υποχρεωτική κοινωνική ασφάλιση για τους ασφαλιστικούς κινδύνους και ενδεικτικά τους κινδύνους γήρατος, θανάτου, αναπηρίας, επαγγελματικού ατυχήματος, ασθένειας, διακοπής της εργασίας. Χορηγούν παροχές σε είδος ή σε χρήμα που καταβάλλονται περιοδικώς ή εφάπαξ.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι τα Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης ιδρύονται προαιρετικά ανά επιχείρηση ή κλάδο ή κλάδους εργαζομένων, με πρωτοβουλία των εργαζομένων ή των εργοδοτών ή με συμφωνία των εργοδοτών και των εργαζομένων, υπό την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των ασφαλιζόμενων κατά επιχείρηση ή επαγγελματικό κλάδο υπερβαίνει τους 100. Επίσης, ιδρύονται με πρωτοβουλία των αυτοτελώς απασχολούμενων ή των ελεύθερων επαγγελματιών ή των αγροτών ή των επαγγελματικών τους οργανώσεων, υπό την προϋπόθεση ότι ο αριθμός των ασφαλιζόμενων μελών τους υπερβαίνει τους 100.

2. Με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο.

3. Επιπλέον, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών με την έννοια ότι κατ' αρχήν εκπίπτουν όλες οι δαπάνες που

πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης και επιπροσθέτως πληρούν τα λοιπά κριτήρια που τίθενται στο άρθρο αυτό. Σύμφωνα και με όσα έχουν διευκρινισθεί και με την ΠΟΛ. 1113/02-06-2015 εγκύκλιο, για να εκπίπτει μία επιχειρηματική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδα φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, θα πρέπει να πληροί αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 του Ν. 4172/2013 και να μην ανήκει στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 του ίδιου νόμου.

4. Με το ΔΕΑΦ Α 1017036 ΕΞ2016/02-02-2016 έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 14 του Ν. 4172/2013, ανάλογα εκπίπτουν από το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τον ίδιο τον εργαζόμενο υπέρ επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο. Στις βεβαιώσεις που χορηγούν τα επαγγελματικά ταμεία στις περιπτώσεις αυτές θα πρέπει να αναγράφεται υποχρεωτικά και ο νόμος σύμφωνα με τον οποίο έχουν συσταθεί τα ταμεία αυτά.

5. Περαιτέρω, όπως έχει διευκρινισθεί και με την ΠΟΛ. 1072/31-03-2015 εγκύκλιο, ανάλογη παρακράτηση μέσω μισθοδοσίας πραγματοποιείται πολλές φορές και για εισφορές υπέρ επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο για την καταβολή των οποίων βαρύνεται επίσης ο εργαζόμενος. Στις περιπτώσεις αυτές οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας προκειμένου να υπολογίσουν τον παρακρατούμενο φόρο στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα από μισθωτή εργασία, θα αφαιρέσουν από το ακαθάριστο ποσό του μισθού, πέραν από τις νόμιμες κρατήσεις για υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές του εργαζομένου, και τις ανωτέρω κρατήσεις για ασφάλιστρα και εισφορές υπέρ επαγγελματικών ταμείων που για την καταβολή τους βαρύνεται επίσης ο εργαζόμενος.

6. Βάσει των οριζόμενων στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 7 του Ν. 3029/2002 και σύμφωνα με τα όσα μας έχει γνωρίσει και η Ελληνική Ένωση Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης (ΕΛ.Ε.Τ.Ε.Α.), υπάρχουν Ταμεία Επαγγελματικής Ασφάλισης (Τ.Ε.Α.) τα οποία ιδρύονται κατόπιν πρωτοβουλίας ενός φορέα/μίας επιχείρησης και των εργαζομένων της, καθώς και Τ.Ε.Α. τα οποία ιδρύονται αυτοβούλως και στα οποία συμμετέχουν εργαζόμενοι ή/και ανεξάρτητα απασχολούμενοι που ανήκουν σε ίδιους κλάδους (π.χ. Επαγγελματικό Ταμείο Ασφάλισης Οικονομολόγων - Ε.Τ.Α.Ο., Ταμείο Επαγγελματικής Ασφάλισης Γεωτεχνικών - Τ.Ε.Α.ΓΕ., κ.λπ.). Στην πρώτη των περιπτώσεων αυτών οι εισφορές υπέρ των Τ.Ε.Α. που βαρύνουν τους εργαζόμενους δύναται να παρακρατούνται μέσω της μισθοδοσίας τους, ενώ στη δεύτερη οι εισφορές υπέρ των Τ.Ε.Α. καταβάλλονται απευθείας σε αυτά από τους ίδιους τους εργαζόμενους ή/και ανεξάρτητα απασχολούμενους.

7. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι αναφορικά με την έκπτωση των εισφορών υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, κρίσιμη είναι η ιδιότητα με βάση την οποία αυτό συμμετέχει στο εν λόγω ταμείο. Συνεπώς:

Α) Εάν το φυσικό πρόσωπο είναι μισθωτός και συμμετέχει σε Τ.Ε.Α. λόγω της ιδιότητάς του αυτής, τότε οι εισφορές υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το πρόσωπο αυτό και δεν παρακρατούνται μέσω της

μισθοδοσίας του, εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημά του από μισθωτή εργασία (κωδ. 351-352 εντύπου Ε1).

Β) Εάν το φυσικό πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και συμμετέχει σε Τ.Ε.Α. λόγω της ιδιότητάς του αυτής, τότε οι εισφορές υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, εκπίπτουν, ως επιχειρηματική δαπάνη, από τα ακαθάριστα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα.

8. Τέλος, επισημαίνεται ότι στην περίπτωση που το φυσικό πρόσωπο έχει και τις δύο ως άνω ιδιότητες μέσα στο ίδιο φορολογικό έτος, τότε η σχετική δαπάνη των καταβαλλόμενων εισφορών υπέρ Τ.Ε.Α. εκπίπτει αντίστοιχα από το ακαθάριστο εισόδημα του από μισθωτή εργασία ή από τα ακαθάριστα έσοδά του από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανάλογα με το αν το πρόσωπο αυτό συμμετέχει στο εν λόγω ταμείο λόγω της ιδιότητάς του ως μισθωτός ή ως πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα.».

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2019 δήλωσε φορολογητέο εισόδημα από επικουρικές συντάξεις ποσού ύψους 1.189,25€ από επαγγελματικό ταμείο επικουρικής ασφάλισης (Α.Φ.Μ.), ποσού ύψους 2.983,77€ από ταμείο επαγγελματικής ασφάλισης (Α.Φ.Μ.), ποσού ύψους 283,56€ από το (Α.Φ.Μ.), φορολογητέο εισόδημα από κύρια σύνταξη ποσού ύψους 16.750,11€ από το Ι.Κ.Α. και αμοιβή ως μέλος Δ.Σ. καθαρού ποσού ύψους 76.273,50€ από την εταιρεία με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. Επίσης, ο προσφεύγων υπήρξε μέλος Δ.Σ. της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και Α.Φ.Μ. έως την 18-11-2015.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες, η έκπτωση των ασφαλιστικών εισφορών υπέρ Τ.Ε.Α. από το φορολογητέο εισόδημα φυσικών προσώπων αφορά συγκεκριμένες περιπτώσεις, στις οποίες ο προσφεύγων δεν υπάγεται, δεδομένου ότι αναφορικά με την έκπτωση των εισφορών υπέρ Τ.Ε.Α. που καταβάλλονται από το ίδιο το φυσικό πρόσωπο, κρίσιμη είναι η ιδιότητα με βάση την οποία αυτό συμμετέχει στο εν λόγω ταμείο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 26-10-2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2019

Ποσό Πληρωμής: 10.038,35€

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης 24-09-2020 και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου υπόχρεου (Α.Χ.Κ.) φορολογικού έτους 2019 της Α.Α.Δ.Ε..

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

ΘΕΟΔΩΡΑ ΜΠΑΛΩΜΕΝΟΥ

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.