



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 09/12/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός Απόφασης: 3327

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

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 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/08/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου, οδός, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2018.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29/08/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ΤΟΥ, 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2018, η οποία εκδόθηκε βάσει της υπ'αριθμ. δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος, υποβληθείσας την 24-05-2019, προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής φόρου ύψους 54,57 ευρώ.

Ο προσφεύγων κατέθεσε την υπ'αριθμ. πρωτ...../2019 αίτηση στη Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας με αίτημα την νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος έτους 2018 λαμβάνοντας τις ασφαλιστικές εισφορές στον Ο.Α.Ε.Ε. που είχε καταβάλει το έτος 2018 ως μέλος ομόρρυθμης εταιρείας. Η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας έστειλε το υπ'αριθμ. πρωτ./2019 ερώτημα προς το Υπουργείο Εργασίας ώστε να διευκρινιστούν τα έτη τα οποία αφορούσαν οι εισφορές καθώς και το είδος αυτών. Με την υπ'αριθμ. πρωτ./...../2019 απάντηση της Δ/σης Εισφορών μη μισθωτών, του ΕΦΚΑ γνωστοποιήθηκε ότι ο προσφεύγων είχε υπαχθεί στην υποχρεωτική ασφάλιση του πρώην Ο.Α.Ε.Ε. ως μέλος Ο.Ε. από 01/01/2001 έως 31/12/2014. Είχε ρυθμίσει ασφαλιστικές εισφορές και το ποσό που είχε καταβάλλει το 2018 συνολικού ύψους 1.899,94 ευρώ, αφορούσε τα χρονικά διαστήματα από τον 3^ο/2010 έως τον 4^ο/2010 και από τον 7^ο/2010 έως τον 10^ο/2010. Η Δ.Ο.Υ. Χαλκίδας λαμβάνοντας υπόψη της διατάξεις των ΠΟΛ 1041/2019 και ΠΟΛ 1219/2018 δεν πραγματοποίησε νέα εκκαθάριση.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση της με αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2018 ισχυριζόμενος τα εξής:

«Προσφεύγω ενώπιον της ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ αιτούμενος την επανεξέταση και εξαφάνιση του από 2/8/2019 Εκκαθαριστικού Σημειώματος Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2018 λόγω παράλειψης βεβαίωσης καταβολής ασφαλιστικών εισφορών προς ΟΑΕΕ αξίας 1.899,94 ευρώ. Η βεβαίωση αφορά ρυθμιζόμενες οφειλές από ρύθμιση που έχω κάνει από 29/7/2015 για ασφαλιστικές εισφορές που λόγω οικονομικών δυσκολιών δεν είχα πληρώσει στον ΟΑΕΕ από 2009-2014 που ήμουν ομόρρυθμο μέλος εταιρείας ΟΕ. Έως 2017 οι υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές προς τον ΟΑΕΕ βάρυναν το ομόρρυθμο μέλος και όχι την εταιρεία και οι καταβολές των ρυθμιζόμενων εισφορών γίνονται από εμένα και η βεβαίωση αποπληρωμής του ασφαλιστικού φορέως είναι ατομική και όχι προς την εταιρεία και δεν είμαι πλέον ομόρρυθμο μέλος καθότι η εταιρεία δεν υφίσταται από 31/12/2014.»

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική

Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση».

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1094/2016** «Συμπλήρωση της ΠΟΛ.1113/2015 εγκυκλίου μας, σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες» ορίζονται τα εξής:

«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.1113/2015 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).

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει, ότι οι ασφαλιστικές εισφορές μέλους Δ.Σ. ΑΕ το οποίο συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της ΑΕ με ποσοστό άνω του 3%, και κατά συνέπεια υπάρχει υποχρέωση ασφάλισής του στον ΟΑΕΕ (παρ. 1 άρθρου 46 ν.3518/2006), και το οποίο δε λαμβάνει μισθό, ούτε οποιαδήποτε άλλη αμοιβή ΔΣ και περαιτέρω δεν ασκεί καμία επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ΑΕ οι υπόψη ασφαλιστικές εισφορές.»

Επειδή, στην **ΠΟΛ 1219/2018** «Χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών (Ε.Φ.Κ.Α) από τα ακαθάριστα έσοδα μη μισθωτών» ορίζονται τα εξής:

«1. Με βάση τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση

των στοιχείων που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 23 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι δεν εκπίπτουν οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.

3. Επίσης, με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιο, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν.4172/2013, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι οι επιχειρηματικές δαπάνες εκπίπτουν, εφόσον πληρούν αθροιστικά τα κριτήρια του άρθρου 22 και δεν ανήκουν στον περιοριστικό κατάλογο του άρθρου 23 ή της παραγράφου 4 του άρθρου 48. Αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσής τους, αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν. Επίσης, 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.

4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι οι ασφαλιστικές εισφορές (κύριας, επικουρικής ασφάλισης και πρόνοιας) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης υπό τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 εφόσον καταβληθούν, δηλαδή κατά τον χρόνο που επιβαρύνουν ταμειακά την επιχείρηση.

Ως εκ τούτου, οποιοδήποτε ποσό καταβάλλεται ταμειακά ως ασφαλιστική εισφορά από 1.1 μέχρι 31.12 του τρέχοντος φορολογικού έτους, εκτός από τα ποσά προσαυξήσεων, προστίμων, κλπ. που τυχόν καταβλήθηκαν στο έτος αυτό, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης του έτους αυτού. Η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών αφορά εισφορές τρέχοντος ή παλαιότερων ετών, περιλαμβανομένων και αυτών που έχουν υπαχθεί σε ρύθμιση. Επιπρόσθετα, δεν εξετάζεται αν η πληρωμή των ως άνω ασφαλιστικών εισφορών είναι εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, με βάση τις προθεσμίες της ασφαλιστικής νομοθεσίας.

Επισημαίνεται, ότι μπορεί να λάβει χώρα εξόφληση οφειλόμενων ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης για λογαριασμό του Ε.Φ.Κ.Α από πάσης φύσεως καταβολές, πληρωμές, επιδοτήσεις, αποζημιώσεις, επιχορηγήσεις και δανειοδοτήσεις που καταβάλλονται από το Δημόσιο, τους φορείς του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., Ν.Π.Ι.Δ. και Α.Ε του δημοσίου τομέα, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014. Στις περιπτώσεις αυτές η εξόφληση ασφαλιστικών εισφορών μέσω παρακράτησης, για λογαριασμό του ΕΦΚΑ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του ν.4254/2014, εξισώνεται με την ταμειακή καταβολή, δηλαδή την άμεση καταβολή χρηματικών ποσών για την κάλυψη ασφαλιστικής δαπάνης. Επίσης, η παρακράτηση αυτή για εξόφληση ασφαλιστικών υποχρεώσεων δεν επηρεάζει την εν γένει φορολογική μεταχείριση των ποσών αυτών.

5. Από τον Ενιαίο Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (Ε.Φ.Κ.Α.) εκδίδονται ετησίως και αναρτώνται διαδικτυακά βεβαιώσεις καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών για φορολογική χρήση που αφορούν το προηγούμενο φορολογικό έτος και περαιτέρω, κάθε έτος πραγματοποιείται εκκαθάριση των ασφαλιστικών εισφορών του προηγούμενου έτους με βάση τα επικαιροποιημένα οικονομικά στοιχεία που διαθέτει ο ΕΦΚΑ με συνέπεια, να προκύπτει για τον ασφαλισμένο χρεωστική, πιστωτική ή μηδενική εκκαθάριση.

6. Ενόψει των ανωτέρω, η ταμειακή καταβολή ασφαλιστικών εισφορών σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο από το έτος που αφορούν, συνεπεία της εκκαθάρισης, επηρεάζει τα φορολογικά αποτελέσματα του έτους μέσα στο οποίο λαμβάνει χώρα η καταβολή. Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και στις περιπτώσεις συμψηφισμού πιστωτικού υπόλοιπου με ασφαλιστικές εισφορές επόμενου έτους καθόσον ο συμψηφισμός αυτός εξομοιώνεται με καταβολή, κατά το μέρος που εξοφλεί ασφαλιστικές εισφορές του έτους αυτού.

7. Ειδικά, στις περιπτώσεις που νομικά πρόσωπα, νομικές οντότητες ή φυσικά πρόσωπα που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, συμπεριέλαβαν τις καταβληθείσες εισφορές του έτους 2018 οι οποίες αφορούσαν το προηγούμενο έτος, στα φορολογικά αποτελέσματα του έτους 2017, δεν απαιτείται να υποβάλουν τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017. Επισημαίνεται, όμως, ότι για τα ποσά αυτά δεν θα εφαρμοσθούν τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο της παρούσας και επομένως δεν θα ληφθούν υπόψη στη δήλωση φορολογικού έτους 2018, καθόσον διαφορετικά θα προέκυπτε θέμα διπλής έκπτωσης της ασφαλιστικής δαπάνης.»

Επειδή, στην ΠΟΛ 1227/2018 «Φορολογική μεταχείριση εισφορών υπέρ Ταμείων Επαγγελματικής Ασφάλισης» ορίζονται τα εξής:

«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 ασφαλιζομένων 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.1113/2.6.2015 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 ΕΞ2016/2.2.2016 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.1072/31.3.2015 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, στην ΠΟΛ 1041/2019 (ΦΕΚ Β' 353/11-02-2019) «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή» ορίζονται τα εξής:

«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, εν προκειμένω, ο προσφεύγων κατά το έτος 2018 έλαβε εισόδημα από συντάξεις ποσού 16.044,42 ευρώ και κατέβαλε ποσό ύψους 1.899,94 ευρώ, που αφορά ληξιπρόθεσμες ασφαλιστικές εισφορές για το έτος 2010, ως ασφαλισμένος τότε στην υποχρεωτική ασφάλιση του πρώην ΟΑΕΕ ως μέλος ΟΕ από 01/11/2001 έως 31/12/2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες η έκπτωση ασφαλιστικών εισφορών (Ε.Φ.Κ.Α.) από το εισόδημα νομικών ή φυσικών προσώπων τίθεται περιοριστικά και αφορά συγκεκριμένες περιπτώσεις, στις οποίες ο προσφεύγων δεν υπάγεται. Ως εκ τούτου δεν δύναται να ληφθεί υπόψη κατά την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του, για το φορολογικό έτος 2018.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος. Ως εκ τούτου, τα όργανα της Διοίκησης οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο κατά δέσμια αρμοδιότητα.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/08/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

.

Ποσό πληρωμής για το φορολογικό έτος 2018 : 54,57 ευρώ.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2018 (ΑΧΚ/17) και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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

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

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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

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.

ΤΙΤΛΟΣ