



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/12/2023

Αριθμός απόφασης: 2204

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α1/

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604582

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

- α.** του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β.** του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) 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 (Β' 1440),
- δ.** Την με αριθμό Α. 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

3. Την υπ' αριθμόν ΔΕΔ 1126366Ε2016/30-08-2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου, κατά: α) της από και με αρ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος έτους 2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και β) των από και αρνητικών απαντήσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί των ηλεκτρονικών αιτημάτων.

5. Την από αρνητική απάντηση της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ επί των υπ. αριθ. ηλεκτρονικών αιτημάτων αντίστοιχα, του προσφεύγοντα για την επανεκκαθάριση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2022.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022, που εκδόθηκε βάσει της υπ' αρ. αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης, προέκυψε για τον προσφεύγοντα πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 119,38€.

Ο προσφεύγων υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγο του, την με αριθμό καταχ. αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 στην οποία δήλωσε στο κωδ. 351 «Εισφορές σε ασφαλιστ. οργαν. υποχρ/κής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο» ποσό 4.554,00€. Με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος ο προσφεύγων έλαβε ειδοποίηση για προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών προκειμένου να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση της δήλωσης από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. και αφού υπέβαλε την βεβαίωση ΕΦΚΑ όπου αναγράφεται το σύνολο των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών του για το έτος 2022 ποσού 4.554,00€, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ προέβη σε εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος τροποποιώντας το κωδ. 351 «Εισφορές σε ασφαλιστ. οργαν. υποχρ/κής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο» συμπληρώνοντας το ποσό 1.477,98€ αντί για το ποσό 4.554,00€ από την οποία προέκυψε πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 119,38€.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά τη τροποποίηση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 ισχυριζόμενος ότι εκ της ιδιότητος του ως διαχειριστής Ι.Κ.Ε. στην εταιρεία δικαιούται να εκπεστεί από το φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, το σύνολο των ασφαλιστικών εισφορών που δήλωσε ο ίδιος κατά την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του, ήτοι ποσό 4.554,00€ και όχι το ποσό των 1.477,98€ που συμπλήρωσε η αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, στο άρθρο 14 παρ. 1 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται:... ε) οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλει ο εργαζόμενος περιλαμβανομένων των εισφορών εργοδότη και εργαζομένου υπερ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο».

Επειδή, με την ΠΟΛ 1113/2013 ορίζεται ότι: «Ειδικά ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών και αμοιβών διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

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).

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:

i) Οι αμοιβές φυσικού προσώπου εταίρου Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε., το οποίο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (μέσω ατομικής επιχείρησης) και λαμβάνει αμοιβή από την εταιρεία για την εκτέλεση συγκεκριμένου έργου που αυτή του ανέθεσε στα πλαίσια της άσκησης της επιχειρηματικής του δραστηριότητας εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της Ε.Π.Ε. ή Ι.Κ.Ε. κατά περίπτωση.

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 τις διατάξεις του άρθρου 5 περ. ζ', Γ. Έντυπο Ε1 /Πίνακας 4 της Α.1042/30-03-2023 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2022, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2022 και εφεξής», αναφέρεται μεταξύ άλλων για τη συμπλήρωση του κωδ.351-352 ότι οι κωδικοί αυτοί συμπληρώνονται και στις περιπτώσεις που λαμβάνεται αμοιβή διαχείρισης από εταίρους πολυπρόσωπης ΙΚΕ που είναι και διαχειριστές, καθώς και από διαχειριστές και εταίρους μονοπρόσωπης ΙΚΕ, και δεδομένου ότι με τον ν. 4670/2020 (άρθρο 35) άλλαξε ο τρόπος υπολογισμού των ασφαλιστικών εισφορών των διαχειριστών των Ιδιωτικών Κεφαλαιουχικών Εταιρειών (ΙΚΕ) καθώς και του μοναδικού εταίρου μονοπρόσωπης ΙΚΕ. Συγκεκριμένα, τα εν λόγω πρόσωπα κατατάσσονται πλέον με ελεύθερη επιλογή τους υποχρεωτικά σε μία από τις έξι ορισμένες ασφαλιστικές κατηγορίες, χωρίς να γίνεται διάκριση μεταξύ του μέρους των ασφαλιστικών εισφορών που αφορά στη συμμετοχή τους στο κεφάλαιο της εταιρείας ή στην αμοιβή που λαμβάνουν ως διαχειριστές η οποία θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές μερίζονται από τον ίδιο τον φορολογούμενο αναλογικά και στις δύο κατηγορίες του εισοδήματός του (μέρισμα και μισθωτή εργασία) και στους κωδικούς 351 – 352 συμπληρώνεται μόνο το μέρος των ασφαλιστικών εισφορών που αναλογεί στο εισόδημα από μισθωτή εργασία (αμοιβή διαχείρισης) (ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος).

Στην περίπτωση που δε διανέμεται μέρισμα από την ΙΚΕ και λαμβάνεται μόνο αμοιβή διαχείρισης εντός του φορολογικού έτους, εκπίπτει όλο το ποσό των εισφορών από την αμοιβή διοίκησης. Στους ίδιους κωδικούς αναγράφονται ομοίως και οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές από διαχειριστές μονοπρόσωπης ή πολυπρόσωπης ΙΚΕ που δεν έχουν εταιρική ιδιότητα. 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, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων είναι εταίρος και διαχειριστής της ΙΚΕ με την επωνυμία, από την οποία, κατά το φορολογικό έτος 2022 έλαβε το ποσό των 50.990,00€ ως μέρισμα προερχόμενο από διανομή κερδών χρήσης 2022 της ως άνω εταιρίας και το ποσό των 24.500,00€ ως αμοιβή διαχείρισης, ήτοι συνολικό ποσό 75.490,00€, με βάση τη βεβαίωση αποδοχών του όπως προκύπτει από την εικόνα taxis.

Επειδή, ο προσφεύγων με βάση την Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Φορολογικού έτους 2022 δήλωσε στον κωδ. 325 «Αμοιβές μελών ΔΣ της περ.δ' παρ.2 του άρθρ. 12 ΚΦΕ, διαχ. ΕΠΕ, ΙΚΕ, ΟΕ, ΕΕ κ.λπ» ποσό 24.500,00€ και στον κωδ. 291 «Μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης (ΝΠ και Νομ. Οντότητες με διπλογραφικά βιβλία)» ποσό 50.990,00€.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συνυποβάλλει βεβαίωση ΕΦΚΑ όπου αναγράφεται το σύνολο των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών για το έτος 2022 ποσού 4.554,00€, δικαιολογητικό το οποίο προσκόμισε και στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. προς εκκαθάριση της Δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος του.

Επειδή, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και τα παραπάνω εκτεθέντα, ορθά η αρμόδια Δ.Ο.Υ. επιμέρισε τις καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές αναλογικά και στις δυο κατηγορίες εισοδήματός του, ήτοι ανέγραψε στον κωδικό 351 του εντύπου Ε1 το ποσό των 1.477,98€ (ως $75.490,00 / 24.500,00 * 4.554,00$), καθώς το εν λόγω ποσό αναλογεί στο εισόδημα που έλαβε ως αμοιβή διαχείρισης, η οποία θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Κατά συνέπεια και με βάση τα ανωτέρω, προκύπτει πως το σύνολο των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών ποσού 4.554,00€ επιμερίζεται αναλογικά στις δύο κατηγορίες του εισοδήματος, ήτοι μέρισμα και μισθωτή εργασία με συμπλήρωση στον κωδ. 351 μόνο το μέρος των ασφαλιστικών εισφορών που αναλογεί στο εισόδημα από μισθωτή εργασία (αμοιβή διαχείρισης), ήτοι ποσό 1.477,98€.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί συμπλήρωσης στον κωδ. 351 του συνόλου των καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών, προβάλλεται αβάσιμος και απορρίπτεται.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από και με αριθ. Πρωτ ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου, και την επικύρωση: α) των από αρνητικών απαντήσεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ.ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ στα υπ' αριθμόν ηλεκτρονικά αιτήματα, αντίστοιχα, β) της υπ' αριθ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος έτους 2022 με πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 119,38€.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

**Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

**Ο προϊστάμενος του
Τμήματος Επανεξέτασης Α1**

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.