



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17.12.2018

Αριθμός απόφασης: 5049

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

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604540

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 14.08.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κάτοικου Πόρτο Ράφτη Μαρκοπούλου, οδός, αρ., κατά της από 3.08.2018 και με αριθ. ειδοποίησης Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση, φορ. έτους 2017 καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθ. ειδοποίησης και ημερομηνία έκδοσης 3.08.2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου της Α.Α.Δ.Ε., με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση, φορ. έτους 2017, της οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Την από 28.08.2018 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κορωπίου.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 14.08.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου..... ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπροθέσμως 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 έκδοση της με αριθ. ειδοποίησης/3.08.2018 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Φ.Π. της Α.Α.Δ.Ε., φορολογικού έτους 2017, με βάση την 1η τροποποιητική δήλωση, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 510,87 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης 712,14 ευρώ, ήτοι τελικό χρεωστικό 1.223,01 ευρώ (αρχικό χρεωστικό 1.223,01 ευρώ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να αφαιρεθούν οι κρατήσεις ΕΦΚΑ που έχει καταβάλλει προσωπικά για το έτος 2017, ύψους 11.545,17 ευρώ και να πιστωθεί το τελικά υπολογιζόμενο πιστωτικό ποσό σε συγκεκριμένο λογαριασμό του που τηρεί στην Τράπεζα, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

Ο προσφεύγων, όπως ισχυρίζεται, υπέβαλλε στις 26.06.2018 την με αριθ. καταχώρησης αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το έτος 2017, αφού είχε κοινοποιήσει στη Δ.Ο.Υ. Κορωπίου αντίγραφο της βεβαίωσης των εισφορών ΕΦΚΑ, ύψους 11.545,17 ευρώ. Στην εν λόγω δήλωση, εκ παραδρομής, το ποσό των εισφορών ΕΦΚΑ που δηλώνεται στον κωδικό 351, σημειώθηκε ως ασφαλιστικές εισφορές μελών Δ.Σ. και όχι στην επιλογή ως «Λοιπές ασφαλιστικές εισφορές» όπως κατά τη γνώμη του είναι το ορθό. Στην συνέχεια υπέβαλλε την με αριθ. πρωτ./11.07.2018 αίτηση προκειμένου να γίνει η διόρθωση – να υποβληθεί τροποποιητική δήλωση ηλεκτρονικά, διότι οι εισφορές ΕΦΚΑ έχουν καταβληθεί από τον ίδιο προσωπικά, δεν αφορούν αμοιβές μελών Δ.Σ. (όπως εκ παραδρομής έχει σημειωθεί στη φορολογική του δήλωση αλλά αφορούν σε εισφορές για αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες (ο ίδιος τυγχάνει καθηγητής – υπάλληλος του Υπουργείου Παιδείας) καθώς όπως φαίνεται στη δήλωση εισοδήματός του για το έτος 2017 εισέπραξε από μισθωτή εργασία το ποσό των 17.707,48 ευρώ. Τελικά οι εισφορές που κατέβαλλε ο ίδιος προσωπικά στον ΕΦΚΑ για το έτος 2017 ύψους 11.545,17 ευρώ δεν έχουν αφαιρεθεί από το φορολογητέο του εισόδημα όπως έπρεπε.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (Φ.Ε.Κ. Α' 170) ορίζεται ότι: «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση, ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από την Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης της Φορολογικής Διοίκησης. Η αίτηση υποβάλλεται στη φορολογική αρχή που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοση της και πρέπει

να αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημα του. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο εντός τριάντα (30) ημερών από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013, ορίζονται τα εξής: «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις 1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α) η αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης και η ημερήσια αποζημίωση που έχουν καταβληθεί από τον εργαζόμενο αποκλειστικά για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, β) η αποζημίωση για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται από τον εργοδότη για υπηρεσιακούς λόγους, εφόσον αφορούν έξοδα κίνησης που πραγματοποιήθηκαν από τον εργαζόμενο κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας του, και αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά, γ) το επίδομα αλλοδαπής που χορηγείται σε υπαλλήλους του Υπουργείου Εξωτερικών και των λοιπών δημόσιων πολιτικών υπηρεσιών, 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, στ) η εφάπαξ καταβαλλόμενη παροχή από ταμεία πρόνοιας και ασφαλιστικούς οργανισμούς του Δημοσίου, καθώς και επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο στους ασφαλισμένους και τα εξαρτώμενα μέλη του ασφαλισμένου, ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα, η) οι παροχές ασήμαντης αξίας μέχρι του ποσού των είκοσι επτά (27) ευρώ ετησίως, ι) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργαζόμενο ή τον εργοδότη για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων και ια) τα ασφάλιστρα που καταβάλλονται από τον εργοδότη για την ιατροφαρμακευτική και νοσοκομειακή κάλυψη του υπαλληλικού του προσωπικού ή για την κάλυψη του κινδύνου ζωής ή ανικανότητας του στο πλαίσιο ασφαλιστηρίου συμβολαίου, μέχρι του ποσού των χιλίων πεντακοσίων (1.500) ευρώ ετησίως ανά εργαζόμενο».

Επειδή, με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1077946 ΕΞ2018/21.05.2018 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.1113/2015 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).

5. Επίσης, με την ανωτέρω εγκύκλιο, ως προς τη φορολογική μεταχείριση των ασφαλιστικών εισφορών των μελών προσωπικών εταιρειών (Ο.Ε., Ε.Ε.) και αστικών εταιρειών διευκρινίστηκε ότι 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. Σε περίπτωση συμμετοχής εταίρου σε περισσότερες προσωπικές εταιρείες, οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα.

6. Εξάλλου, οι αμοιβές ομόρρυθμου εταίρου που είναι διαχειριστής στην ομόρρυθμη εταιρεία για τις υπηρεσίες διαχειριστή προς την εταιρεία, φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (εγγ. ΔΕΑΦ Α 1035294 ΕΞ 2016/4.3.2016). Εάν ο εταίρος αυτός δεν ασκεί ατομική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της ομόρρυθμης εταιρείας, όπως και οι ασφαλιστικές εισφορές των λοιπών εταίρων μη διαχειριστών.

7. Κατόπιν των ανωτέρω, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4172/2013, σε περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη εταιρεία (ΕΠΕ ή ΙΚΕ) ή αμοιβές ως μέλος Δ.Σ. Α.Ε., οι οποίες φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει ότι οι καταβαλλόμενες ασφαλιστικές εισφορές του εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της προσωπικής εταιρείας που είναι μέλος. Στην περίπτωση εταίρου προσωπικής εταιρείας που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και παράλληλα λαμβάνει αμοιβές ως διαχειριστής σε άλλη προσωπική εταιρεία (Ο.Ε. ή Ε.Ε.), οι ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από την εταιρεία από την οποία λαμβάνει το μεγαλύτερο φορολογητέο εισόδημα (σχετ. η ΠΟΛ.1113/2.6.2015 εγκύκλιός μας).

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση ο προσφεύγων τυγχάνει μέλος και διαχειριστής στην εταιρεία «.....» με Α.Φ.Μ., ενώ δεν δηλώνει αμοιβές από την εν λόγω εταιρεία σαν μέλος ή διαχειριστής, για να θεωρηθεί εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, συνεπώς δεν δύναται να εκπέσει το ποσό που κατέβαλλε στον Ε.Φ.Κ.Α. (Δ/ΝΣΗ ΜΗ ΜΙΣΘΩΤΩΝ) από τις αποδοχές που έλαβε για μισθωτές υπηρεσίες που παρείχε στην Διεύθυνση Δευτεροβάθμιας Εκπαίδευσης. Εν προκειμένω ο προσφεύγων, στον κωδ. 291 του εντύπου Ε1, δηλώνει έσοδα από μερίσματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης (Ν.Π. και Νομ. Οντότητες με διπλογραφικά βιβλία), που έλαβε από την συμμετοχή του στην εταιρεία «.....».

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω ορθώς η αρμόδια Φορολογική Αρχή προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, ως εκ τούτου οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 14.08.2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με **Α.Φ.Μ.**, κατοίκου Πόρτο Ράφτη, οδός....., αρ., και την επικύρωση της με αριθ. ειδ. Πράξης Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, φορ. έτους 2017.

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3

ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ

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.