



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 23/07/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 1188

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333254
ΦΑΞ : 2313-333258

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:
 - α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).
 - β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της Απόφασης ΠΟΛ.1002/31-12-2013 του Γ.Γ.Δ.Ε. (ΦΕΚ55Β/16-01-2014).
2. Την Εγκύκλιο ΠΟΛ.1069/04-03-2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».
4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **02-04-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/02-12-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό ειδοποίησης/02-12-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **02/04/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ** 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 υπ' αρ. ειδοποίησης/02-12-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, με βάση την αρχική δήλωση του προσφεύγοντος (υπ' αρ.) προέκυψε χρεωστικό ποσό **4.258,45€**.

Ο προσφεύγων ο οποίος είναι αξιωματικός του εμπορικού ναυτικού, υπέβαλε την υπ'αρ./23-07-2019 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, δηλώνοντας στον κωδ.255 (άθροισμα καθ. αποδοχών που καταβλήθηκαν σε ευρώ καθώς και σε ξένο νόμισμα, μετά τη μετατροπή σε ευρώ) το ποσό των **25.411,01€** και στον κωδ. 351 (εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο) το ποσό των **7.782,37€**.

Ο προσφεύγων κλήθηκε από τη φορολογική αρχή να αιτιολογήσει τον κωδ. 351 (εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο) και ως εκ τούτου προσκόμισε μαζί με το αντίγραφο της φορολογικής του δήλωσης, την από 31/01/2019 βεβαίωση αποδοχών ναυτικού έτους 2018 που του χορηγήθηκε από την ναυτιλιακή εταιρία “.....” για την περίοδο 17/04-30/11/2018, δηλαδή για το χρονικό διάστημα κατά το οποίο υπηρέτησε ως ανθυποπλοίαρχος στο με ξένη σημαία (νησιά Μάρσαλ) φορτηγό πλοίο με όνομα “.....”. Επιπλέον, υπέβαλε το με αριθ. και ημερομηνία έκδοσης 11/06/2019 γραμμάτιο είσπραξης εισφορών λόγω εξαγοράς από το οποίο προκύπτει ότι απέδωσε υπέρ του NAT εισφορές ποσού 7.782,37€ για εργασία που παρείχε το έτος 2018.

Η αρμόδια φορολογική αρχή έπειτα από έλεγχο που διενήργησε στα προσκομισθέντα από τον φορολογούμενο έγγραφα, δεν αναγνώρισε ως δαπάνη την ασφαλιστική εισφορά στο κωδ. 351 λόγω έλλειψης των κατάλληλων δικαιολογητικών. Στη συνέχεια, προέβη στην εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης και στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Ο προσφεύγων ζητά να γίνει δεκτή η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή, να ακυρωθεί ή να τροποποιηθεί η προσβαλλόμενη υπ' αριθμ./02-12-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, να γίνει νέα εκκαθάριση και να αφαιρεθεί το ποσό των ασφαλιστικών εισφορών που κατέβαλε στο NAT ύψους 7.782,37€, από το εισόδημα του από μισθωτή εργασία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ.1 περ.ε' του Ν.4172/13 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 υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο....».

Επειδή, σύμφωνα με την **A1041/2019** (Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή) απόφαση του Διοικητή της ΑΑΔΕ ορίζεται ότι: «.....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 NAT, όπως και τα ποσά που καταβάλλονται από τους ίδιους τους μισθωτούς υπέρ ταμείων επαγγελματικής ασφάλισης (TEA), κατά το μέρος που αφορούν τη μισθωτή τους εργασία (ΠΟΛ.1227/2018 εγκύκλιος)..... 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 το **άρθρο 67 παρ.3 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **A 1211/28-05-2019** ορίζεται ότι: «1. Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), παρατείνεται μέχρι την **29η Ιουλίου 2019**....».

Επειδή, σύμφωνα με την **A 1302/29-07-2019** ορίζεται ότι: «1. Οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 των φυσικών προσώπων του [άρθρου 3](#) του ν. [4172/2013](#), υποβάλλονται εμπρόθεσμα χωρίς κυρώσεις μέχρι την **30η Ιουλίου 2019**....».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 23 περ. γ' του Ν.4172/2013** (Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες) ορίζεται ότι: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:.....γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές.....».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ1113/2015** (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α') ορίζεται ότι: «.....Ασφαλιστικές εισφορές που αφορούν στα έτη 2014 και επόμενα, οι οποίες καταβάλλονται εκπρόθεσμα, εκπίπτουν κατά το έτος καταβολής τους ανεξαρτήτως του έτους που αφορούν.....».

Επειδή, ο προσφεύγων κατέβαλε τις εν λόγω ασφαλιστικές εισφορές στο NAT στις 11/06/2019 ωστόσο η ανωτέρω ΠΟΛ (1113/2015) αναφέρεται στις επιχειρηματικές δαπάνες εκπιπτόμενες και μη, ως προς τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι αμοιβές που καταβλήθηκαν στον προσφεύγοντα ως αξιωματικού του εμπορικού ναυτικού για το υπό κρίση έτος, είναι εισόδημα από μισθωτή εργασία και ως εκ τούτου δεν εμπίπτει στην ως άνω διάταξη.

Επειδή, οι ναυτικοί, που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας (αξιωματικοί και κατώτερο πλήρωμα), οι οποίοι εργάζονται στο εξωτερικό (διεθνείς μεταφορές), αποκτούν εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης στο οποίο δεν γίνεται παρακράτηση φόρου (ΠΟΛ1084/2015).

Επειδή, ο προσφεύγων αξιωματικός του εμπορικού ναυτικού κατά το χρονικό διάστημα από 17/04/2018 έως 30/11/2018 εργάστηκε (με την ειδικότητα του ανθυποπλοίαρχου) στο φορτηγό πλοίο «.....» ξένης σημαίας (ΜΑΡΣΑΛ ΑΪΛΑΝΤΣ). Ως εκ τούτου, προέβη ο ίδιος πριν την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, στην καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών του (Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο-NAT) ύψους 7.782,37 €, ποσού που δήλωσε στον κωδ. 351 (Εισφορές σε ασφαλιστικούς οργανισμούς υποχρεωτικής ασφάλισης που αποδίδονται από τον ίδιο τον ασφαλισμένο) της οικείας δήλωσης, υποβληθείσας στις 23/07/2019 ηλεκτρονικώς.

Επειδή, ο προσφεύγων προς επίρρωση των ισχυρισμών του με την υπό κρίση προσφυγή, κατέθεσε τα εξής δικαιολογητικά: **α)** την με αρ.πρωτ...../15-11-2019 βεβαίωση καταβολής εισφορών ύψους 7.782,37 € του Ναυτικού Απομαχικού Ταμείου (NAT) και **β)** το με αρ...../11-06-2019 γραμμάτιο είσπραξης εισφορών λόγω εξαγοράς, του Τμήματος Λογιστηρίου & Εκκαθάρισης Δαπανών του Ναυτικού Απομαχικού Ταμείου (NAT), σύμφωνα με τα οποία βεβαιώνεται ότι ο προσφεύγων εξαγόρασε την υπηρεσία που πραγματοποιήθηκε με την ειδικότητα του Ανθυποπλοίαρχου στο πλοίο «.....» σημαίας Μάρσαλ Άιλαντς, για το χρονικό διάστημα από 17/04/2018 έως 30/11/2018 καταβάλλοντας εισφορές στο NAT στις 11/06/2019, ύψους 7.782,37€.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω οι ασφαλιστικές εισφορές που κατέβαλε ο προσφεύγων στο Ναυτικό Απομαχικό Ταμείο (NAT) ύψους 7.782,37€ στις 11/06/2019 πρέπει να αφαιρεθούν από

τις καθαρές αποδοχές ύψους 25.411,01€ που έλαβε κατά το φορολογικό έτος 2018 και δήλωσε στον κωδ. 251 της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, ήτοι να φορολογηθεί για το ποσό των 17.628,64€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της με αριθμό πρωτ.**/02-04-2020** ενδικοφανούς προσφυγής του **με ΑΦΜ** Καλείται δε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Καβάλας όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του προσφεύγοντος, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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 Α8
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.