



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 08.02.2021

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 559

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313-333267

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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. Την από **20/10/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, **ΑΦΜ**, κατά της με αριθμό ειδοποίησης/25.09.2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2019, της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

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

Επί της από **20.10.2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ**, 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 τη με αριθμό ειδοποίησης/25-09-2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της ΑΑΔΕ, που εκδόθηκε κατόπιν υποβολής της υπ'αρ./23-06-2020 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, προέκυψε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος 1.091,18€ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 554,27€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.645,45€.

Η προσφεύγουσα, κατά το υπό κρίση έτος εργαζόταν δυνάμει εξαρτημένης σχέσης εργασίας στη Λιθουανική αεροπορική εταιρία με την επωνυμία «.....» η οποία εδρεύει στο Βίλνιους της Λιθουανίας, ως μέλος πληρώματος θαλάμου επιβατών, σε αεροσκάφος της ως άνω εταιρίας. Στο πλαίσιο της ως άνω εξαρτημένης σχέσης εργασίας απέκτησε εισοδήματα κατά το φορολογικό έτος 2019, τα οποία φορολογήθηκαν στην Λιθουανία.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθμ./23-06-2020 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, δηλώνοντας μεταξύ άλλων, στον κωδικό 389 (καθαρό ποσό από μισθούς συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) το ποσό των 15.444,89€, στον κωδικό 651 (φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για τα εισοδήματα των περ. 14 και 17) το ποσό των 3.088,99€ και στον κωδικό 657 (εισοδήματα που εξαιρούνται από φόρο και εισφορά) το ποσό των 9.731,00€. Προκειμένου να γίνει η εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης κλήθηκε από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Φλώρινας να προσκομίσει τα σχετικά δικαιολογητικά. Η προσφεύγουσα ανταποκρινόμενη προσκόμισε στη φορολογική αρχή πιστοποιητικό του εισοδήματος που έλαβε και φόρων που κατέβαλε στη Δημοκρατία της Λιθουανίας, του Τμήματος Φορολογικών Υποχρεώσεων της Περιφέρειας του Βίλνιους, από το οποίο προκύπτει ότι κατά το έτος 2019 έλαβε μισθό συνολικού ποσού 15.444,89€ και ημερήσια αποζημίωση συνολικού ποσού 9.731,00€.

Η φορολογική αρχή, λαμβάνοντας υπόψη το ως άνω πιστοποιητικό προέβη στην εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης, συνυπολογίζοντας το ποσό των 9.731,00€ στον κωδικό 389 (καθαρό ποσό από μισθούς συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης) του εντύπου Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, καθώς εκτίμησε ότι το εν λόγω ποσό δεν απαλλάσσεται από φόρο και εισφορά αλληλεγγύης.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της με αριθμό ειδοποίησης/25-09-2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019, ισχυριζόμενη ότι:

α) Η ημερήσια αποζημίωση απαλλάσσεται από φόρο και εισφορά διότι δεν υπάρχει καμία διάταξη στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ της Ελλάδας και της Λιθουανίας, η οποία να προβλέπει τον συνυπολογισμό της στα φορολογητέα εισοδήματα. Σύμφωνα δε, με τη νομοθεσία της Λιθουανίας δεν θεωρείται μέρος των τακτικών αποδοχών, δηλαδή του μισθού και απαλλάσσεται από τη φορολογία και

β) Η ημερήσια αποζημίωση αφορά την κάλυψη εκτάκτων εκτός έδρας δαπανών (σίτισης, μεταφοράς κτλ) στις οποίες προέβη για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εργοδότης εταιρίας της και υπολογιζόταν με βάση τον αριθμό των διανυκτερεύσεων (εκτός έδρας) που πραγματοποιούσε και ως εκ τούτου σύμφωνα με την περ. α' της παρ.1 του άρθρου 14 του Ν.4172/2013 η ημερήσια αποζημίωση εξαιρείται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία.

Επειδή, με το **άρθρο 3 παρ.1 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «Ο φορολογούμενος που έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην ημεδαπή και την αλλοδαπή, ήτοι το παγκόσμιο εισόδημά του που αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Κατ' εξαίρεση ο φορολογούμενος που είναι αλλοδαπό προσωπικό των εγκατεστημένων στην Ελλάδα γραφείων, σύμφωνα με τις διατάξεις του α. ν. [89/1967](#) (Α' 132), όπως ισχύει, υπόκειται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για το εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα».

Επειδή, με το **άρθρο 9 παρ.1 του Ν.4172/2013** ορίζεται ότι: «1. Εάν κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους ένας φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του εν λόγω φορολογούμενου, όσον αφορά στο εν λόγω εισόδημα, μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για αυτό το εισόδημα. Η καταβολή του ποσού του φόρου στην αλλοδαπή αποδεικνύεται με τα σχετικά δικαιολογητικά έγγραφα, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας».

Επειδή, σύμφωνα με το **Ν.3356/2005** (Κύρωση της Σύμβασης μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Κυβέρνησης της Δημοκρατίας της Λιθουανίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και του κεφαλαίου» ορίζεται ότι: «Άρθρο 23. Οι υφιστάμενοι φόροι στους οποίους εφαρμόζεται η παρούσα Σύμβαση ειδικότερα είναι: α) Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας i) ο φόρος εισοδήματος και κεφαλαίου φυσικών προσώπων.....4. Η Σύμβαση εφαρμόζεται επίσης σε

οποιοσδήποτε ταυτόσημους ή ουσιωδώς παρόμοιους φόρους που επιβάλλονται μετά την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας Σύμβασης επιπρόσθετα, ή στη θέση των υφιστάμενων φόρων.Άρθρο 32. Όσον αφορά την εφαρμογή της Σύμβασης από ένα Συμβαλλόμενο Κράτος, ανά πάσα στιγμή, οποιοσδήποτε όρος που δεν ορίζεται σε αυτήν θα έχει, εκτός εάν το κείμενο ορίζει διαφορετικά, την έννοια την οποία έχει κατά τη στιγμή της εφαρμογής σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, όσον αφορά τους φόρους στους οποίους εφαρμόζεται η Σύμβαση, οποιασδήποτε έννοια, δίδεται σύμφωνα με τους εφαρμοζόμενους φορολογικούς νόμους αυτού του Κράτους, υπερισχύει εκείνης της έννοιας που δίδεται σε αυτόν τον όρο σύμφωνα με άλλους νόμους του Κράτους αυτού.....Άρθρο 15 1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των Άρθρων 16, 18 και 19 μισθοί, ημερομίσθια και άλλες παρόμοιες αμοιβές που αποκτά κάτοικος του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης φορολογούνται μόνο σ' αυτό το Κράτος εκτός αν η απασχόληση ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος.....Άρθρο 24 1. Στην περίπτωση κατοίκου της Ελληνικής Δημοκρατίας, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται ως ακολούθως: α) Όταν ο κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή κατέχει κεφάλαιο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Λιθουανία, η Ελληνική Δημοκρατία θα αναγνωρίζει: (i) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος αυτού του κατοίκου, ποσό ίσο προς το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στη Λιθουανία..... γ) Όταν, σύμφωνα με την νομοθεσία της Λιθουανίας, μια απαλλαγή ή μια μείωση φόρων καλυπτόμενων από αυτή την παρούσα Σύμβαση χορηγείται για τον σκοπό της ενθάρρυνσης της οικονομικής ανάπτυξης της Λιθουανίας, ο φόρος ο οποίος θα είχε καταβληθεί αν δεν υπήρχε αυτή η απαλλαγή, ή αυτή η μείωση θεωρείται ότι έχει καταβληθεί για τους σκοπούς των υποπαραγράφων α) και β) αυτής της παραγράφου.».

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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, με το άρθρο 14 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «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....».

Επειδή, στο άρθρο 6 της Α1025/2020 (Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων...) ορίζεται ότι: «...6. Αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' [παρ.1 άρθ.14 ν.4172/2013](#)), επίδομα βιβλιοθήκης, δεν αποστέλλονται κατά την

υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου βεβαιώσεων καθόσον οι αμοιβές αυτές καταβάλλονται προκειμένου να αποζημιωθεί ο υπάλληλος για τα έξοδα που πραγματοποίησε για λογαριασμό της υπηρεσίας του....».

Επειδή, προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα κατέθεσε μεταφρασμένο και επικυρωμένο (σφραγίδα apostille) πιστοποιητικό του εισοδήματος που εισπράχθηκε και των φόρων που καταβλήθηκαν στη Δημοκρατία της Λιθουανίας, εκδοθέν από τη φορολογική αρχή της Περιφέρειας του Βίλνιους, από το οποίο προκύπτει ότι κατά το έτος 2019 έλαβε μισθό συνολικού ποσού 15.444,89€, απ' όπου της παρακρατήθηκε φόρος ύψους 3.088,99€ και ημερήσια αποζημίωση συνολικού ποσού 9.731,00€.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα εργαζόταν στην Λιθουανική αεροπορική εταιρία με την επωνυμία «.....» η οποία εδρεύει στο Βίλνιους της Λιθουανίας δυνάμει εξαρτημένης σχέσης εργασίας κατά το φορολογικό έτος 2019, ως μέλος πληρώματος θαλάμου επιβατών, σε αεροσκάφος της ως άνω εταιρίας. Λόγω της φύσεως της εργασίας της η προσφεύγουσα διέμενε ως επί το πλείστον, εκτός της έδρας της, ήτοι εκτός του αεροδρομίου «Μακεδονία» της Θεσσαλονίκης. Η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ποσό 9.731,00€ που έλαβε από την λιθουανική εργοδότη εταιρία δεν αποτελεί εισόδημα υποκείμενο σε φόρο, αλλά ημερήσια αποζημίωση για την κάλυψη δαπανών διατροφής και μεταφοράς που πραγματοποιούσε εκτός έδρας με βάση τις ημέρες διανυκτέρευσης, στο πλαίσιο της εξαρτημένης σχέσης εργασίας με την λιθουανική αεροπορική εταιρία «.....» για τους επιχειρηματικούς σκοπούς της τελευταίας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 14 παρ. 1 περ. α' του Ν.4172/2013 τα ποσά που καταβάλλονται σε υπαλλήλους ως ημερήσια αποζημίωση εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία, με μόνη προϋπόθεση οι σχετικές δαπάνες να έχουν πραγματοποιηθεί από τον υπάλληλο για τους σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη. Το χαρακτήρα δε της ημερήσιας αποζημίωσης, στην προκειμένη περίπτωση, δεν αναιρεί το γεγονός ότι δεν προσκομίστηκαν αποδεικτικά στοιχεία για τις πραγματοποιηθείσες δαπάνες, καθότι αυτές (δαπάνες σίτισης και μεταφοράς) είναι άρρηκτα συνδεδεμένες με τη φύση της εργασίας και τις υπηρεσίες που παρείχε η προσφεύγουσα στην αλλοδαπή, δεδομένου ότι το συνολικό ύψος της αποζημίωσης (9.731,00€) για το φορολογικό έτος 2019 είναι εύλογο κατά την κοινή πείρα.

Επειδή, από τα ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα λάμβανε ημερήσια αποζημίωση η οποία εξαιρείται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες δεδομένου ότι της καταβλήθηκε προκειμένου να αποζημιωθεί για τα έξοδα που πραγματοποίησε για τον σκοπό

της επιχειρηματικής δραστηριότητας της εργοδότης εταιρίας και συνεπώς για τα ποσά αυτά δεν αποστέλλεται αρχείο βεβαιώσεων αποδοχών και τα ποσά αυτά δεν περιλαμβάνονται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας είναι βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της υπ' αριθ./20.10.2020 ενδικοφανούς προσφυγής της, **ΑΦΜ** Καλείται δε ο προϊστάμενος της ΔΟΥ Φλώρινας να προβεί σε επανεκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 της προσφεύγουσας, σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

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.