



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 01/02/2024

Αριθμός απόφασης: 211

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη

Τηλέφωνο : 2313-332255

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 Κ.Φ.Δ.,

β. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. της ΠΟΛ 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 05-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ κατά της υπ' αρ. ειδοποίησης /05.09.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2021 με βάση την αρχική δήλωση (αρ. δήλωσης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη τις οποίας ζητείται η τροποποίηση.

6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8 - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 05-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, 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 την με αριθμό ειδοποίησης/05.09.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2021 με βάση την αρχική δήλωση (αρ. δήλωσης) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης, προσδιορίστηκε για τον προσφεύγοντα συνολικό ποσό φόρου προς καταβολή ύψους 1.637,10€.

Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά τη με αριθμό καταχώρησης/20-06-2023 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 συμπεριλαμβάνοντας ποσό 17.297,00€ στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης» και ποσό 2.051,00€ στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19». Ο προσφεύγων κλήθηκε να προσκομίσει ή να αποστείλει τα απαραίτητα δικαιολογητικά στην Δ.Ο.Υ μέσω της πλατφόρμας τα αιτήματά μου στην ψηφιακή πύλη της Α.Α.Δ.Ε ή με τους λοιπούς τρόπους που προβλέπονται εντός 15 ημερών από την υποβολή της δήλωσης (άρθρο 14 του Κ.Φ.Δ), όπως και έπραξε. Η αρμόδια ΔΟΥ Ξάνθης προχώρησε στην εκκαθάριση της εν λόγω δήλωσης φορολογίας εισοδήματος λαμβάνοντας υπόψη ποσό 24.017,00€ στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1, προσθέτοντας στο αρχικό δηλωθέν ποσό των 17.297,00€ επιπλέον ποσό

6.720,00€ αλλοδαπού εισοδήματος, ήτοι αφορολόγητου επιδόματος σίτισης σε εξωτερικές εργασίες που εισέπραξε ο προσφεύγων σύμφωνα με την βεβαίωση αποδοχών που προσκόμισε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της με αρ. ειδοποίησης/05.09.2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ξάνθης και την αφαίρεση από το εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης ποσού 6.720,00€ που συνιστά αποζημίωση εκτός έδρας εργασίας επικαλούμενος :

- την με αριθμό ΥΑ 21091/1946 (ΦΕΚ /Β/142/1946) Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εργασίας περί καθορισμού πρόσθετης ημερήσιας αποζημιώσεως για τους εκτός έδρας απασχολούμενους μισθωτούς,

- την περ. α' και β' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013,

- την παράγραφο 5 του άρθρου 6 της Α 1275/31-12-201 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2021»,

- Την αντίστοιχη της Α 1275/31-12-201 απόφαση του ομοσπονδιακού υπουργείου οικονομικών της Γερμανίας που ορίζει τον τύπο και το περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών που δίνουν οι Γερμανοί εργοδότες στους εργαζομένους τους για την διεκπεραίωση των φορολογικών τους υποθέσεων,

- το άρθρο 3 εδάφια 13, 16 του γερμανικού Κ.Φ.Ε.,

Προς επίρρωση, προσκομίζει:

- αντίγραφο της από 15-11-2022 εκκαθάρισης εισοδήματος της γερμανικής φορολογικής αρχής με την επισημείωση της Χάγης (αποσπασματική μετάφραση από την γερμανική στην ελληνική γλώσσα),

- αντίγραφο της από 10-12-2021 ηλεκτρονικής βεβαίωσης αποδοχών από τον αλλοδαπό εργοδότη.

Επειδή, με την παράγραφο 1 του άρθρου 7 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.»

Επειδή, στο άρθρο 12 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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, στο άρθρο 14 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) 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 και

(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.....

δ) οι κρατήσεις υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων, οι οποίες επιβάλλονται με νόμο

ζ) η αξία των διατακτικών σίτισης αξίας έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Α.Ν. 52/1967(Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α') «Περί κυρώσεως της μεταξύ του Βασιλείου της Ελλάδος και της Ομοσπονδίας Δημοκρατίας της Γερμανίας συμφωνίας περί αποφυγής της διπλής φορολογίας και αποτροπής της φοροδιαφυγής εν σχέσει προς τον φόρον εισοδήματος, κεφαλαίου ως και τον φόρον επιτηδεύματος», ορίζεται ότι:.....

Άρθρον ΧΙ.....

(2) Μισθοί, ημερομίσθια και άλλαι παρομοίας φύσεως αμοιβαί κτώμεναι υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν θα φορολογούνται μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν η απασχόλησις ασκείται εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος. Εάν η απασχόλησις ασκείται ούτω, πάσα εξ αυτής απορρέουσα αποζημίωσις δύναται να φορολογηθή εις το έτερον τούτο Κράτος.

(3) Ανεξαρτήτως των διατάξεων της ανωτέρω παραγράφου (2) αποζημίωσις κτωμένη υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δι' έμμισθον απασχόλησιν ασκουμένην εν τω ετέρω Συμβαλλομένω Κράτει θα φορολογήται μόνον εις το πρώτον μνημονευθέν Κράτος εάν:

α) ο λαμβάνων ευρίσκεται εις το έτερον τούτο Κράτος δια χρονικήν περίοδον ή περιόδους μη υπερβαινούσας συνολικώς 183 ημέρας κατά οικείον φορολογικόν έτος.

β) η αποζημίωσις καταβάλλεται υπό ή δια λογαριασμόν εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του ετέρου τούτου Κράτους και

γ) η αποζημίωσις δεν εκπίπτει εκ των κερδών μονίμου εγκαταστάσεως ή καθωρισμένης βάσεως την οποίαν ο εργοδότης διατηρεί εν τω ετέρω τούτω Κράτει.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 6 της Α 1275/31-12-201 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2021» :.....

«5. Αμοιβές που καταβάλλονται σε μισθωτούς και αφορούν αποζημίωση εξόδων διαμονής και σίτισης, ημερήσια αποζημίωση, αποζημίωση εξόδων κίνησης (περ. α' και β' παρ. 1 του άρθρου 14 του 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, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1021217 ΕΞ 2018/01-02-2018, έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, της Α.Α.Δ.Ε παρασχέθηκαν διευκρινίσεις σχετικά με Φορολογική μεταχείριση των αποζημιώσεων για έξοδα κίνησης που καταβάλλονται κατά την παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, διευκρινίζεται ότι:

«1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφισταμένης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Επίσης, με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παρ. 1 του άρθρου 14 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρείται 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. 3. **Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι η διάταξη της περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 14 Ν.4172/2013 αναφέρεται γενικά στην αποζημίωση για έξοδα κίνησης, ανεξαρτήτως εάν αυτή καταβλήθηκε από ημεδαπό ή αλλοδαπό εργοδότη, οι αποζημιώσεις εξόδων κίνησης για παροχή μισθωτής εργασίας στην αλλοδαπή δεν προσαυξάνουν το συνολικό δηλωθέν εισόδημα ημεδαπής υπό την**

προϋπόθεση ότι τα έξοδα αυτά αποδεικνύονται από νόμιμα παραστατικά και δεν συμπεριλαμβάνονται στις ετήσιες βεβαιώσεις αποδοχών της αλλοδαπή.»

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι το επίμαχο ποσό των 6.720,00€ που έλαβε από τον Γερμανό εργοδότη του κατά το έτος 2021 συνιστά αμοιβή αποζημιωτικού χαρακτήρα (επίδομα σίτισης) αφορολόγητη από το γερμανικό δημόσιο με αποτέλεσμα με την φορολόγηση της στην Ελλάδα να παραβιάζεται ή μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας.

Επειδή, ωστόσο η επίμαχη αμοιβή αποζημιωτικού χαρακτήρα-επίδομα σίτισης περιλαμβάνεται στην ετήσια ηλεκτρονική βεβαίωση αποδοχών του Γερμανού εργοδότη που συνυποβάλλει ο προσφεύγων με την ενδικοφανή προσφυγή και δη στο πεδίο «20 αφορολόγητα επιδόματα σίτισης σε εξωτερικές εργασίες».

Κατά συνέπεια ορθώς προσαύξησε το φορολογητέο εισόδημα του προσφεύγοντος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 14 παρ 1 περ β. του ν. 4172/2013 και της υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1021217 ΕΞ 2018/01-02-2018 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της ΑΑΔΕ.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 05-10-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση βάσει της παρούσας απόφασης

-Η υπ' αρ ειδοποίησης/05.09.2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2021

Ποσό: 1.637,10€ (α.χ.κ./..../.....)

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.