



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

**Θεσσαλονίκη: 22/06/2023**

**Αριθμός απόφασης : 358**

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

**ΤΜΗΜΑ : Α8' – Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση: Τακαντζά 08-10**

**Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσ/νικη**

**Τηλέφωνο : 2313-332241**

**E-Mail : ded.thess@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 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 22-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ..... κατά της υπ' αρ. ειδοποίησης ...../21.02.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2021 με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση (αρ. δήλωσης ..... ) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση.
6. Την έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α8' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 22-02-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης ...../23-05-2022 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021. Κατόπιν ελέγχου των δικαιολογητικών της εν λόγω δήλωσης που προσκομίστηκαν από τον προσφεύγοντα στην Δ.Ο.Υ Σερρών, η φορολογική αρχή προέβη στην εκκαθάριση της δήλωσης συμπεριλαμβάνοντας ποσό 36.498,48€, στον κωδικό 389 του εντύπου Ε1 (Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης) και ποσό 1.574,11€ στον κωδικό 651 (Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19).

Ακολούθως εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης ...../06.07.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Σερρών με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση (αρ. δήλωσης ..... ) απ' όπου προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος χρεωστικό ποσό 6.808,20€.

Στην συνέχεια η ΔΟΥ Σερρών προέβη στην εκκαθάριση της υποβληθείσας από τον προσφεύγοντα υπ 'αρ. .... /03-12-2022 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 (με συνημμένη βεβαίωση από το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Αυστρίας) συμπεριλαμβάνοντας ποσό 35.577,79€, στον κωδικό 389 (Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης) και ποσό 1.574,11€ στον κωδικό 651 (Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 16 και 19).

Ακολούθως εκδόθηκε η με αρ. ειδοποίησης ...../21.02.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2021, με βάση την 1<sup>η</sup> τροποποιητική

δήλωση (αρ. δήλωσης .....), του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σερρών από την οποία προέκυψε σε βάρος του προσφεύγοντος νέο χρεωστικό ποσό προς καταβολή 6.397,58€ (έναντι προηγούμενου χρεωστικού 6.808,20€).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την τροποποίηση της ανωτέρω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2021. Όπως επισημαίνει σύμφωνα με την βεβαίωση που προσκόμισε από το Ομοσπονδιακό Υπουργείο Οικονομικών της Δημοκρατίας της Αυστρίας, τις διατάξεις του άρθρου 14 παρ. 1 του ν. 4172/2013 και την ΣΑ.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας πρέπει να φορολογηθεί για ποσό 17.734,85€ το οποίο είναι η διαφορά μεταξύ του ακαθάριστου μισθού του και των αφορολόγητων εξόδων κίνησης.

**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 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 ίδιου νόμου 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**, με το υπ' αρ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1021217 ΕΞ 2018/01-02-2018, έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης, 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 αλλοδαπής.»

**Επειδή**, στο άρθρο 9 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. 2. Η μείωση του φόρου εισοδήματος που προβλέπεται στην προηγούμενη παράγραφο δε δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.».

**Επειδή**, στη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας , Ν. 3724/2008 (ΦΕΚ Α 253/15-12-2008) ορίζεται ότι :

«Άρθρο 15 Εξαρτημένες Προσωπικές Υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18, 19 και 20 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. Αν η απασχόληση ασκείται με αυτό τον τρόπο, η αμοιβή που αποκτάται από αυτή μπορεί να φορολογείται στο άλλο αυτό Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους έναντι εξαρτημένης απασχόλησης που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος εάν: α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος για περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν συνολικά τις 183 μέρες σε μια περίοδο δώδεκα μηνών η οποία αρχίζει ή τελειώνει στο οικείο οικονομικό έτος και β) η αμοιβή καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη που δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση που έχει ο εργοδότης στο άλλο Κράτος.....

Άρθρο 23 Μέθοδοι για την αποφυγή της διπλής φορολογίας

Η διπλή φορολογία αποφεύγεται ως εξής:

1. Στην περίπτωση της Ελληνικής Δημοκρατίας:

Αν κάτοικος της Ελληνικής Δημοκρατίας αποκτά εισόδημα ή είναι κάτοχος κεφαλαίου, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας Σύμβασης, μπορεί να φορολογηθεί στην Αυστρία, η Ελληνική Δημοκρατία παραχωρεί: α) ως έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του εν λόγω κατοίκου, ποσό ίσο με το φόρο εισοδήματος που καταβλήθηκε στην Αυστρία, β) ως έκπτωση από το φόρο κεφαλαίου του κατοίκου αυτού, ποσό ίσο με το φόρο κεφαλαίου που καταβλήθηκε στην Αυστρία. Μια τέτοια έκπτωση, δεν μπορεί παρόλα αυτά, να υπερβαίνει και στις δύο περιπτώσεις, το τμήμα του φόρου εισοδήματος ή του φόρου κεφαλαίου, όπως υπολογίστηκε προτού δοθεί η έκπτωση, το οποίο αντιστοιχεί, ανάλογα με την περίπτωση, στο εισόδημα ή στο κεφάλαιο, το οποίο μπορεί να φορολογηθεί στην Αυστρία».

**Επειδή**, με το άρθρο 16 του Κ.Φ.Δ. ορίζεται ότι: «1. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, βιβλία, στοιχεία και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογουμένου. Ο Γενικός Γραμματέας θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογουμένου. 2. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το έγγραφο Δ. ΟΡΓ. Δ 1087498 ΕΞ 2021/08-10-2021 της Δ/νσης Οργάνωσης της ΑΑΔΕ: «5. Τα αλλοδαπά δημόσια έγγραφα για τα οποία διενεργείται η μετάφραση, πρέπει να προσκομίζονται από τους ενδιαφερόμενους στις αρμόδιες υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε. κατά τα διεθνή νόμιμα [(Κανονισμός (Ε.Ε.) 2016/1191, Κανονισμός (Ε.Ε.) 650/2012, σφραγίδα apostille, προξενική θεώρηση, θεώρηση από ελληνικό προξενείο, κατά τα οριζόμενα

σε διεθνείς συνθήκες που έχουν κυρωθεί με νόμο από την Ελλάδα, κατά περίπτωση)], σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στην παρ. 5 του προαναφερθέντος αριθ. Δ. ΟΡΓ. Δ 1002838 ΕΞ 2020/10-01-2020 εγγράφου μας και γίνονται υποχρεωτικά αποδεκτά ευκρινή αντίγραφα αυτών, εφόσον έχουν επικυρωθεί από δικηγόρο, κατά τις διατάξεις του 4ου εδ. Της περ. β΄ της παρ. 2 του άρθρου 11 του Ν. 2690/1999, όπως ισχύουν.

**Επειδή** στην υπό εξέταση περίπτωση, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι έπρεπε να φορολογηθεί μόνο για ποσό εισοδήματος 17.734,85€ (ακαθάριστος αποδοχές 26.656,32€-αφορολόγητα έξοδα μετακίνησης 8.921,47€). Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυποβάλλει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή :

α) την από 29.11.2022 επιβεβαίωση εισοδήματος της αυστριακής φορολογικής αρχής, (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης) στην οποία αναγράφονται τα κάτωθι:

Περίοδος	Ακαθάριστος μισθός	Καταβληθείς Φόρος Εισοδήματος	Αφορολόγητα έξοδα μετακίνησης
2021	26.656,32€	1.574,11€	8.921,47€

β) την από 22-03-2022 βεβαίωση αποδοχών και εκκαθαριστικό μισθοδοσίας του εργοδότη του (.....) για την περίοδο 01/01/2021 -31/12/2021 (μεταφρασμένη στην ελληνική γλώσσα και με την επισημείωση της Χάγης).

**Επειδή** η Δ.Ο.Υ. Σερρών κατά την εκκαθάριση της με αριθμό ...../03-12-2022 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορ έτους 2021 του προσφεύγοντος συμπεριέλαβε στον κωδικό 389 (Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης) το ποσό 35.577,79€, ήτοι το άθροισμα του ακαθάριστου μισθού και των αφορολόγητων εξόδων μετακίνησης (26.656,32€+8.921,47€).

**Επειδή** ωστόσο το ποσό των αφορολόγητων εξόδων μετακίνησης (8.921,47€) εμφανίζεται διακριτά στην βεβαίωση αποδοχών και στην βεβαίωση εισοδήματος του προσφεύγοντος και δεν συγκαταλέγεται στις αποδοχές στις οποίες υπολογίζεται φόρος εισοδήματος.

Κατόπιν των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το ποσό των αφορολόγητων εξόδων μετακίνησης ( 8.921,47€) δεν πρέπει να συμπεριληφθεί στον κωδικό 389 (Καθαρό ποσό

από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα, έχει δικαίωμα φορολόγησης) της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορ έτους 2021 και να φορολογηθεί προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός. Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Σερρών καλείται όπως προβεί στην τροποποίηση της με αριθμό ειδοποίησης 2392/21.02.2023 πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορ έτους 2021 συμπεριλαμβάνοντας στον κωδικό 389 «καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης, όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσό 26.656,32€ (35.577,79€-8.921,47€).

#### Αποφασίζουμε

την μερική αποδοχή της με αρ. πρωτ ...../22-02-2023 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ..... και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με το σκεπτικό της παρούσας απόφασης.

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

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ  
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

**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.