



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/11/2022

Αριθμός απόφασης: 3800

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604520

E-mail : ded.ath@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, ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 4738 Β'/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/Τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 06/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά

α) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, για την επανεξέταση της από 08/06/2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 (εισοδήματα 01/01/2016 – 31/12/2016) με βάση την αρχική δήλωση, αρ. δηλ., Α.Χ.Κ, αριθ. ειδ/σης και β) κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, της με αριθμό αιτήματος επιφύλαξης που συνυποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, κατ' άρθρο 20 του Ν.4174/2013, με τη με αριθμό/01-06-2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η τροποποίηση, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 06/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου, υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και μετά τη 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, από κοινού με τη σύζυγό του, ως φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, **εκπρόθεσμα** το τελευταίο έτος της πενταετούς παραγραφής, τη με αρ. καταχ./01-06-2022 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με **επιφύλαξη**, στην οποία, ως υπόχρεος, δήλωσε μεταξύ άλλων άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς 106.321,06 ευρώ (κωδ.301).

Η επιφύλαξη διατυπώθηκε σχετικά με το ως άνω ποσό 106.321,06 ευρώ, το οποίο ο προσφεύγων έλαβε, σύμφωνα με το ηλεκτρονικό αρχείο που απέστειλαν οι εργοδότες-φορείς για το φορολογικό έτος 2016, από την εταιρεία «.....» - ΑΦΜ Ο προσφεύγων θεωρεί ότι λανθασμένα φορολογήθηκε το ως άνω ποσό στην Ελλάδα, σε συνέχεια της παράτυπης προσυμπλήρωσής του στον κωδικό 301 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, εξαιτίας της άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσης που ο προσφεύγων έλαβε από την εδρεύουσα στη Δανία εταιρεία, καθόσον δεν αποτελεί εισόδημα ελληνικής πηγής και έχει νομίμως φορολογηθεί στη χώρα της φορολογικής του κατοικίας, ήτοι το Ηνωμένο Βασίλειο.

Η αρμόδια για τον έλεγχο και την εκκαθάριση της εν λόγω ηλεκτρονικά υποβληθείσας δήλωσης, Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, αφού εξέτασε τη σχετική νομολογία και τα συνυποβληθέντα δικαιολογητικά, δεν έκανε δεκτούς τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντος και ως αποτέλεσμα

αυτού εκδόθηκε η με αρ. ειδ/σης/08-06-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου (αρ. δηλ.αρ. χρημ. καταλ.) φορολογικού έτους 2016, με την οποία προσδιορίσθηκε σε βάρος του ποσό κυρίου φόρου 40.860,23 ευρώ και ειδική εισφορά αλληλεγγύης 6.949,51 ευρώ, ήτοι σύνολο 47.809,74 ευρώ.

Όσον αφορά τη φορολογική του κατοικία, ο προσφεύγων καταχωρήθηκε στο Μητρώο της ελληνικής Φορολογικής Διοίκησης εκπρόθεσμα, ως κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, με τη με αριθμό/01-07-2021 δήλωσή του, η οποία έγινε αποδεκτή από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, αναδρομικά από 01/01/2016.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται:

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή του και να ακυρωθούν και εξαφανισθούν (α) η προσβαλλόμενη πράξη και (β) η συμπροσβαλλόμενη σιωπηρή απόρριψη, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, της με αριθμό αιτήματος επιφύλαξης που συνυποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, κατ' άρθρο 20 του Ν.4174/2013, με τη με αριθμό/01-06-2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.
- Να γίνει δεκτό ότι ουδεμία φορολογική υποχρέωση τον βαρύνει στην Ελλάδα για το ποσό των 106.321,06 ευρώ το οποίο έχει ήδη υπαχθεί στη νόμιμη φορολόγηση στο κράτος φορολογικής κατοικίας του (Ηνωμένο Βασίλειο).
- Να του επιστραφεί εντόκως από την ημερομηνία εξοφλήσεως, ήτοι από την 24/06/2022, ως αχρεωστήτως καταβληθέν, κάθε σχετικό με τους ως άνω καταλογισθέντες φόρους και πρόστιμα, ποσό, προβάλλοντας τους λόγους:

1^{ος} λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: Η κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 12 και 13 Κ.Φ.Ε. εσφαλμένη καταχώριση της ωφέλειας ποσού 106.321,06 ευρώ στην εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2016 από μη εργοδότη εταιρεία και η συνακόλουθη μη νόμιμη επιβολή επί του ποσού αυτού φόρου εισοδήματος με το προσβαλλόμενο εκκαθαριστικό σημείωμα.

2^{ος} λόγος ενδικοφανούς προσφυγής: Η φορολογική κατοικία του προσφεύγοντος στο Ηνωμένο Βασίλειο κατά το φορολογικό έτος 2016 και η συνακόλουθη, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 Κ.Φ.Ε. και των υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου, επιβολή φόρου εισοδήματος επί του ποσού 106.321,06 ευρώ στην Ελλάδα.

Ειδικότερα ισχυρίζεται ότι:

Μετά από επιτυχημένη επαγγελματική διαδρομή περίπου είκοσι ετών, ξεκίνησε να εργάζεται στην εταιρεία “.....” με έδρα την Δανία.

Τη δεκαετία του 2000, επέστρεψε στην Ελλάδα με την οικογένεια του διατηρώντας την απασχόλησή του στην ως άνω εταιρεία. Όταν δε γνωστοποίησε την πρόθεσή του να μετοικήσει στην Ελλάδα, του προτάθηκε να υπαχθεί, τυπικά και χωρίς οιαδήποτε επί της ουσίας μεταβολή στο καθεστώς απασχόλησής του, στο payroll της ελληνικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.).

Η σχετική πρόταση, καθώς δε συνεπαγόταν οποιαδήποτε μεταβολή στα καθήκοντα του ως με αρμοδιότητες που εκτείνονταν σε Ελλάδα, Κύπρο και λοιπές Βαλκανικές χώρες, έγινε αποδεκτή από τον προσφεύγοντα και, προς επικύρωση αυτής, προσεφέρθη από την εργοδότη εταιρεία «.....» η από 30/03/2009 σύμβαση εργασίας.

Τα έτη 2010 έως και 2014, η ως άνω εργοδότη διεθνής πολυεθνική εταιρεία «.....» καλούσε, σε ετήσια βάση, τα αποδοτικότερα στελέχη της διεθνώς, μεταξύ των οποίων συγκαταλεγόταν και ο προσφεύγων, προκειμένου να διανείμει ως κίνητρο και στα πλαίσια επίτευξης στόχων δωρεάν μετοχές ή/και δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών (stock options).

Συνεπώς, αδιαμφισβήτητα τα δικαιώματα προαίρεσης παρέχονταν από τον Όμιλο με έδρα τη Δανία, προς τα κορυφαία στελέχη αυτού σε όλο τον κόσμο και όχι από τις θυγατρικές του Ομίλου εταιρείες.

Το έτος 2014, η σχέση του προσφεύγοντος με την ως άνω πολυεθνική «.....» διεκόπη και επίσημα και η επαγγελματική συνεργασία έληξε στις 23/04/2014, οπότε και ο προσφεύγων σταμάτησε και τυπικά να απασχολείται στην ελληνική εταιρεία με την επωνυμία «.....» (Α.Φ.Μ.), όπως προκύπτει από το επικυρωμένο αντίγραφο του από 22/04/2014 συμφωνητικού λήξης συνεργασίας, που έχει συνταχθεί σε επιστολόχαρτο της αλλοδαπής εταιρείας

Έκτοτε ο προσφεύγων έχει μεταφέρει την κατοικία του στο Ηνωμένο Βασίλειο όπου ζει με την οικογένειά του και εργάζεται, ήδη δε από την 01/01/2015 έχει μεταφέρει και την φορολογική κατοικία του στην χώρα αυτή.

Κατά τη διάρκεια του έτους 2016, άσκησε δικαιώματα προαίρεσης που του είχαν παραχωρηθεί από τη «.....», βάσει Συμβάσεων παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών ετών 2010, 2011, 2012.

Το εισόδημα από την άσκηση των ως άνω δικαιωμάτων συνολικού ποσού 106.321,06 ευρώ για το φορολογικό έτος 2016 είχε μη νόμιμα προ-συμπληρωθεί στον κωδικό 301 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με αποτέλεσμα να υποχρεωθεί βάσει της ως άνω παρατυπίας της εταιρείας να το συμπεριλάβει στη με αριθμό καταχώρισης/01-06-2022 δήλωση

φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, η οποία εξ αυτής της αιτίας υπεβλήθη από τον προσφεύγοντα, κατά το άρθρο 20 του Ν. 4174/2013, με τη με αριθμό αιτήματος επιφύλαξη.

Επιπλέον ισχυρίζεται ότι:

- «ο δικαιούχος της ωφέλειας που λαμβάνεται υπό τη μορφή δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών, πρέπει να φέρει την ιδιότητα του εργαζομένου, μετόχου ή εταίρου...»

- Στην περίπτωση του όμως «η ένταξη του στη μισθοδοσία της ελληνικής θυγατρικής παρέμεινε για εκείνον ένας όρος τυπικός έως ακόμα και τη λήξη της συνεργασίας του με τον Όμιλο καθώς τα καθήκοντα και οι αρμοδιότητές του καθώς επίσης και οι στόχοι τους οποίους στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης καλείτο να επιτύχει συνέχιζαν να προσδιορίζονται από την πολυεθνική εταιρείαη οποία διέθεσε σε εκείνον και τα υπό κρίσιμα για την παρούσα διαφορά δικαιώματα προαίρεσης...».

- «... αποκλειστική εργοδότης εταιρεία, επί της ουσίας ήταν η πολυεθνική εταιρεία στο πλαίσιο της εργασιακής σχέσης του με την οποία του χορηγήθηκαν και τα δικαιώματα που προαίρεσης από τα οποία προέκυψε η κρινόμενη ωφέλεια ποσού 106.321,06 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2016. Ουδεμία εργασιακή σχέση εξάρτησης κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) υφίστατο με τη θυγατρική εταιρείας η οποία, συνεπεία τούτου, μη νόμιμα προέβη υπό δήθεν την ιδιότητα της εργοδότης εταιρείας στην ανάρτηση του ως άνω ποσού 106.321,06 ευρώ στην εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το οικείο φορολογικό έτος 2016, δεσμεύοντας σήμερα μη νόμιμα τον φορολογούμενο να υπαγάγει σε φορολόγηση στην Ελλάδα το οικείο εισόδημα που όπως θα καταδειχθεί κατωτέρω έχει ήδη υπαχθεί σε νόμιμη φορολόγηση στο κράτος φορολογικής κατοικίας του.

- τα φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα μόνο για εισοδήματα ελληνικής πηγής που τυχόν λαμβάνουν.

- σύμφωνα με τη Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου, τα κέρδη ή η αμοιβή που λαμβάνει φυσικό πρόσωπο κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου στην Ελλάδα απαλλάσσονται του ελληνικού φόρου μεταξύ άλλων εάν, βάσει της φορολογικής κατοικίας του φυσικού προσώπου, υπόκεινται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο»

Συνεπώς το εν λόγω ποσό το ενέταξε στις φορολογικές δηλώσεις που υπέβαλε στο κράτος κατοικίας του (Ηνωμένο Βασίλειο) και έχει ήδη υπαχθεί στη χώρα αυτή στη νόμιμη φορολόγηση.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

«1. 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.

2. Ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 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.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας....»

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013 (ως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2016, πριν την αντικατάσταση ολόκληρου του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 με το άρθρο 4 του ν. 4646/2019), ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος....

4. Η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασης του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης

δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.»

Επειδή, με την ΠΟΛ 1219/2014 με θέμα: «Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013, ορίζεται ότι:

«4. Με την παράγραφο 4 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι παροχή σε είδος είναι και η ωφέλεια που λαμβάνει εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών. Η αξία της παροχής προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και όχι κατά το χρόνο χορήγησης αυτών. Επομένως, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται η ωφέλεια που αποκτάται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ανεξάρτητα από το γεγονός του εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό.

Η ωφέλεια αυτή αποτιμάται στην τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα δικαιώματα που ασκούνται από την έναρξη ισχύος της διάταξης (δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου 2014) ανεξαρτήτως του πότε είχε χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα και επίσης καταλαμβάνει και δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που διαπραγματεύονται και σε αλλοδαπά χρηματιστήρια.

6. Οι διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4172/2013 έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που ξεκίνησαν από 1.1.2014 και μετά.

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 και της παρ. 21 του άρθρου 72 του ν.4172/2013, όπως ισχύουν μετά τις τροποποιήσεις του ν.4223/2013, οι παροχές αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου από 1.1.2015 και μετά. Οδηγίες για την παρακράτηση φόρου στις παροχές αυτές θα δοθούν με νεώτερη εγκύκλιο. Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας πρέπει να αποτιμούν τις παροχές αυτές που προσαυξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων και να τις συμπεριλαμβάνουν και αυτές στις βεβαιώσεις αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις που θα χορηγηθούν.

Επειδή, με τη με αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1055728 ΕΞ 2015/23.4.2015 με θέμα: «Διευκρινίσεις σχετικά με το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ.4 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013», ορίζεται ότι:

«1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013, η αγοραία αξία των παροχών σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό

πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση. Η αγοραία αξία άσκησης δικαιώματος είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

2. Με την αριθμ. ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιό μας διευκρινίσθηκε ότι παροχή σε είδος είναι και η ωφέλεια που λαμβάνει εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών.

Η αξία της παροχής προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και όχι κατά το χρόνο χορήγησης αυτών. Επομένως, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες θεωρείται η ωφέλεια που αποκτάται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ανεξάρτητα από το γεγονός του εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό. Η ωφέλεια αυτή αποτιμάται στην τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα δικαιώματα που ασκούνται από την έναρξη ισχύος της διάταξης (δηλαδή από την 1η Ιανουαρίου 2014) ανεξαρτήτως του πότε είχε χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα και επίσης καταλαμβάνει και δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που διαπραγματεύονται και σε αλλοδαπά χρηματιστήρια.

3. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν. 4172/2013 ορίζεται, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Με βάση την αιτιολογική έκθεση του άρθρου αυτού τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος.

4. Με αφορμή προφορικά και γραπτά αιτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με την παροχή δικαιωμάτων προαίρεσης για την απόκτηση μετοχών από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες προς τους εργαζομένους τους, προκύπτουν τα ακόλουθα:

Νομικά πρόσωπα μπορούν να παρέχουν βάσει ειδικού προγράμματος παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης για την απόκτηση μετοχών (stock options plan) σε εργαζομένους τους δικαιώματα προαίρεσης για την απόκτηση εισηγμένων μετοχών των υπόψη νομικών προσώπων σε προκαθορισμένη χρονική στιγμή και σε προνομιακή τιμή, ήτοι χαμηλότερη της τρέχουσας αγοραίας, κατά τη χρονική στιγμή που λαμβάνεται η απόφαση του αρμόδιου οργάνου της Διοικητικού Συμβουλίου. Μέχρι το χρονικό σημείο της προκαθορισμένης περιόδου οι μετοχές δεν έχουν μεταβιβαστεί από το νομικό πρόσωπο στους δικαιούχους και συνεπώς αυτοί δεν τις έχουν στη διάθεσή τους και κατά συνέπεια δεν μπορούν να τις εκμεταλλευτούν, περαιτέρω δε, μέχρι το νομικό πρόσωπο να δώσει την εντολή μεταβίβασης των μετοχών οι δικαιούχοι μπορούν να

αιτηθούν να αποσυρθούν και να μην αποκτήσουν τις μετοχές. Κατά την προκαθορισμένη χρονική στιγμή οι μετοχές μεταβιβάζονται στους δικαιούχους με μεταφορά αυτών στις μερίδες τους στο Σ.Α.Τ.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι κρίσιμος χρόνος άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι εκείνος κατά τον οποίο μεταβιβάζονται οι μετοχές με μεταφορά αυτών στις μερίδες των δικαιούχων στο Σ.Α.Τ., καθόσον κατά το χρόνο αυτό ο δικαιούχος αποκτά τυχόν ωφέλεια, η οποία αποτιμάται στην τιμή κλεισίματος κατά τον κρίσιμο αυτό χρόνο μειωμένη με την τιμή διάθεσης του δικαιώματος (προνομιακή τιμή)».

Επειδή, με τη Σύμβαση ΕΛΛΑΔΟΣ – ΗΝΩΜΕΝΟΥ ΒΑΣΙΛΕΙΟΥ - Νομοθ. Διάταγμα υπ' αριθ. 2732/1953 (Φ.Ε.Κ. 329/12.11.1953/Τ.Α΄), ορίζεται ότι:

Άρθρον ΙΧ

«(1) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ' απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικάς υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του, και

(γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου...»

Άρθρον ΧΙΥ

Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακολουθούσας παραγράφους του παρόντος άρθρου.

(2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του νόμου του Ηνωμένου Βασιλείου περί εκπτώσεως εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Ελληνικός φόρος ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας είτε δι' εκπτώσεως δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός της Ελλάδος, θα εκπίπτει εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο...»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή μεταξύ άλλων, προσκόμισε:

1) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, της από 30/03/2009 «επιστολής προσφοράς εργασίας» της προς τον προσφεύγοντα (Σχετ. 1).

- 2) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, της πράξης «πρόσθετων όρων στη σύμβαση εργασίας πλήρους απασχόλησης που υπογράφηκε μεταξύ του κ. και της εταιρείας, (χωρίς λοιπά στοιχεία) (Σχετ. 2).
- 3) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, της από 22/04/2014 «λύσης σύμβασης απασχόλησης», η οποία υπογράφηκε από το Διευθυντή Ανθρωπίνου Δυναμικού της «.....» (Σχετ. 9).
- 4) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, της από 10/02/2011 «σύμβασης παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών 2010, με την οποία παρέχονται στον προσφεύγοντα από τον Όμιλο, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών (Σχετ. 3).
- 5) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, της συνταχθείσας από το Φεβρουάριο 2012, «σύμβασης παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών 2011, με την οποία παρέχονται στον προσφεύγοντα από τον Όμιλο, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών (Σχετ. 4).
- 6) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, της συνταχθείσας από το Φεβρουάριο 2013, «σύμβασης παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών 2012, με την οποία παρέχονται στον προσφεύγοντα από τον Όμιλο, δικαιώματα προαίρεσης αγοράς μετοχών (Σχετ. 5).
- 7) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, του συνταχθέντος από τον Απρίλιο 2013, «προγράμματος μετοχών περιορισμένης απόδοσης 2013» (Σχετ. 6).
- 8) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο με μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, του συνταχθέντος από το Μάρτιο 2014, «προγράμματος μετοχών περιορισμένης απόδοσης 2013» (Σχετ. 7).
- 9) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο στην αγγλική γλώσσα, του από 10/04/2014 “Share holding programme”, στο όνομα (Σχετ. 8).
- 9) Επικυρωμένα φωτοτυπικά αντίγραφα στην αγγλική γλώσσα, χωρίς μετάφραση στην ελληνική και χωρίς Επισημείωση Χάγης των δηλώσεων που υπέβαλε ο προσφεύγοντας στο «HM Revenue & Customs» της Βρετανίας, φορολογικών ετών 06/04/2015 - 05/04/2016 & 06-04-2016 - 05/04/2017 (Σχετ. 10 & 11).
- 10) Επικυρωμένο φωτοτυπικό αντίγραφο στην ελληνική γλώσσα, επιστολής της εργοδότης εταιρείας προς τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με την οποία διευκρινίζεται ότι το εισόδημα ποσού 106.321,06 ευρώ που δηλώθηκε από την εταιρεία ως «Παροχή σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013», για τον το φορολογικό έτος 2016, αφορά δικαιώματα

προαίρεσης μετοχών της εδρεύουσας στη Δανία εταιρείας με την επωνυμία (Σχετ. 17).

Σχετικά με τους ισχυρισμούς: α) ότι ουδεμία εργασιακή σχέση εξάρτησης κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013, υφίστατο μεταξύ του προσφεύγοντος και της θυγατρικής εταιρείας και

β) ότι το επίμαχο εισόδημα δεν αποτελεί εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ελλάδα, συνεπώς δε φορολογείται στην Ελλάδα, λόγω του ότι ο προσφεύγων είναι φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής, συνεπώς μη νόμιμα προ-συμπληρώθηκε στον κωδικό 301 της δήλωσης εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Επειδή, βάσει της από 30/03/2009 «επιστολής προσφοράς εργασίας» καθώς και της πράξης «πρόσθετων όρων στη σύμβαση εργασίας πλήρους απασχόλησης που υπογράφηκε μεταξύ του Κ. και της εταιρείας «.....», προκύπτουν ρητώς:

- Τα συμβαλλόμενα μέρη, ήτοι η ελληνική «.....» και ο προσφεύγων
- Η θέση εργασίας του προσφεύγοντος στην εταιρεία, ήτοι αυτή του **VP General manager of Greece**.
- Ο χώρος εργασίας του, ήτοι τα γραφεία της εταιρείας επί της
- Η δέσμευση του προσφεύγοντος να παρέχει τις υπηρεσίες του αποκλειστικά και με πλήρη απασχόληση στην ελληνική «.....».

Επειδή επιπλέον, στην από 22/04/2014 «λύση σύμβασης απασχόλησης», η οποία υπογράφηκε από το Διευθυντή Ανθρωπίνου Δυναμικού της «..... προκύπτουν και πάλι ρητώς τα συμβαλλόμενα μέρη, ήτοι η ελληνική και ο προσφεύγων, ο ισχυρισμός του ότι ουδεμία εργασιακή σχέση εξάρτησης υφίστατο μεταξύ εκείνου και της ελληνικής εταιρείας «.....», τα έτη από 2009 έως 2014, **προβάλλεται αβάσιμα.**

Επειδή, από την έναρξη της απασχόλησης του προσφεύγοντος στον όμιλο, εντάχθηκε στη μισθοδοσία της ελληνικής «.....» Α.Φ.Μ., με την ιδιότητα του Γενικού Διευθυντή Ελλάδας. Ως αποτέλεσμα αυτού φορολογείτο ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, βάσει των βεβαιώσεων αποδοχών που αναρτήθηκαν από την εργοδότη για τα έτη 2009-2014.

Επειδή, κατά το έτος 2016 ο προσφεύγων προέβη σε άσκηση δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών, που του είχαν χορηγηθεί βάσει συμβάσεων παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς

μετοχών, από τον Όμιλο «.....» και η αγοραία αξία άσκησης των δικαιωμάτων (η τιμή κλεισίματος των μετοχών στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος) ανήλθε σε 106.321,06 ευρώ.

Η προαναφερόμενη ωφέλεια με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, που παραχωρήθηκαν στον προσφεύγοντα ενόσω ήταν εργαζόμενος στην ελληνική και φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, αποτελεί, βάσει των διατάξεων της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας ως ίσχυαν κατά το επίμαχο έτος 2016, παροχή σε είδος και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος, ήτοι το έτος 2016, ανεξάρτητα από το εάν υφίσταται ή όχι εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό και ανεξάρτητα επίσης του πότε είχε χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα. Η διάταξη καταλαμβάνει και δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που διαπραγματεύονται και σε αλλοδαπά χρηματιστήρια. (ΠΟΛ 1219/2014, παρ. 4).

Ορθώς λοιπόν η ελληνική «.....» αποτίμησε την ωφέλεια λόγω άσκησης δικαιωμάτων προαίρεσης και εν συνεχεία ανάρτησε ηλεκτρονικά το έτος 2017 βεβαίωση αποδοχών έτους 2016 για τον προσφεύγοντα, με είδος αποδοχών: «Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013» και φορολογητέο ποσό 106.321,06 ευρώ.

Επειδή, ο προσφεύγων το φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου και στην Ελλάδα υπόκειτο σε φόρο μόνο για το φορολογητέο εισόδημά του που προέκυψε στην Ελλάδα.

Επειδή, από την κείμενη φορολογική νομοθεσία και τα λοιπά στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι η ωφέλεια από την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης μετοχών του Ομίλου «.....» το έτος 2016, αποτελεί εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα, βάσει της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το επίμαχο εισόδημα δεν αποτελεί εισόδημα που αποκτήθηκε στην Ελλάδα, προβάλλεται αβάσιμα.

Επειδή, περαιτέρω βάσει της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Ηνωμένου Βασιλείου, προβλέπεται για τους κατοίκους Ηνωμένου Βασιλείου και για το εισόδημα που αποκτούν στην Ελλάδα:

Άρθρον ΙΧ

«(1) Άτομον το οποίον είναι κάτοικος του Ηνωμένου Βασιλείου θ' απαλλάσσεται του Ελληνικού φόρου επί κερδών ή αμοιβής δια προσωπικές υπηρεσίας (περιλαμβανομένων και των επαγγελματικών) παρασχεθείσας εντός της Ελλάδος καθ' οιονδήποτε έτος βεβαιώσεως:

(α) αν ευρίσκεται εντός της Ελλάδος δια χρονικόν διάστημα ή διαστήματα μη υπερβαίνοντα συνολικώς τας 183 ημέρας κατά το έτος αυτό,

(β) αν αι υπηρεσίαι παρέχονται δια κάτοικον του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του, και

(γ) αν τα κέρδη ή η αμοιβή υπόκεινται εις τον φόρον του Ηνωμένου Βασιλείου...»

Άρθρον XIV

Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρω τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακόλουθους παραγράφους του παρόντος άρθρου.

(2) Υπό την επιφύλαξιν των διατάξεων του νόμου του Ηνωμένου Βασιλείου περί εκπώσεως εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του φόρου του καταβλητέου εις έδαφος εκτός του Ηνωμένου Βασιλείου, ο Ελληνικός φόρος ο καταβλητέος, είτε απ' ευθείας είτε δι' εκπώσεως δι' εισόδημα εκ πηγών ευρισκομένων εντός της Ελλάδος, θα εκπίπτει εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο...»

Επειδή, οι προϋποθέσεις α, β και γ, του ως άνω άρθρου ΙΧ, πρέπει να πληρούνται αθροιστικά.

Επειδή, το υπό κρίση αποκτηθέν στην Ελλάδα εισόδημα του προσφεύγοντος, ο οποίος το επίμαχο φορολογικό έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, δεν προέρχεται από «υπηρεσίες» προς «κάτοικο του Ηνωμένου Βασιλείου ή δια λογαριασμόν του» και επιπλέον δεν απεδείχθη ότι αυτό υπόκειται σε φόρο στο Ηνωμένο Βασίλειο, **δεν πληρούνται αθροιστικά οι ως άνω προϋποθέσεις α, β, γ του άρθρου ΙΧ και συνεπώς ο προσφεύγων ως κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου, δεν απαλλάσσεται του ελληνικού φόρου, ο οποίος όμως εκπίπτει από το φόρο που καταβλήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο για το εισόδημα αυτό (άρθρο XIV).**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 06/07/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Το τελικό χρεωστικό ποσό που βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης/08-06-2022 (αρ. χρημ. καταλ.) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Κατοίκων Εξωτερικού, ύψους 47.809,74 ευρώ.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
ΣΤΡΑΚΟΠΟΥΛΟΥ ΑΝΤΩΝΙΑ

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.