



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/07/2024

Αριθμός Απόφασης: 2006

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν.4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206).

β. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

γ. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

ε. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 13/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οδού, Τ.Κ., κατά της από 12/02/2024 αρνητικής απάντησης επί του υπ' αριθ. /12-12-2023 αιτήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την από 12/02/2024 αρνητική απάντηση επί του υπ' αριθ. /12-12-2023 αιτήματος, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 13/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγή του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 12/02/2024 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, δεν έγινε δεκτό το με ημερομηνία κατάθεσης 12/12/2023 και με αριθ. πρωτ. αίτημα του προσφεύγοντος, να υποβάλει 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2021, προκειμένου να αναγνωρισθεί ποσό καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής, από πώληση δωρεάν μετοχών του άρθρου 42^Α του ν.4172/2013.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων, την 30^η/5/2023, υπέβαλε εμπρόθεσμα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022. Για την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης της εν λόγω αρχικής δήλωσης, ζητήθηκε από τη Φορολογική Αρχή η προσκόμιση των απαραίτητων δικαιολογητικών.

Κατόπιν ελέγχου των προσκομισθέντων στοιχείων από τον προσφεύγοντα, με τα υπ' αριθ. πρωτ./14-06-2023 και/26-09-2023 αιτήματά του, εκδόθηκε η υπ' αριθ./03-11-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου 1.546,83€.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων, στις 12/12/2023 υπέβαλε 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2022, μαζί με τα οικεία δικαιολογητικά, μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας «Τα αιτήματά του» της ΑΑΔΕ, με αίτημα το οποίο έλαβε αριθμό καταχώρησης/12-12-2023.

Με την εν λόγω 1^η τροποποιητική δήλωση, αιτήθηκε την εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έτους 2022, αφού ληφθούν υπόψη τα συνημμένα έγγραφα που προσκόμισε και οι οδηγίες εκκαθάρισης. Επιπλέον, διαφοροποίησε το ποσό του κωδικού 867 «Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα της περ. 2», του εντύπου Ε1, στον οποίο καταχώρησε ποσό 590,41, αντί ποσού 977,55€ όπως είχε δηλωθεί στην υπ' αριθ. αρχική δήλωση της 30^{ης}/5/2023.

Ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, με την υπ' αριθ. πρωτ./12-02-2024 απάντησή του, δεν έκανε δεκτή την υποβολή της συνημμένης στο εν λόγω αίτημα 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, με το αιτιολογικό ότι στα επισυναπτόμενα αποσπάσματα λογαριασμού της εταιρείας δεν αναφέρονται τα ποσά των παρακρατηθέντων φόρων που επικαλείται ο προσφεύγων. Περαιτέρω δεν έχουν προσκομισθεί δικαιολογητικά της αλλοδαπής φορολογικής αρχής, τα οποία να φέρουν κατάλληλη επικύρωση (σφραγίδα Χάγης).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση, άλλως τη μεταρρύθμιση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση της οικείας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία εμμένει η προσβαλλόμενη αρνητική απάντηση της Φορολογικής Αρχής, κατ' απόκλιση από τα δεδομένα των υποβληθεισών δηλώσεων φόρου εισοδήματος. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 32, 34, 28, 64 του ν. 4987/2022 και του

άρθρου 17 §§ 1,2 του ν.2690/1999 (Κ.Διοικ.Διαδ.), η αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης, ήτοι η έκθεση ελέγχου πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής καθώς η παντελής αοριστία ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής. Στην υπό κρίση περίπτωση η φορολογική αρχή απέκλινε ουσιωδώς από τα δεδομένα της υποβληθείσας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021 και προέβη στην εκκαθάριση αυτής, αγνοώντας το δηλωθέν ποσό καταβληθέντος στην αλλοδαπή φόρου, χωρίς να έχει το δικαίωμα να το πράξει οίκοθεν, άνευ εκδόσεως σχετικής εντολής ελέγχου. Σε κάθε περίπτωση όφειλε να διαλάβει ειδική αναφορά στα στοιχεία δυνάμει των οποίων προσδιόρισε το φόρο.

2. Παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση της μειώσεως ποσού φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή από φορολογικό κάτοικο Ελλάδος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 «Διοικητικός προσδιορισμός φόρου» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: « 1. Στις περιπτώσεις που, κατά την κείμενη φορολογική νομοθεσία, η φορολογική δήλωση δεν συνιστά άμεσο προσδιορισμό φόρου, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. 2. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. 3. Εάν η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίσει τον φόρο ολικά ή μερικά με βάση στοιχεία διαφορετικά από αυτά που περιέχονται σε φορολογική δήλωση του φορολογούμενου, οφείλει να αναφέρει ειδικά τα στοιχεία αυτά, στα οποία βασίστηκε ο προσδιορισμός του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο Ε.2162/13-10-2020 με θέμα «Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 ΚΦΔ», διευκρινίστηκε ότι:

«Με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 32 του ν. 4174/2013 (Α' 170) (ΚΦΔ) προβλέπεται ότι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδίδεται με βάση στοιχεία που έχουν τυχόν παρασχεθεί από τον φορολογούμενο σε φορολογική δήλωση ή κάθε άλλο στοιχείο που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. [...]».

Όπως προκύπτει από τη διάταξη της παρ.1 του άρθρου 32, ικανή και αναγκαία συνθήκη για την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 είναι η προηγούμενη υποβολή δήλωσης εκ μέρους του φορολογούμενου.

Για την εφαρμογή αυτών των διατάξεων παρέχονται οι κάτωθι διευκρινίσεις, όσον αφορά στον φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων:

Α. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών.

1. Η πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται βάσει στοιχείων, τα οποία είτε έχουν παρασχεθεί από τον ίδιο το φορολογούμενο σε δήλωσή του είτε έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα, σε περίπτωση που από στοιχεία που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, προκύπτει ότι έχουν αποκτηθεί από φορολογούμενο (φυσικό πρόσωπο) εισοδήματα, ημεδαπής ή αλλοδαπής, αδιακρίτως κατηγορίας και πηγής προέλευσης (ήτοι ενδεικτικά: εισοδήματα από μισθούς, συντάξεις, αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδήματα από ακίνητα, μερίσματα, τόκους, δικαιώματα κ.λπ.), που δεν έχουν περιληφθεί σε δήλωσή του, τότε εκδίδεται και κοινοποιείται πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, με την οποία προσδιορίζεται ο τυχόν οφειλόμενος επιπλέον φόρος και κατά περίπτωση, τα τυχόν ποσά

της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης.

2. Για τον διοικητικό προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση αντλεί στοιχεία από τις κάτωθι πηγές πληροφοριών, που αναφέρονται ενδεικτικά:

α. Ετήσιες βεβαιώσεις εισοδημάτων που έχουν ληφθεί με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, όπως προβλέπονται ειδικότερα για παράδειγμα στις Α. 1025/2020, Α. 1009/2019, ΠΟΛ. 1025/2017 Αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ),

β. Στοιχεία αποδοχών που έχουν ληφθεί μέσω των μηνιαίων αναλυτικών εγγραφών της ηλεκτρονικής δήλωσης απόδοσης του φόρου μισθωτών υπηρεσιών (απόδοση ΦΜΥ με την Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει),

γ. Πληροφορίες που λαμβάνονται ηλεκτρονικά με την ΠΟΛ. 1033/2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και αφορούν σε εισοδήματα ή δαπάνες, δ. Πληροφορίες που ζητούνται από οργανισμούς και φορείς κατόπιν αιτήματος της Α.Α.Δ.Ε.,

ε. Πληροφορίες που αντλούνται στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών μεταξύ των κρατών,

στ. Κάθε διαθέσιμη πληροφορία από τρίτους, που λαμβάνει η Φορολογική Διοίκηση με βάση τις διατάξεις του άρθρου 15 του ΚΦΔ, με σκοπό τη διασταύρωση των δηλούμενων εισοδημάτων.

3. Η διασταύρωση και η χρήση των στοιχείων και πληροφοριών που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση και η έκδοση νέας πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μπορεί να γίνει και αφού ήδη έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου κατόπιν της υποβολής της φορολογικής δήλωσης.

Β. Έκδοση πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου μετά από αξιολόγηση των απαιτούμενων δικαιολογητικών που ζητούνται για τη συμπλήρωση φορολογικής δήλωσης

4. Για εισοδήματα και δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και περιλαμβάνονται σε δηλώσεις που υποβάλλουν ηλεκτρονικά οι φορολογούμενοι, η Φορολογική Διοίκηση, όταν το κρίνει απαραίτητο, ζητά την προσκόμιση των προβλεπόμενων δικαιολογητικών προκειμένου να οριστικοποιηθούν και να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, όπως προβλέπεται στην Απόφαση για τον Τύπο και Περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Τέτοια δικαιολογητικά ενδεικτικά μπορεί να αφορούν:

α. Παρακρατούμενους φόρους, όλων των κατηγοριών εισοδημάτων, ημεδαπής ή αλλοδαπής, για τους οποίους δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση,

[...]

5. Με τα ΔΕΑΦ Α ΕΞ2020, ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2018 και ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/24.4.2015 έγγραφα έχουν δοθεί οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. για τη διαχείριση και εκκαθάριση εκκρεμών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, για τις οποίες δεν έχουν προσκομισθεί από τους φορολογούμενους τα δικαιολογητικά, που έχουν ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Ειδικότερα:

α. Οι παρακρατούμενοι φόροι, για τους οποίους η κατά τα ανωτέρω ηλεκτρονική πληροφόρηση δεν υπάρχει και δεν αποδεικνύονται ούτε με έντυπες βεβαιώσεις αποδοχών, δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό φόρου. Το ίδιο ισχύει και για την αναγραφή οποιουδήποτε ποσού δαπάνης, το οποίο αναγράφεται στη δήλωση που μειώνει τον φόρο ή το εισόδημα, για το οποίο δεν προσκομίζεται το προβλεπόμενο σχετικό δικαιολογητικό.

β. Όταν αναγράφονται εισοδήματα αλλοδαπής προέλευσης και προκειμένου να πιστωθεί ο φόρος που καταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε στο εξωτερικό, ζητείται να προσκομίζονται από τους

φορολογούμενους τα δικαιολογητικά που ορίζονται με την ΠΟΛ.1026/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ. Άλλως λαμβάνεται υπόψη μόνο το δηλούμενο εισόδημα και όχι ο φόρος.

γ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής και δεν υπολογίζεται τόκος εκπρόθεσμης καταβολής στις περιπτώσεις που οι δηλώσεις υποβλήθηκαν μεν εμπροθέσμως, αλλά δεν εκκαθαρίστηκαν μέσα στην προθεσμία υποβολής δηλώσεων, επειδή τα δικαιολογητικά που ζητήθηκαν για έλεγχο δεν προσκομίστηκαν στις Δ.Ο.Υ.

6. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να ζητήσει τα σχετικά δικαιολογητικά για τα εισοδήματα ή τις δαπάνες για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, είτε κατά την υποβολή της δήλωσης από τον φορολογούμενο και πριν από την έκδοση της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, είτε μετά την υποβολή της και αφού έχει ήδη εκδοθεί η πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, είτε εμφανίζεται σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης, είτε αποστέλλεται στον φορολογούμενο μήνυμα μέσω ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, είτε αποστέλλεται απλή επιστολή.

Στις περιπτώσεις που ζητούνται δικαιολογητικά αφού έχει εκδοθεί η πράξη προσδιορισμού φόρου, αυτά υποβάλλονται από τους φορολογούμενους με ψηφιακή απεικόνιση (scan), μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου στον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ή (με φυσικό φάκελο) ταχυδρομικά είτε με συστημένη επιστολή ή με υπηρεσία ταχυμεταφοράς. Είναι, επίσης, δυνατή η κατάθεση των αιτήσεων και στο γραφείο πρωτοκόλλου της Δ.Ο.Υ. Τα στοιχεία επικοινωνίας των Δ.Ο.Υ. είναι αναρτημένα στην αρχική ηλεκτρονική σελίδα της Α.Α.Δ.Ε. Ημερομηνία υποβολής των δικαιολογητικών θεωρείται η ημερομηνία αποστολής του μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, ή η ημερομηνία που προκύπτει από τη σφραγίδα του Ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αντίστοιχα. Το αυτοματοποιημένο μήνυμα που αποστέλλεται ως απάντηση στο ηλεκτρονικό μήνυμα του φορολογουμένου, ή το αποδεικτικό του ταχυδρομείου ή της υπηρεσίας ταχυμεταφοράς, αποτελεί αποδεικτικό υποβολής των δικαιολογητικών και επέχει θέση απόδειξης παραλαβής εκ μέρους του αποδέκτη.

7. Οι Δ.Ο.Υ. εξετάζουν αν τα δικαιολογητικά που παρέλαβαν ανταποκρίνονται στα συμπληρωμένα στη δήλωση ποσά και είτε προσθέτουν εισοδήματα που δεν είχαν δηλωθεί όπως έπρεπε, είτε απαλείφουν ποσά που οδηγούν σε φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή μείωση φόρου ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος όταν αυτά δεν αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά ή όταν δεν αποστέλλονται καθόλου δικαιολογητικά εντός της οριζόμενης προθεσμίας. Κατόπιν διενεργούν νέα εκκαθάριση και εκδίδουν νέα πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, στην οποία συμπεριλαμβάνονται, ανάλογα με την περίπτωση, τα ποσά της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης, του τέλους επιτηδεύματος και του φόρου πολυτελούς διαβίωσης. [...].».

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης και στον προσδιορισμό του αναλογούντος φόρου αγνοώντας το δηλωθέν ποσό του καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής, ενέμεινε δε στην εν λόγω εκκαθάριση, μη αποδεχόμενος τα δεδομένα της από 12/12/2023 τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, έτους 2022, κατά πλήρη παραβίαση του ν.4987/2022 (ΚΦΔ), καθώς δεν είχε δικαίωμα να τροποποιήσει τη δήλωση χωρίς σχετική εντολή ελέγχου, ενώ στην περίπτωση αυτή, η πράξη διοικητικού προσδιορισμού θα έπρεπε να συνοδεύεται από την έκθεση ελέγχου (άρθρο 34), η οποία πρέπει να περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα (άρθρο 28) και σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία (άρθρο 64). Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι η Φορολογική Αρχή δεν δικαιούται με οίκοθεν δήλωση, να τροποποιήσει οποιοδήποτε δεδομένο της φορολογικής

δήλωσης του υπόχρεου, καθώς η εξουσία του περιορίζεται σε διόρθωση τυπικών σφαλμάτων ή σε μη λήψη υπ' όψιν μειωτικού, για το φορολογητέο εισόδημα ποσού, λόγω μη συνυποβολής των νομίμων δικαιολογητικών.

Επειδή, οι διαδικασίες των άρθρων του ν. 4987/2022 που επικαλείται ο προσφεύγων αφορούν τις περιπτώσεις στις οποίες διενεργείται φορολογικός έλεγχος, κατόπιν σχετικής εντολής ελέγχου και δεν έχουν εφαρμογή στην υπό εξέταση περίπτωση.

Επειδή, η υπ' αριθ./03-11-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εκδόθηκε κατόπιν υποβολής από τον προσφεύγοντα, της από 30/05/2023 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2022 και όχι οίκοθεν όπως ισχυρίζεται ο προσφεύγων, μετά την εξέταση των δικαιολογητικών των δηλωθέντων εισοδημάτων και παρακρατημένων φόρων, τα οποία η Φορολογική Αρχή έκρινε ότι χρήζουν περαιτέρω διερεύνησης. Για την προσκόμιση των δικαιολογητικών αυτών, ο προσφεύγων ενημερώθηκε με σχετικό μήνυμα κατά την ηλεκτρονική υποβολή της αρχικής δήλωσης στο οποίο ανταποκρίθηκε με τα υπ' αριθ./14-06-2023 και/26-09-2023 αιτήματά του.

Επειδή, η φορολογική αρχή, προέβη στην έκδοση της υπ' αριθ./03-11-2023 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, μετά την εξέταση των δικαιολογητικών που ζητήθηκαν και προσκόμισθηκαν από τον προσφεύγοντα και αφού ελέγχθηκε η καταλληλότητά τους, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32 και τις οδηγίες της Ε.2162/13-12-2020, ως προς την ύπαρξη των προϋποθέσεων μείωσης του φόρου εισοδήματος κατά το ποσό του καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής. Κατά συνέπεια ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί αυθαίρετης επέμβασης του Προϊσταμένου επί της νομίμως υποβληθείσας δήλωσης, απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή, από τα δεδομένα της εκδοθείσας πράξης διοικητικού προσδιορισμού, βάσει της υπ' αριθ. αρχικής δήλωσης του προσφεύγοντος, προκύπτει η φορολογική αρχή δεν αναγνώρισε ως μειωτικό στοιχείο του φόρου εισοδήματος, ποσό 977,55€, το οποίο είχε καταχωρηθεί από τον προσφεύγοντα στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14,17 και 20», του εντύπου Ε1, λόγω μη προσκόμισης των κατάλληλων δικαιολογητικών.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι κατά το φορολογικό έτος 2022, απέκτησε εισόδημα (παροχή σε είδος), με τη μορφή μετοχών ως εργαζόμενος σε αλλοδαπή εταιρεία, από τη συμμετοχή του σε πρόγραμμα δωρεάν διάθεσης μετοχών. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4172/2013, το εν λόγω εισόδημα εξαιρείται του φόρου, καθώς επιβάλλεται φόρος συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%), υπολογιζόμενος επί της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, εφόσον η τιμή πώλησης των μετοχών είναι ίση ή μικρότερη αυτής.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκόμισε με την κατάθεση της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία είχαν τεθεί υπόψη και της

Φορολογικής Αρχής, μετά από σχετικό αίτημά της προκειμένου να προβεί στην εκκαθάριση της υποβληθείσας την 30^η/5/2023, με αριθ. αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος:

- Απόδειξη πληρωμής της εργοδότης εταιρείας/....., για τους μήνες Μάιο και Νοέμβριο 2020.
- Κίνηση του λογαριασμού της εταιρείας παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών «.....», για την περίοδο 01/04/2022-30/06/2022 σχετική με την απόκτηση του συνόλου των μετοχών στο πλαίσιο της συμμετοχής στο πρόγραμμα καθώς και τη διάσπαση αυτών (των μετοχών), τον Ιούνιο 2022.
- Κίνηση του λογαριασμού της εταιρείας παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών «.....», για την περίοδο 01/07/2022-30/09/2022 σχετική με την πώληση των μετοχών από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα της εργοδότης εταιρείας, κατά το μήνα Αύγουστο 2022.
- Συνόψεις λογαριασμού της εταιρείας παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών «.....», για την περίοδο 01/01/2022-30/12/2022, από τις οποίες αποτυπώνεται η συνολική εικόνα των μετοχών που απέκτησε από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα της εργοδότης εταιρείας, από την απόκτηση έως την πώλησή τους
- Πίνακα υπολογισμού του προσφεύγοντος, βασισμένο στα ως άνω έγγραφα, που περιλαμβάνει το ποσό του εισοδήματος (υπεραξίας) που προέκυψε από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα της αλλοδαπής εργοδότης εταιρείας, καθώς και το ποσό του παρακρατηθέντος φόρου που επικαλείται με την παρούσα προφυγή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 «Υποκείμενα του φόρου» 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 «Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. [...]. 3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έκδοση πράξης προσδιορισμού του φόρου. β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» 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. [...] 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: [...] η) κάθε

άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν. 4172/2013, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 2 του ν.4714/2020, ορίζεται ότι: «1. Από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: [...] ιζ) η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών, [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ. 52 και 53 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «52. Η περ. ιζ της παρ. 1 του άρθρου 14, όπως προστίθεται με την παρ. 1 του άρθρου 2 του παρόντος, εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά. 53. Οι παρ. 1, 3, 4 και 5 του άρθρου 42Α του ν. 4172/2013, όπως τροποποιούνται με το άρθρο 3 του παρόντος, εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 1.1.2020 και μετά.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 42^Α «Δικαιώματα προαίρεσης - Δωρεάν διάθεση μετοχών» του ν.4172/2013, όπως αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 3 του ν. 4714/2020 (ΦΕΚ Α' 148/31-07-2020) και ισχύει κατά το κρινόμενο έτος, ορίζεται ότι:

«3. Το εισόδημα που προκύπτει κατά την παρ. 4 για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο με τη μορφή μετοχών που του χορηγούνται από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών, στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών, αποτελεί εισόδημα από υπεραξία εφόσον μεταβιβαστούν οι μετοχές μετά από την απόκτησή τους, από τον δικαιούχο του προγράμματος. 4. Ως υπεραξία στις περιπτώσεις των δικαιωμάτων προαίρεσης, ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών ή η διαφορά μεταξύ της τιμής κτήσης και της τιμής πώλησης για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών, με ανάλογη εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 42. Στις περιπτώσεις της δωρεάν διάθεσης μετοχών της παρ. 3, η υπεραξία ισούται:

α) για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών με την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, εφόσον η τιμή πώλησης των μετοχών είναι ίση ή μικρότερη αυτής. Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα την οποία πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. β) της παρ. 1 του άρθρου 42 του παρόντος Κώδικα.

β) για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών, με την τιμή πώλησης, εφόσον αυτή υπερβαίνει την αξία της μετοχής, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής της, ενώ σε περίπτωση που η τιμή πώλησης είναι μικρότερη, με την αξία της μετοχής κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσης.

5. Κατά την εφαρμογή του παρόντος εφαρμόζεται το άρθρο 42 μόνο όπου υπάρχει παραπομπή στις διατάξεις του.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 43 «Φορολογικός συντελεστής» του ν.4172/2013, , ορίζεται ότι: «Το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου φορολογείται με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%). Ειδικά το εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου της παραγράφου 2 του 42Α φορολογείται με συντελεστή πέντε τοις εκατό (5%).».

Επειδή, στις διατάξεις της Ε.2208/24-12-2020 «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που προκύπτει για εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, καθώς και με τη μορφή μετοχών που του χορηγούνται στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών, στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος», αναφέρεται ότι:

«Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

[...]

Β: Δωρεάν μετοχές που διατίθενται στο πλαίσιο προγραμμάτων στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος

13. Με τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4714/2020 (Α' 148) προστέθηκε νέο εδάφιο ιζ', στην παράγραφο 1 του άρθρου 14 του ΚΦΕ, σύμφωνα με το οποίο από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρείται η παροχή σε είδος με τη μορφή δωρεάν μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών. Περαιτέρω, με το άρθρο 14 του ν. 4714/2020 προστέθηκε παράγραφος 52 στο άρθρο 72 του ΚΦΕ, η οποία ορίζει ότι η περ. ιζ' της παρ. 1 του άρθρου 14, εφαρμόζεται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01-01-2020 και μετά. Επίσης, σύμφωνα με την παράγραφο 53 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 14 του ν. 4714/2020, η παράγραφος 3 του άρθρου 42Α εφαρμόζεται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01-01-2020 και μετά.

14. Επιπλέον, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 42Α ΚΦΕ, όπως αυτές αντικαταστάθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν.4714/2020, το εισόδημα που προκύπτει για έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο με τη μορφή μετοχών που του χορηγούνται από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα στο πλαίσιο προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών (ενδεικτικά αναφέρονται τα κάτωθι συναφή προγράμματα κινήτρων προς τους εργαζόμενους: στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών, αποτελεί εισόδημα από υπεραξία εφόσον οι μετοχές μεταβιβαστούν οποτεδήποτε μετά την απόκτησή τους, από τον δικαιούχο του προγράμματος.

Στις περιπτώσεις της δωρεάν διάθεσης μετοχών της παρ. 3 του άρθρου 42Α του ΚΦΕ, η υπεραξία ισούται:

α) για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών με την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, εφόσον η τιμή πώλησης των μετοχών είναι ίση ή μικρότερη αυτής. Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα την οποία πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, το υπερβάλλον ποσό φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 42 του ΚΦΕ,

β) για τις μετοχές των μη εισηγμένων εταιρειών, με την τιμή πώλησης, εφόσον αυτή υπερβαίνει την αξία της μετοχής, όπως αυτή προσδιορίζεται κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής της, ενώ σε περίπτωση που η τιμή πώλησης είναι μικρότερη, με την αξία της μετοχής κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσης.

Περαιτέρω, προστέθηκε με το άρθρο 14 του ν. 4714/2020 παράγραφος 53 στο άρθρο 72 του ΚΦΕ, η οποία ορίζει ότι οι παρ. 1, 3, 4 και 5 του άρθρου 42Α του ΚΦΕ εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01-01-2020 και μετά.

15. Συνεπώς, με βάση τις νέες διατάξεις, από 01-01-2020 και εξής επιβάλλεται κατά την πώληση εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών που χορηγήθηκαν δωρεάν σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο, φόρος με τον συντελεστή που ορίζει το άρθρο 43 του ΚΦΕ, δέκα πέντε τοις εκατό (15%), επί της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών.

Στην περίπτωση που η τιμή πώλησης των μετοχών, όπως αυτή καθορίζεται από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το χρηματοπιστωτικό ίδρυμα ή οποιοσδήποτε φορέας που διενεργεί συναλλαγές, είναι μεγαλύτερη από την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα την οποία πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών και ο εργαζόμενος - μεταβιβάζων συμμετέχει στο κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο του 0,5%, το υπερβάλλον ποσό δηλώνεται ως απαλλασσόμενο του φόρου εισόδημα, στους κωδικούς 659-660 του Πίνακα 6 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1) και του επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Αν ο εργαζόμενος/εταίρος/μέτοχος - μεταβιβάζων συμμετέχει στο κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μεγαλύτερο του 0,5%, το υπερβάλλον ποσό δηλώνεται στους κωδικούς 829-830 ή 865-866, κατά περίπτωση, του Υποπίνακα 4.Ε του εντύπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1), ως εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ. Το εισόδημα αυτό φορολογείται με τον συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του πρώτου εδαφίου του άρθρου 43 του ΚΦΕ και επιβάλλεται σε αυτό και ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

16. Περαιτέρω, κατά την πώληση μη εισηγμένων σε χρηματιστήριο μετοχών που χορηγήθηκαν δωρεάν σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο, από 01-01-2020 και εξής επιβάλλεται, φόρος με τον συντελεστή που ορίζει το άρθρο 43 του ΚΦΕ, δέκα πέντε τοις εκατό (15%) επί:

- της τιμής πώλησης των μετοχών, η οποία είναι αυτή που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασής τους, αν αυτή υπερβαίνει την αξία των μετοχών που προσδιορίστηκε κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής τους ή
- της αξίας των μετοχών κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής τους, η οποία προσδιορίζεται με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (εσωτερική αξία της μετοχής), αν η τιμή πώλησής τους είναι μικρότερη από την αξία που προσδιορίστηκε κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής τους.

17. Για την πληρέστερη κατανόηση του θέματος, τίθενται τα εξής παραδείγματα:

Α. Στο πλαίσιο προγράμματος δωρεάν διάθεσης μετοχών ο εργαζόμενος «Ε» έλαβε το 2020 από την εταιρεία που εργάζεται «.....» 100 δωρεάν μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, λόγω επίτευξης των στόχων που του είχαν τεθεί, αξίας 30 ευρώ η μία. Στο σημείο αυτό δεν αποκτάται εισόδημα από τον εργαζόμενο. Ο εργαζόμενος αποφασίζει να πουλήσει τις μετοχές αυτές εντός του 2022, όταν η αξία της μετοχής ανέρχεται σε 50 ευρώ. Αποκτά λοιπόν εισόδημα του άρθρου 42Α του ΚΦΕ (Εισόδημα από υπεραξία) το οποίο φορολογείται εντός του 2022 και προσδιορίζεται ως εξής: 100 μετοχές X 30 ευρώ = 3.000 ευρώ αξία των μετοχών στο

χρηματιστήριο κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, η οποία φορολογείται με συντελεστή 15%, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Επιπλέον, ο εργαζόμενος αυτός αποκτά και εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ (50-30) $\times$ 100 μετοχές = 2.000 ευρώ, επειδή η τιμή πώλησης είναι μεγαλύτερη από την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα την οποία πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών.

Επειδή το υπερβάλλον αυτό ποσό των 2.000 ευρώ φορολογείται σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 42 του ΚΦΕ, εξετάζεται το ποσοστό συμμετοχής του εργαζόμενου στην εταιρεία και κατά περίπτωση είτε φορολογείται με συντελεστή 15% είτε απαλλάσσεται του φόρου (όχι όμως και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης).

Β. Στο πλαίσιο προγράμματος δωρεάν διάθεσης μετοχών ο εργαζόμενος «Μ» έλαβε το 2020 από την εταιρεία που εργάζεται «.....» 100 δωρεάν μετοχές εισηγμένες στο χρηματιστήριο, λόγω επίτευξης των στόχων που του είχαν τεθεί, αξίας 50 ευρώ η μία. Στο σημείο αυτό δεν αποκτάται εισόδημα από τον εργαζόμενο. Ο εργαζόμενος αποφασίζει να πουλήσει τις μετοχές αυτές εντός του ίδιου φορολογικού έτους, αλλά η αξία της μετοχής είχε πέσει σε 30 ευρώ. Αποκτά λοιπόν εισόδημα του άρθρου 42Α του ΚΦΕ (Εισόδημα από υπεραξία) το οποίο φορολογείται εντός του 2020 και προσδιορίζεται ως εξής: 100 μετοχές $\times$ 50 ευρώ = 5.000 αξία των μετοχών στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, το οποίο φορολογείται με συντελεστή 15%, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Ο εργαζόμενος αυτός δεν αποκτά επιπλέον εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ, λόγω του γεγονότος ότι η τιμή πώλησης είναι χαμηλότερη από την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα την οποία πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών.

[...]

18. Για τις ανάγκες της ηλεκτρονικής διασταύρωσης και της παρακολούθησης των εισοδημάτων αυτών μέχρι την κατά περίπτωση φορολόγησή τους, προκειμένου να διασφαλίσει η Φορολογική Διοίκηση την ορθή εφαρμογή των διατάξεων, απαιτείται οι εταιρείες είτε είναι εκδότριες των τίτλων είτε όχι (στην περίπτωση που τα δικαιώματα αφορούν τίτλους άλλης συνδεδεμένης Ελληνικής ή αλλοδαπής εταιρείας), κατά το φορολογικό έτος που διατίθενται οι δωρεάν μετοχές, να χορηγούν στους εργαζόμενους/εταίρους/μετόχους διακριτή βεβαίωση αποδοχών, σε έντυπη μορφή, με τον αριθμό των μετοχών που χορήγησαν και την αξία των μετοχών κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής τους.

Παράλληλα, οφείλουν να περιλαμβάνουν το ποσό αυτό στην μηνιαία ηλεκτρονική δήλωση απόδοσης του παρακρατούμενου φόρου και της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης (Α.1099/2019 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ, όπως ισχύει) δίχως να προβαίνουν σε παρακράτηση και απόδοση φόρου. Το ποσό αυτό θα προσυμπληρώνεται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων φυσικών προσώπων στο οικείο φορολογικό έτος για πληροφοριακούς λόγους, καθώς τελεί υπό αίρεση το πότε και το πώς θα φορολογηθεί το εισόδημα αυτό.

Γ. Χορήγηση δικαιωμάτων προαίρεσης και δωρεάν μετοχών σε εργαζόμενους θυγατρικών εταιρειών

19. Ως εισόδημα κατά περίπτωση της παραγράφου 4 του άρθρου 13 ή του άρθρου 42Α του ΚΦΕ θεωρείται και αυτό που προέρχεται από προγράμματα διάθεσης δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών συνδεδεμένων (ημεδαπών και αλλοδαπών) εταιρειών κατ' αναλογία των όσων ορίζονται στο άρθρο 32 του ν. 4308/2014 (σχετ. ΔΕΑΦ Α ΕΞ 2015/5.5.2015). Ομοίως, ως εισόδημα του άρθρου 42Α θεωρείται και αυτό που προέρχεται από προγράμματα διάθεσης δωρεάν μετοχών σε εργαζόμενους/εταίρους/μετόχους συνδεδεμένων (ημεδαπών και αλλοδαπών) εταιρειών κατ' αναλογία των όσων ορίζονται στο άρθρο 32 του ν. 4308/2014.

20. Επισημαίνεται για όλα τα ανωτέρω οριζόμενα (παρ. 1-19 της παρούσας) ότι με τις διατάξεις του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 (Α' 207), ειδικά για το φορολογικό έτος 2020, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης τα εισοδήματα από κεφάλαιο και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 «Πίστωση φόρου αλλοδαπής» 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 δεν δύναται να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 «Στοιχεία και πληροφορίες σε ξένη γλώσσα» του ν.4987/2022, ορίζεται ότι: «1. Ο Διοικητής δύναται να ζητά από τον φορολογούμενο να υποβάλει, σε επίσημη μετάφραση στην ελληνική γλώσσα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και κάθε άλλο έγγραφο που θεωρεί απαραίτητο για τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του φορολογούμενου. Ο Διοικητής θέτει εύλογη προθεσμία για τη συμμόρφωση του φορολογούμενου. 2. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται τα απαιτούμενα δικαιολογητικά έγγραφα, καθώς και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 9 του Κ.Φ.Ε...».

Επειδή, στις διατάξεις της ΠΟΛ.1026/22.1.2014 «Καθορισμός δικαιολογητικών εγγράφων για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013 και την παράγραφο 2 του άρθρου 16 του ν. 4174/2013», αναφέρεται ότι:

«1. Κάθε φορολογούμενος που έχει φορολογική κατοικία στην Ελλάδα και κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, για το οποίο έχει φορολογηθεί στην αλλοδαπή, προκειμένου να τύχει της μείωσης του φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν. 4172/2013, με την υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υποχρεούται να συνυποβάλει τα ακόλουθα δικαιολογητικά:

– Για τις χώρες με τις οποίες υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.), βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, από την οποία να προκύπτει ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

– Για τις λοιπές χώρες, με τις οποίες δεν υφίσταται Σ.Α.Δ.Φ, βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

– Σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικό ή φυσικό πρόσωπο, απαιτείται βεβαίωση από το πρόσωπο αυτό, θεωρημένη από την αρμόδια φορολογική αρχή, ή βεβαίωση Ορκωτού Ελεγκτή. Η θεώρηση αυτή δεν απαιτείται όταν η παρακράτηση διενεργείται από δημόσιο φορέα, ασφαλιστικό οργανισμό ή χρηματοπιστωτικό ίδρυμα.

2. Η βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής θα πρέπει να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν. 1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], εφόσον το αλλοδαπό κράτος εμπίπτει στην κατάσταση των κρατών που έχουν προσχωρήσει στη Σύμβαση της Χάγης, όπως έχει συμπληρωθεί και ισχύει. Για τα κράτη τα οποία δεν έχουν προσχωρήσει στην ανωτέρω Σύμβαση,

ισχύει η προξενική θεώρηση. Η σχετική βεβαίωση υποβάλλεται πρωτότυπη και απαιτείται η επίσημη μετάφρασή της στην Ελληνική γλώσσα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 1838/89 (ΦΕΚ 86/28.3.1989/τ.Α΄) «Κύρωση της Συμφωνίας μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Σοσιαλιστικής Δημοκρατίας της Τσεχοσλοβακίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 15 Εξαρτημένες προσωπικές υπηρεσίες

1. Με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 16, 18 και 19, μισθοί, ημερομίσθια και άλλες αμοιβές παρόμοιας φύσης που αποκτώνται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό εκτός αν η εν λόγω εργασία προσφέρεται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος. Αν η εργασία ασκείται έτσι, η αμοιβή που αποκτάται απ'αυτή μπορεί να φορολογείται σ'αυτό το άλλο Κράτος.

2. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις της παραγράφου 1, αμοιβή που αποκτάται από κάτοικο του ενός Συμβαλλόμενου Κράτους για εξαρτημένη εργασία που ασκείται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος φορολογείται μόνο στο πρώτο μνημονευόμενο Κράτος αν:

α) ο δικαιούχος της αμοιβής βρίσκεται στο άλλο Κράτος, για χρονική περίοδο ή περιόδους που δεν υπερβαίνουν, συνολικά, τις 183 μέρες κατά το οικείο οικονομικό έτος,

β) η αποζημίωση καταβάλλεται από, ή για λογαριασμό, εργοδότη ο οποίος δεν είναι κάτοικος του άλλου Κράτους, και

γ) η αμοιβή δεν βαρύνει μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση την οποία ο εργοδότης διατηρεί στο άλλο Κράτος.

Άρθρο 22 Αποφυγή διπλής φορολογίας

1. Στην Ελλάδα, η διπλή φορολογία θα αποφεύγεται με τον ακόλουθο τρόπο: Στις περιπτώσεις που κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτής της Συμφωνίας, μπορεί να φορολογείται στην Τσεχοσλοβακία, η Ελλάδα χορηγεί έκπτωση από το φόρο εισοδήματος του κατοίκου αυτού ποσό ίσο με το φόρο που καταβλήθηκε στην Τσεχοσλοβακία. Η έκπτωση όμως αυτή δεν υπερβαίνει το τμήμα εκείνο του (ελληνικού φόρου) υπολογιζομένου πριν από την έκπτωση, το οποίο (τμήμα φόρου) αναλογεί στο εισόδημα που μπορεί να φορολογείται στην Τσεχοσλοβακία.».

Επειδή, στην ΠΟΛ.1067/20-03-2015 «Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 9, 67, 69 και 70 του ν. 4172/2013», προβλέπονται για την πίστωση του φόρου αλλοδαπής τα κάτωθι: «1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του ν.4172/2013 καθορίζεται ο τρόπος αποφυγής της διπλής φορολογίας, στην περίπτωση που φορολογικός κάτοικος Ελλάδας αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή. Ειδικότερα, υιοθετείται η διαδικασία της πίστωσης φόρου και ορίζεται ότι ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος του 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 (άρθρο 16 του ν.4174/2013) και όπως αυτά καθορίζονται στην ΠΟΛ.1026/22.1.2014 Απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 170 Β'). Στην περίπτωση που ο φόρος αλλοδαπής έχει καταβληθεί σε άλλο νόμισμα πέραν του ευρώ (π.χ. σε δολάρια Η.Π.Α.), για τις ανάγκες της πίστωσης του φόρου αλλοδαπής λαμβάνεται υπόψη η ισοτιμία ευρώ και ξένου νομίσματος, όπως αυτή προκύπτει κατά την ημερομηνία καταβολής του φόρου στην αλλοδαπή που αναγράφεται στη σχετική βεβαίωση της αρμόδιας φορολογικής αρχής ή Ορκωτού Ελεγκτή.

Σε περίπτωση όμως, πληρωμών που καταβάλλονται περιοδικά, η μετατροπή θα πρέπει να γίνει με βάση τη μέση ετήσια ισοτιμία, όπως αυτή καθορίζεται από την

2.Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 9 του ως άνω νόμου ορίζεται ότι η μείωση του φόρου εισοδήματος, κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσό του φόρου που αναλογεί για το εισόδημα αυτό στην Ελλάδα. Επομένως, εάν ο φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή είναι υψηλότερος από το φόρο που αναλογεί για το εν λόγω εισόδημα στην Ελλάδα, δεν διενεργείται επιστροφή του επιπλέον φόρου αλλοδαπής στο φορολογούμενο.

3.Επισημαίνεται ότι δεν πραγματοποιείται πίστωση φόρου όταν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (ΣΑΔΦΕ), εφόσον από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ προβλέπεται ότι το συγκεκριμένο εισόδημα απαλλάσσεται από το φόρο στην αλλοδαπή και φορολογείται μόνο στην Ελλάδα. Επίσης, στην περίπτωση που στην αλλοδαπή επιβλήθηκε υψηλότερος φορολογικός συντελεστής από αυτόν που ορίζεται από τις διατάξεις της οικείας ΣΑΔΦΕ, θα πιστώνεται μόνο ο φόρος που προκύπτει βάσει του συντελεστή που ορίζεται στη διμερή ΣΑΔΦΕ.»

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων, υπέβαλε την υπ' αριθ./30-05-2023 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις 12/12/2023 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021, στις οποίες, μεταξύ άλλων, δήλωσε εισόδημα αλλοδαπής (Σλοβακία), ως κάτωθι:

- Κωδικός 829 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42^A του ΚΦΕ, ημεδαπής προέλευσης» ποσού 5.027,09€
- Κωδικό 865 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42^A του ΚΦΕ, αλλοδαπής προέλευσης», ποσού 6.517,03€.
- Κωδικός 867 «Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα της περ. 2», ποσού 977,55€.

Εν συνεχεία, την 12^η/12/2023 υπέβαλε με το υπ' αριθ./12-12-2023 αίτημά του, 1^η τροποποιητική δήλωση με την οποία καταχώρησε στον κωδικό 867 του Εντύπου Ε1 ποσό 590,41€ αντί προηγούμενου ποσού 977,55€.

Επειδή, μετά την εκκαθάριση της αρχικής δήλωσης, αφού λήφθηκαν υπόψη από τη Φορολογική αρχή τα προσκομισθέντα δικαιολογητικά έγγραφα, εκδόθηκε η υπ' αριθ./03-11-2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την οποία η Φορολογική Αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση το φόρο αλλοδαπής, λόγω μη προσκόμισης των κατάλληλων δικαιολογητικών, ενώ με την ίδια αιτιολογία δεν έκανε δεκτό το από 12/12/2023 αίτημα του προσφεύγοντος για την εκ νέου εκκαθάριση βάσει της υποβληθείσας 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή, εν προκειμένω, ο προσφεύγων δεν προσκόμισε πρωτότυπη βεβαίωση της αλλοδαπής φορολογικής αρχής, που να φέρει την επισημείωση της Χάγης [ν.1497/1984 (ΦΕΚ Α188/27-11-1984)], σύμφωνα με τα προβλεπόμενα βάσει του άρθρου 9 του ν.4172/2013 και της ΑΥΟ ΠΟΛ.1026/22.01.2014 (ΦΕΚ Β' 170/30.01.2014), ήτοι το δικαιολογητικό έγγραφο που απαιτείται για την πίστωση φόρου αλλοδαπής, σε περίπτωση παρακράτησης φόρου από νομικά πρόσωπα.

Επειδή, με βάση τα ανωτέρω, ορθώς εκκαθαρίστηκε η υποβληθείσα με αριθ./2023 δήλωση του προσφεύγοντος και εκδόθηκε η υπ' αριθ. ειδοποίησης/2023 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, φορολογικού έτους 2022.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ως άνω αναφερόμενα δεν γίνονται δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 13/03/2024 και με αριθ. πρωτ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ και την **επικύρωση** της από 12/02/2024 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, επί του υπ' αριθ. πρωτ./12-12-2023 αιτήματος.

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.