



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02/07/2024

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 2005

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 αναριθμηθήκε, 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 προσφυγής 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 3^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, για το φορολογικό έτος 2021, προκειμένου να καταχωρηθεί υπεραξία από πώληση δωρεάν μετοχών του άρθρου 42^Α του ν.4172/2013.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων, την 16^η/5/2022, υπέβαλε εμπρόθεσμα αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. /13-09-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου και προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα ποσό φόρου 1.995,80€.

Εν συνεχεία, στις 24/11/2022 υπέβαλε χειρόγραφα 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, με τα οικεία δικαιολογητικά, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου /24-11-2022. Με την εκκαθάριση της ως άνω τροποποιητικής δήλωσης, εκδόθηκε η υπ' αριθ. /03-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, με την οποία προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα τελικό χρεωστικό ποσό φόρου 4.174,37€, έναντι αρχικού χρεωστικού ποσού 1.995,80€.

Μη αποδεχόμενος το αποτέλεσμα εκκαθάρισης της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, ο προσφεύγων υπέβαλε στις 12/12/2023» 2^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021, με αίτημα μέσω της ηλεκτρονικής πλατφόρμας της ΑΑΔΕ «Τα αιτήματά μου», το οποίο έλαβε κωδικό καταχώρισης /12-12-2023. Με το εν λόγω αίτημα ζήτησε την εκ νέου εκκαθάριση της δήλωσης αφού ληφθούν υπόψη τα συνημμένα έγγραφα που προσκόμισε. Επιπλέον, με την 2^η τροποποιητική δήλωση διαφοροποίησε τα ποσά των κωδικών 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις κλπ αλλοδαπής προέλευσης όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης», 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14,17 και 20» και 867 «Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα της περ. 2», καταχωρώντας ποσά 3.125,68€, 396,11€ και 1.146,34€ αντίστοιχα, αντί ποσών 3.174,50€, 388,18€ και 1.159,62€, όπως είχαν δηλωθεί με την υπ' αριθ. 1^η τροποποιητική δήλωση στις 24/11/2022.

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 ανωτέρω αίτημα, 2^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, με το αιτιολογικό ότι η δήλωση φορολογικού έτους 2021 είχε ήδη εκκαθαριστεί στις 03/11/2023, σύμφωνα με τα δικαιολογητικά από τη Φορολογική Αρχή, που είχαν προσκομισθεί από τον προσφεύγοντα, νομίμως επικυρωμένα.

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. Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός στο εισόδημα από μισθωτή εργασία παροχών σε είδος, οι οποίες ρητώς εξαιρούνται από το εν λόγω εισόδημα, καθώς και παράνομη και εσφαλμένη μη αναγνώριση της μειώσεως ποσού φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή.

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 προγραμμαμάτων 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, 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, 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 προγραμμαμάτων 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: $100 \text{ μετοχές} \times 30 \text{ ευρώ} = 3.000 \text{ ευρώ}$ 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 $(50-30) \times 100 \text{ μετοχές} = 2.000 \text{ ευρώ}$, 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: $100 \text{ μετοχές} \times 50 \text{ ευρώ} = 5.000$ 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 1061179 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, εν προκειμένω, σύμφωνα με τα στοιχεία του φακέλου της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθ./13-09-2022 αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος και στις 24/11/2022 την υπ' αριθ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2021, στις οποίες μεταξύ άλλων δήλωσε εισόδημα αλλοδαπής (Σλοβακία) στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» ποσού 3.174,50€ και στον κωδικό 865 «Υπεραξία των άρθρων 42 και 42Α του ΚΦΕ, αλλοδαπής προέλευσης», ποσού 11.583,22€. Επιπλέον, στους κωδικούς 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17 & 20» και 867 «Φόρος που παρακρατήθηκε στο εισόδημα της περ. 2», του εντύπου Ε1, είχε δηλώσει παρακρατούμενο φόρο αλλοδαπής ποσού 388,18€ και 1.159,62€, αντίστοιχα.

Επειδή, μετά την εκκαθάριση της ως άνω 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, αφού λήφθηκαν υπόψη από τη Φορολογική αρχή τα προσκομισθέντα νόμιμα δικαιολογητικά, εκδόθηκε η υπ' αριθ./03-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, σύμφωνα με την οποία συμπεριλήφθηκε ως εισόδημα μισθωτής υπηρεσίας, στον κωδικό 389 «Καθαρό ποσό από μισθούς, συντάξεις, κλπ αλλοδαπής προέλ. όπου η Ελλάδα έχει δικαίωμα φορολόγησης» της δήλωσης ποσό 12.657,75€ και στον κωδικό 651 «Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή για το εισόδημα των περ. 14, 17 & 20», το ποσό του καταβληθέντος φόρου αλλοδαπής, ύψους 1.547,80€.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ως ανω πράξη διορθωτικού προσδιορισμού, είναι λανθασμένη, καθώς τα εισοδήματα αλλοδαπής που απέκτησε το κρινόμενο έτος 2021, λόγω της απασχόλησής του στην αλλοδαπή εταιρεία, δεν αφορούν στο σύνολό τους εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών.

Ειδικότερα, επικαλούμενος τις προσκομισθείσες βεβαιώσεις αποδοχών, ισχυρίζεται ότι έλαβε αμοιβές μισθωτής υπηρεσίας, για δύο (2) μήνες απασχόλησης, ήτοι τον Ιανουάριο και Φεβρουάριο 2021, ενώ παράλληλα, στα πλαίσια συμμετοχής του στο πρόγραμμα κινήτρων της εργοδότης εταιρείας, τον Μάιο και Νοέμβριο του 2021, απέκτησε δωρεάν μετοχές τις οποίες εν συνεχεία μεταβίβασε μέσα στο ίδιο φορολογικό έτος. Κατά συνέπεια, όπως ισχυρίζεται, το δηλωθέν ποσό 11.583,22€ αφορά παροχή σε είδος και εξαιρείται από τον υπολογισμό της φορολογητέας βάσης του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, φορολογούμενο μόνο ως εισόδημα από υπεραξία μεταβιβάσεως κεφαλαίου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 42^Α του ν. 4172/2013.

Επειδή, ο προσφεύγων προς απόδειξη των ισχυρισμών του, προσκομίζει με την κατάθεση της παρούσας, τα κάτωθι στοιχεία, τα οποία είχαν τεθεί υπόψη και της Φορολογικής Αρχής κατά την υποβολή της υπ' αριθ./24-11-2022 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης:

- Βεβαίωση της Φορολογικής Αρχής της, νομίμως επικυρωμένη, σχετικά με το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν για τη φορολογική περίοδο 2021 και δηλώθηκαν με σχετική δήλωση φορολογίας εισοδήματος, στις 17/03/2022 καθώς και τους παρακρατηθέντες φόρους.
- Αποδείξεις πληρωμής της εργοδότης εταιρείας, για τους μήνες Ιανουάριο, Φεβρουάριο, Μάιο και Νοέμβριο 2021.
- Κίνηση του λογαριασμού της εταιρείας παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών «.....», για την περίοδο 01/10/2021-31/12/2021 από την οποία προκύπτει η πώληση των μετοχών από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα της εργοδότης εταιρείας, κατά το μήνα Νοέμβριο 2021.
- Τριμηνιαία σύνοψη προγράμματος μετοχών της εταιρείας παροχής χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών «.....», για την περίοδο 01/04/2021-30/06/2021, από την οποία προκύπτει η πώληση μετοχών από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα της εργοδότης εταιρείας, κατά το μήνα Μάιο 2021.
- Πίνακα υπολογισμού του προσφεύγοντος, βασισμένο στα ως άνω έγγραφα, που περιλαμβάνει τα δηλωθέντα ποσά στη φορολογική δήλωση που υποβλήθηκε στην αλλοδαπή (Σλοβάκικη Δημοκρατία), καθώς και των ποσών εισοδημάτων και φόρων που προέκυψαν από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα της αλλοδαπής εργοδότης εταιρείας.

Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4174/2013 προκύπτει σαφώς ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρείται η παροχή σε είδος με τη μορφή δωρεάν μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος στο πλαίσιο προγραμμάτων στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών, ενώ με τις διατάξεις της Ε.2208/24-12-2020 παρέχονται περαιτέρω διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος υπεραξίας από δωρεάν μετοχές κατά το χρόνο πώλησης αυτών.

Επειδή, σε συμφωνία με τις οδηγίες που έχουν δοθεί με την Ε.2208/24-12-2020 εγκύκλιο, η εργοδότηρια εταιρεία του προσφεύγοντος, για λόγους ηλεκτρονικής διασταύρωσης συμπεριέλαβε στις ηλεκτρονικές δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων, την αξία των μετοχών που χορηγήθηκαν στον προσφεύγοντα δωρεάν, εντός του 2021, στο πλαίσιο προγραμμάτων διάθεσης μετοχών, καθώς το ποσό αυτό (αγοραία αξία μετοχών) εμφανίζεται προσυμπληρωμένο στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του προσφεύγοντος (κωδ. 423 εντύπου Ε1), στο οικείο φορολογικό έτος για πληροφοριακούς λόγους, καθώς τελεί υπό αίρεση το πότε και το πώς θα φορολογηθεί το εισόδημα αυτό.

Επειδή, από την εξέταση του φακέλου της υπό κρίση προσφυγής προκύπτει ότι, κατά το έτος 2021 ο προσφεύγων απέκτησε εισόδημα αλλοδαπής (μισθωτές υπηρεσίες) από την εταιρεία για τους μήνες Ιανουάριο και Φεβρουάριο, συνολικού ποσού 3.174,50€. Περαιτέρω, τους μήνες Μάιο και Νοέμβριο 2021, προέβη σε πώληση μετοχών της εισηγμένης εταιρείας τις οποίες είχε λάβει δωρεάν, το ίδιο ως άνω έτος, στο πλαίσιο συμμετοχής του σε προγράμμα διάθεσης μετοχών και κατά συνέπεια απέκτησε εισόδημα από υπεραξία, ποσού 11.583,22€, υπολογιζόμενο επί της αξίας πώλησης των μετοχών, η οποία ήταν μεγαλύτερη της τιμής κλεισίματος κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών.

Επειδή, επί των ανωτέρω εισοδημάτων, διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου συνολικού ποσού 1.547,80€, όπως αναλυτικά αναφέρεται, τόσο στις αποδείξεις πληρωμής μισθοδοσίας, όσο και στη σχετική βεβαίωση της Φορολογικής Αρχής της για το σύνολο των εισοδημάτων που αποκτήθηκαν για τη φορολογική περίοδο 2021 καθώς και τους παρακρατηθέντες φόρους. Όπως προκύπτει από τα εν λόγω έγγραφα, η παρακράτηση φόρου επί της αξίας των δωρεάν μετοχών, πραγματοποιήθηκε κατά την ημερομηνία απόκτησής τους από τον προσφεύγοντα, σύμφωνα με το Σλοβακικό Δίκαιο, για το λόγο αυτό εκδόθηκαν ξεχωριστές αποδείξεις πληρωμής. Εξάλλου, από τα προκοσμισθέντα αποσπάσματα κινήσεων του λογαριασμού της εταιρείας χρηματοπιστωτικών υπηρεσιών «.....», παρέχονται πληροφορίες σχετικά με την αξία πώλησης των δωρεά μετοχών, χωρίς ωστόσο να να προκύπτει περαιτέρω παρακράτηση φόρου επί της συνολικής αξίας πώλησης των εν λόγω μετοχών.

Επειδή, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, προέβη στην εκκαθάριση της υπ' αριθ./24-11-2022 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης του προσφεύγοντος, λαμβάνοντας υπόψη ως εισόδημα μισθωτής υπηρεσίας το συνολικό ποσό της βεβαίωσης αλλοδαπής, χωρίς να διαχωρίσει το εισόδημα από την πώληση των δωρεάν μετοχών του προγράμματος, με το αιτιολογικό ότι, στο εν λόγω έγγραφο που προσκόμισε ο φορολογούμενος από τη φορολογική αρχή της, αναγράφεται ως συνολικό εισόδημα του φορολογούμενου μετά τις υποχρεωτικές καταβολές ασφάλισης, ποσό 12.657,75€ και παρακρατηθείς φόρος ποσού 1.547,80€, χωρίς να υπάρχει διαχωρισμός του εισοδήματος και φόρου από μισθωτή υπηρεσία και παροχή σε είδος.

Επειδή, συνεπεία των ανωτέρω, με την υπ' αριθ./03-11-2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, που εκδόθηκε συνεπεία της υποβολής της 1^{ης} τροποποιητικής δήλωσης, φορολογικού έτους 2021, η φορολογική αρχή προσδιόρισε λανθασμένα φόρο εισοδήματος τόσο επί της αξίας απόκτησης των δωρεάν μετοχών που έλαβε ο προσφεύγων από τη συμμετοχή του στο πρόγραμμα της αλλοδαπής εργοδότηριας εταιρείας, κατά παρέκκλιση των κείμενων

διατάξεων, όσο και επί της υπεραξίας που προέκυψε από τη μεταβίβαση των εν λόγω μετοχών εντός του ιδίου φορολογικού έτους.

Επειδή, κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί εσφαλμένου συνυπολογισμού στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες του ποσού παροχής σε είδος που εξαιρείται της φορολογίας προβάλλεται βάσιμα και πρέπει να γίνει αποδεκτός.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής.

Αποφασίζουμε

Την **αποδοχή** της από 13/03/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, την **ακύρωση** της από 12/02/2024 αρνητικής απάντησης, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΓΙΩΝ ΑΝΑΡΓΥΡΩΝ, επί του υπ' αριθ. /12-12-2023 αιτήματος και τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό.

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.