



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 19.6.2023

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 665

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
 - β. 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,
 - γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),
 - δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από **17.2.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου Ηνωμένου Βασιλείου, κατά της με αρ. ειδοποίησης/23.12.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Διοικητή της ΑΑΔΕ, με βάση την αρ. αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογικού έτους 2018, και κατά της σιωπηρής απόρριψης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού, της από 19.12.2022 επιφύλαξης επί της ανωτέρω δήλωσης που συνυποβλήθηκε από τον προσφεύγοντα, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2018 της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Κατοίκων Εξωτερικού.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **17.2.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου 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 με αρ. ειδοποίησης/23.12.2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής ύψους 8.835,50 €, βάσει της αρ. αρχικής ηλεκτρονικής δήλωσης που υποβλήθηκε με επιφύλαξη.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, την 18.12.2022, υπέβαλε, εκπρόθεσμα, ηλεκτρονικά με επιφύλαξη την με αριθμό καταχώρησης Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, συμπληρώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», ποσό 31.974,42 € του εντύπου Ε1. Σύμφωνα με την από 19.12.2022 υποβληθείσα επιφύλαξη επί της ανωτέρω δήλωσης, το εν λόγω ποσό παρατύπως είχε προσυμπληρωθεί στον ως άνω κωδικό καθώς δεν φορολογείται στην Ελλάδα αλλά έχει νομίμως φορολογηθεί στη χώρα της φορολογικής του κατοικίας, ήτοι το Ηνωμένο Βασίλειο, δεδομένου ότι το ποσό αυτό αφορά σε εισόδημα που προήλθε από πηγή εκτός Ελλάδας, από την άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης που έλαβε από την εδρεύουσα στη Δανία πολυεθνική εταιρεία A/S και ουδόλως σχετίζεται με το τυχαίο γεγονός ότι κατά το χρόνο λήψης των δικαιωμάτων αυτών εργαζόταν για την ελληνική εταιρεία ΑΕ, ΑΦΜ Η εν λόγω επιφύλαξη δεν έγινε δεκτή και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και της σιωπηρής απόρριψης της επιφύλαξης επί της αρ. δήλωσης, και την έντοκη επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1. Η κατά παράβαση της κατοχυρωμένης στην παρ. 1 του άρθρου 4 του Συντάγματος, αρχής της ισότητας, παράλειψη εξαίρεσης των, κατά το χρόνο άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης, φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής, και δη φορολογικών κατοίκων κρατών με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, από το ρυθμιστικό πεδίο της παρ.4 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.
2. Η αντισυνταγματική, αφενός αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 επί παροχών που χορηγήθηκαν προ της 1.1.2014 και, αφετέρου, αμφίβολη ως χρονικά μη οριοθετημένα από τη λήψη τους φορολόγηση της οικείας ωφέλειας.
3. Εσφαλμένη επιβολή φόρου εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών σε βάρος του προσφεύγοντος, φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, επί εσόδων που δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά του εισοδήματος ελληνικής πηγής προκειμένου να υπαχθούν στις διατάξεις του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε.. Ο προσφεύγων εργαζόταν για τον όμιλο A/S και η ένταξή του στη μισθοδοσία της έγινε για λόγους που σχετιζόταν με τον όμιλο και όχι για κάποια πραγματική κατάσταση καθεστώτος εργασιακής απασχόλησης. Η A/S προσδιόριζε τα καθήκοντά του και αξιολογούσε την απόδοσή του, χωρίς ανάμειξη της ελληνικής Ουδεμία εργασιακή σχέση εξάρτησης κατά την έννοια του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) υφίστατο μεταξύ του προσφεύγοντος και της θυγατρικής εταιρείας «..... S.A.». Η ελληνική θυγατρική εταιρεία «..... S.A.» μη νόμιμα προέβη υπό δήθεν την ιδιότητα της εργοδότης εταιρείας χορηγώντας τα εν λόγω δικαιώματα στην ανάρτηση του σχετικού ποσού στην εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το οικείο φορολογικό έτος, δεσμεύοντας σήμερα

μη νόμιμα τον φορολογούμενο να υπαγάγει σε φορολόγηση στην Ελλάδα τα οικεία εισόδημα που έχει ήδη υπαχθεί σε νόμιμη φορολόγηση στο κράτος φορολογικής κατοικίας του. Άλλωστε, η ανασφάλεια της εταιρείας ως προς την ορθότητα της επιλογής της να αναρτήσει το οικείο εισόδημα, που έλαβε χώρα εκ παραδρομής άλλως εκ δόλου μετά τη λήξη της συνεργασίας του Ομίλου με τον προσφεύγοντα, συνάγεται και εμμέσως από την επιλογή αυτής να μην προβεί στην απαραίτητη βάσει της προπαρατεθείσας εγκυκλίου προηγούμενη παρακράτηση του αναλογούντος επί του οικείου εισοδήματος φόρου. Με την από 4.3.2020 Επιστολή της «..... Α.Ε.» βεβαιώνεται ότι το σχετικό εισόδημα δεν σχετίζεται με την υποτιθέμενη εργασιακή της σχέση με τον προσφεύγοντα και συνομολογεί ότι η ωφέλεια από την άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης δεν μπορεί να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013.

4. Η κατά παράβαση των υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου επιβολή της κρινόμενης φορολογικής υποχρέωσης. Κατ' ορθή ερμηνεία της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου, η ωφέλεια που λαμβάνει φυσικό πρόσωπο από την άσκηση δικαιωμάτων προαίρεσης αποτελεί ωφέλεια από μεταβίβαση τίτλων η οποία υπάγεται στο ρυθμιστικό πεδίο της διάταξης του άρθρου VII. Και τούτο διότι, ανεξάρτητα από την προβλεπόμενη στον ελληνικό κώδικα φορολογίας εισοδήματος υπαγωγή της σχετικής ωφέλειας στις διατάξεις για το εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, παραμένει αδιαμφησβήτητο ότι η εν λόγω ωφέλεια αποτελεί ωφέλεια από μεταβίβαση τίτλων ανεξάρτητα από τρόπο απόκτησης αυτής. Σύμφωνα δε με την λόγω διάταξη, αποκλειστικό δικαίωμα φορολόγησης του σχετικού εισοδήματος έχει το κράτος κατοικίας του λήπτη της ωφέλειας, ήτοι εν προκειμένω το Ηνωμένο Βασίλειο.

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 8 παρ. 4 του ν.4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, ορίζεται ότι:

«Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

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 κρινόμενο φορολογικό έτος, 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.

5. [...]

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 είσπραξης 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 Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου - 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 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 ΧΙΥ

Εις ας περιπτώσεις το εισόδημα υπόκειται εις φόρον εις αμφοτέρα τα εδάφη θα δίδεται απαλλαγή από την διπλήν φορολογίαν συμφώνως προς τας ακολούθους 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 εκπίπεται εκ του φόρου του Ηνωμένου Βασιλείου του καταβλητέου δια το εισόδημα τούτο...»

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή επικαλείται ότι είναι εσφαλμένη η επιβολή φόρου εισοδήματος μισθωτών υπηρεσιών σε βάρος του προσφεύγοντος, φορολογικού κατοίκου αλλοδαπής, δεδομένου ότι το υπό κρίση εισόδημα από την άσκηση δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών δεν είναι ελληνικής πηγής, καθώς ο προσφεύγων εργαζόταν για την Α/S και ουδεμία σχέση εξάρτησης είχε με την ΑΕ

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο ως άνω ισχυρισμός του προσφεύγοντος είναι απορριπτός ως αβάσιμος δεδομένου ότι ο προσφεύγων, κατά το χρονικό διάστημα 2010-2014 που απέκτησε τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών (τα οποία άσκησε κατά το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018 αποκτώντας το σχετικό εισόδημα στο εν λόγω

έτος), ήταν εργαζόμενος στην ελληνική εταιρεία ΑΕ (ΑΦΜ), ως VP, με χώρο εργασίας στην Ελλάδα, με σύμβαση αορίστου χρόνου σύμφωνα με την ελληνική νομοθεσία, με πλήρη απασχόληση και ρήτρα αποκλειστικής απασχόλησης στην εν λόγω ελληνική εταιρεία.

Τα ανωτέρω προκύπτουν από την από 30/03/2009 «επιστολή προσφοράς εργασίας» της Α/Σ προς τον προσφεύγοντα ως, την πράξη «πρόσθετων όρων στη σύμβαση εργασίας πλήρους απασχόλησης που υπογράφηκε μεταξύ του κ. και της εταιρείας S.A., το από 22/04/2014 έγγραφο «λύση σύμβασης απασχόλησης» του προσφεύγοντος με την εταιρεία '..... S.A', τις συμβάσεις παροχής δικαιωμάτων προαίρεσης αγοράς μετοχών Α/Σ για τα έτη 2010, 2011, 2012 και τα έγγραφα προγράμματος μετοχών περιορισμένης απόδοσης Α/Σ ετών 2013 και 2014. Τα εν λόγω έγγραφα προσκομίστηκαν με την παρούσα προσφυγή.

Σημειωτέον ότι ο προσφεύγων δεν προσκόμισε την από 1/5/2009 σύμβαση εργασίας, του προσφεύγοντος με την ανωτέρω εταιρεία, που αναφέρεται ρητά στο από 22/04/2014 έγγραφο «λύση σύμβασης απασχόλησης».

Επειδή, προς απόδειξη του ανωτέρω ισχυρισμού ότι το υπό κρίση εισόδημα δεν είναι ελληνικής πηγής, ο προσφεύγων επικαλείται, μεταξύ άλλων, την από 4.3.2020 επιστολή της εργοδότης εταιρείας S.A. προς τη Δ.Ο.Υ. Κορίνθου σύμφωνα με την οποία το εισόδημα ποσού 106.321,06 ευρώ (που ο προσφεύγων έλαβε στο φορολογικό έτος 2016 από την S.A. ως «Παροχή σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013») αφορά δικαιώματα προαίρεσης μετοχών της εταιρείας με την επωνυμία Α/Σ. Ωστόσο η εν λόγω επιστολή δεν αναφέρεται στο κρινόμενο εισόδημα φορολογικού έτους 2018 και, δεν αναφέρεται στην πηγή του ανωτέρω εισοδήματος αλλά στο γεγονός ότι τα δικαιώματα προαίρεσης αφορούν μετοχές της Α/Σ. Σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με τα στοιχεία της εικόνας αποδοχών του κρινόμενου φορολογικού έτους, βάσει των ηλεκτρονικών αρχείων που απέστειλε στην ΑΑΔΕ η ανωτέρω εταιρεία που συνέταξε την εν λόγω επιστολή, ο προσφεύγων έλαβε στο κρινόμενο έτος εισόδημα από 'Παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν. 4172/2013', από την εν λόγω ελληνική εταιρεία S.A).

Επειδή, όπως προκύπτει από τα αρχεία του μητρώου του TAXIS, ο προσφεύγων, κατά το ως άνω χρονικό διάστημα 2010-2014 που απέκτησε τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών, ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΕ, όπως ήταν σε ισχύ κατά το υπό κρίση χρονικό διάστημα, το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η αξία της παροχής σε είδος που λαμβάνει εργαζόμενος από νομικό πρόσωπο με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όπως αυτή προσδιορίζεται και αποκτάται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης ή μεταβίβασής του και όχι κατά το χρόνο χορήγησης αυτών, ανεξάρτητα από το γεγονός του εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο απόκτησης. Η σχετική διάταξη καταλαμβάνει τα δικαιώματα που ασκούνται από την 1η Ιανουαρίου 2014 ανεξαρτήτως του πότε είχε χορηγηθεί το εν λόγω δικαίωμα και καταλαμβάνει και δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών που διαπραγματεύονται και σε αλλοδαπά χρηματιστήρια.

Επειδή, με την παρούσα προσφυγή ο προσφεύγων επικαλείται ότι είναι αντισυνταγματική η παράλειψη εξαίρεσης των, κατά το χρόνο άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης, φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής, και δη φορολογικών κατοίκων κρατών με τα οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, από το ρυθμιστικό πεδίο της παρ.4 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Ε., καθώς και ότι είναι αντισυνταγματική η αναδρομική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 13 του Ν. 4172/2013 επί παροχών που χορηγήθηκαν προ της 1.1.2014, και ως εκ τούτου η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να ακυρωθεί.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, στην υπό κρίση περίπτωση, η Φορολογική Διοίκηση εφάρμοσε τις ισχύουσες διατάξεις. Σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Επειδή, λαμβάνοντας τα ανωτέρω στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, και σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΕ, το εισόδημα που έλαβε ο προσφεύγων κατά το φορολογικό έτος 2018 από την άσκηση στο εν λόγω έτος των υπό κρίση δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών (τις οποίες απέκτησε στα έτη 2010-2014 που ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, για την εργασία του στην ελληνική εταιρεία S.A.) συμπεριλήφθηκε στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με τις ως άνω ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο προσφεύγων στο εν λόγω φορολογικό έτος 2018 ήταν φορολογικός κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου και στην Ελλάδα υπόκειτο σε φόρο μόνο για το φορολογητέο εισόδημα από μισθούς και τόκους που προέκυψε στην Ελλάδα.

Επειδή, περαιτέρω, ο προσφεύγων επικαλείται ότι φορολογήθηκε για το υπό κρίση εισόδημα στην Ελλάδα κατά παράβαση των υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεων της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ηνωμένου Βασιλείου.

Σύμφωνα με το άρθρο ΙΧ της Σ.Α.Δ.Φ. Ελλάδας – Ηνωμένου Βασιλείου (στο οποίο εντάσσεται η παροχή μισθωτών υπηρεσιών), προκειμένου ένας κάτοικος Ηνωμένου Βασιλείου να απαλλάσσεται από τον φόρο στην Ελλάδα για αμοιβή από υπηρεσίες που παρείχε εντός της Ελλάδας πρέπει α. να ευρίσκεται στην Ελλάδα για χρονικό διάστημα έως 183 ημέρας κατά το έτος αυτό, β. οι εν λόγω υπηρεσίες να παρέχονται σε κάτοικο Ηνωμένου Βασιλείου ή για λογαριασμό του, και γ. η αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές να υπόκειται σε φόρο του Ηνωμένου Βασιλείου.

Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, ο προσφεύγων έλαβε το κρινόμενο εισόδημα κατά το φορολογικό έτος 2018 για την εργασία του στην ελληνική εταιρεία S.A..

Περαιτέρω, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και ειδικότερα τα έγγραφα Tax Return του προσφεύγοντος στο «.....» του Ηνωμένου Βασιλείου, φορολογικών ετών 06/04/2017 - 05/04/2018 & 06/04/2018 -05/04/2019, δεν προκύπτει πέραν πάσης αμφιβολίας ότι το κρινόμενο εισόδημα φορολογήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο, όπως αορίστως επικαλείται ο προσφεύγων. Σημειωτέον ότι τα ανωτέρω έγγραφα προσκομίστηκαν στην αγγλική γλώσσα, χωρίς Apostille, χωρίς μετάφραση στην ελληνική.

Ως εκ τούτου, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν πληρούνται σωρευτικά οι ως άνω προϋποθέσεις του άρθρου ΙΧ της ως ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ηνωμένου Βασιλείου για την απαλλαγή του κρινόμενου εισοδήματος από τον φόρο στην Ελλάδα.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα με το άρθρο ΧΙV της ως άνω ΣΑΔΦ, ο φόρος που καταβλήθηκε στην Ελλάδα για το κρινόμενο εισόδημα εκπίπτει από το φόρο που καταβλήθηκε στο Ηνωμένο Βασίλειο για το εισόδημα αυτό.

Επειδή, λαμβάνοντας τις ανωτέρω διατάξεις του ΚΦΕ, καθώς και της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ηνωμένου Βασιλείου, ορθώς το κρινόμενο εισόδημα φορολογήθηκε στην Ελλάδα, ως εισόδημα του άρθρου 13 του ΚΦΕ, και ως εκ τούτου η παρούσα προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από **17.2.2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, και την **επικύρωση** της με αριθ./23.12.2022 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2018:

Ποσό Πληρωμής 8.835,50 €

Το παραπάνω ποσό προσδιορίστηκε με τη με αριθ./23.12.2022 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2018 του Διοικητή της ΑΑΔΕ και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊσταμένη του
Τμήματος Επανεξέτασης Α4**

ΕΥΑΓΓΕΛΙΑ ΤΕΡΖΑΚΟΥ

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.