

Φορολογική μεταχείριση των stock option plans κ.λπ.

Πρόσφατα η ΑΑΔΕ εξέδωσε οδηγίες (Ε. 2208/24.12.2020) σχετικά με την ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων των νόμων 4646/2019 και 4714/2020 για το νέο ευνοϊκό καθεστώς φορολόγησης του εισοδήματος από Α) τη χορήγηση δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών ανώνυμης εταιρίας (*stock options*) και Β) στο πλαίσιο των προγραμμάτων δωρεάν διάθεσης μετοχών νομικών προσώπων/ νομικών οντοτήτων στα οποία τίθεται ως προϋπόθεση η επίτευξη συγκεκριμένων στόχων ή η επέλευση συγκεκριμένου γεγονότος, προκειμένου να πραγματοποιηθεί η διάθεση των μετοχών. Τα πιο σημαντικά συμπεράσματα από τις υπόψη οδηγίες έχουν ως εξής:

Α) Δικαιώματα προαίρεσης μετοχών ανώνυμης εταιρίας (stock option plans)

Χρόνος φορολόγησης (tax point) για stock option plans

► Ως προς τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών τρία είναι τα κρίσιμα χρονικά σημεία που λαμβάνονται υπόψιν για καθορισμό της φορολογικής μεταχείρισης του εισοδήματος:

- 1) ο χρόνος απόκτησης του δικαιώματος

- (*grant date*), 2) ο χρόνος άσκησης του δικαιώματος (*exercise date*) και 3) ο χρόνος μεταβίβασης των μετοχών λόγω πώλησης, δωρεάς, γονικής παροχής, κληρονομικής διαδοχής.

- ▶ Εφόσον έχει παρέλθει η ελάχιστη περίοδος διακράτησης 24 μηνών (ή 36 μηνών για τις *start-up επιχειρήσεις*) από τη χορήγηση του δικαιώματος (σημείο 1) μέχρι τη μεταβίβαση των μετοχών (σημείο 3), η ωφέλεια χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από υπεραξία και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος κατά το χρόνο μεταβίβασης των μετοχών με συντελεστή 15% (ή 5% για τις *start-ups επιχειρήσεις*) και εισφορά αλληλεγγύης.
- ▶ Διαφορετικά, εάν κατά τη μεταβίβαση δεν έχει παρέλθει η ελάχιστη περίοδος διακράτησης των 24 μηνών (ή 36 μηνών για τις *start-ups επιχειρήσεις*) από τη χορήγηση του δικαιώματος, η ωφέλεια αποτελεί φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και υπόκειται σε φόρο εισοδήματος με βάση την κλίμακα εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες κατά το χρόνο μεταβίβασης των μετοχών.

Τρόπος υπολογισμού της φορολογητέας ωφέλειας (σημείο 2, exercise date)

- ▶ Η φορολογητέα ωφέλεια καθορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης (*exercise*) ανεξάρτητα από το εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό.
- ▶ Για τις εισηγμένες μετοχές, η φορολογητέα ωφέλεια ισούται με την τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος, μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος (*exercise price*),
- ▶ Για τις μη εισηγμένες μετοχές, η φορολογητέα ωφέλεια ισούται με την τιμή της μετοχής με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (όπως απεικονίζεται στα λογιστικά βιβλία της) κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος, μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος (*exercise price*).

Τρόπος φορολόγησης της υπεραξίας που προκύπτει μεταξύ του χρόνου άσκησης του δικαιώματος (σημείο 2, exercise date) και του χρόνου μεταβίβασης των μετοχών (σημείο 3, χρόνος μεταβίβασης)

- ▶ Σε περίπτωση που μεταξύ του χρόνου άσκησης του δικαιώματος (σημείο 2, *exercise date*) και του χρόνου μεταβίβασης (σημείο 3) έχει αυξηθεί η αξία της μετοχής, τότε στην περίπτωση των εισηγμένων μετοχών το εν

λόγω εισόδημα από υπεραξία απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και υπόκειται μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, υπό την προϋπόθεση ότι ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο από 0,5%. Σε διαφορετική περίπτωση (δηλ. συμμετοχή άνω του 0.5%) επιβάλλεται και φόρος εισοδήματος με 15%.

- ▶ Στην περίπτωση μη εισηγμένων μετοχών, η εν λόγω υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 15% πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Δηλωτικές υποχρεώσεις εργοδότη και δικαιούχου του εισοδήματος για stock option plans

- ▶ Ο εργοδότης υποχρεούται:
 - ▶ να χορηγήσει βεβαίωση αποδοχών στον εργαζόμενο μέχρι το τέλος του έτους άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης, στην οποία θα πρέπει να αναγράφεται το ποσό της φορολογητέας ωφέλειας που αποκτήθηκε στη διάρκεια του έτους και
 - ▶ να συμπεριλάβει το εν λόγω ποσό στη σχετική μηνιαία δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου για δηλωτικούς σκοπούς (χωρίς παρακράτηση φόρου εισοδήματος).

Αν και δεν αναφέρεται στην απόφαση για τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών (stock option plans), υπονοείται σαφώς ότι κατά το χρόνο μεταβίβασης (σημείο 3) ο ίδιος ο εργαζόμενος (ή οι κληρονόμοι του αν έχει χωρήσει στο μεταξύ κληρονομική διαδοχή κλπ) θα έχει υποχρέωση να δηλώσει κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του φορολογικού έτους μεταβίβασης α) το γεγονός της μεταβίβασης και β) το ποσό της υπεραξίας, για σκοπούς επιβολής του κατά περίπτωση οφειλόμενου φόρου και της εισφοράς αλληλεγγύης.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που προέρχεται από προγράμματα διάθεσης δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών συνδεδεμένων (ημεδαπών και αλλοδαπών).

Και σε αυτήν την περίπτωση ο εργοδότης οφείλει να συμπεριλάβει το ποσό του εισοδήματος στη σχετική μηνιαία δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου για δηλωτικούς σκοπούς (χωρίς παρακράτηση φόρου εισοδήματος).

Οι νέες διατάξεις ισχύουν για δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που ασκήθηκαν (**exercise date, σημείο 2 παραπάνω**) από 1.1.2020 και μετά.

Προγράμματα δωρεάν διάθεσης μετοχών από νομικά πρόσωπα/ νομικές οντότητες σε εργαζομένους ή εταίρους ή μετόχους Χρόνος φορολόγησης (tax point) για προγράμματα δωρεάν διάθεσης μετοχών

- ▶ Ως προς τα προγράμματα δωρεάν διάθεσης μετοχών δύο είναι τα κρίσιμα χρονικά σημεία που λαμβάνονται υπόψιν για καθορισμό της φορολογικής μεταχείρισης του εισοδήματος: 1) ο χρόνος διάθεσης των μετοχών και 2) ο χρόνος μεταβίβασης των μετοχών.
- ▶ Χρόνος φορολόγησης (tax point) της ωφέλειας που προέκυψε κατά τη διάθεση των μετοχών είναι ο χρόνος μεταβίβασης των μετοχών από τον δικαιούχο του προγράμματος (**σημείο 2 παραπάνω**), ανεξάρτητα από το αν οι μετοχές μεταβιβάσθούν από αυτόν αμέσως μόλις τις απέκτησε ή αργότερα στο μέλλον- δεν προβλέπεται ελάχιστος χρόνος διακράτησης.

Τρόπος φορολόγησης της ωφέλειας για προγράμματα δωρεάν διάθεσης μετοχών

Η φορολογητέα ωφέλεια που προκύπτει αποτελεί εισόδημα από υπεραξία που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος με συντελεστή 15%.

Τρόπος φορολόγησης της υπεραξίας που προκύπτει μεταξύ του χρόνου διάθεσης των μετοχών (σημείο 1) και του χρόνου μεταβίβασης των μετοχών (σημείο 2) - Σε αντίθεση με τα stock option plans στα οποία προβλέπεται και 3^ο χρονικό σημείο που λαμβάνεται υπόψιν για καθορισμό της φορολογικής μεταχείρισης του εισοδήματος

- ▶ Σε περίπτωση που μεταξύ του χρόνου διάθεσης των μετοχών (σημείο 1) και του

χρόνου μεταβίβασης αυτών (σημείο 2) έχει αυξηθεί η αξία της μετοχής, τότε στην περίπτωση των εισηγμένων μετοχών το εν λόγω εισόδημα από υπεραξία κατά τη μεταβίβαση (σημείο 2) απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος και υπόκειται μόνο σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης, υπό την προϋπόθεση ότι ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο από 0,5%. Σε διαφορετική περίπτωση (δηλ. συμμετοχή άνω του 0.5%) επιβάλλεται στην υπεραξία και φόρος εισοδήματος με 15%.

- ▶ Στην περίπτωση μη εισηγμένων μετοχών, η εν λόγω υπεραξία φορολογείται με συντελεστή 15% πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Δηλωτικές υποχρεώσεις εργοδότη και δικαιούχου του εισοδήματος για προγράμματα δωρεάν διάθεσης μετοχών

Ο εργοδότης υποχρεούται:

- ▶ να χορηγήσει διακριτή βεβαίωση αποδοχών στον εργαζόμενο κατά το φορολογικό έτος που διατίθενται οι δωρεάν μετοχές, σε έντυπη μορφή, με τον αριθμό των μετοχών που χορήγησαν και την αξία των μετοχών κατά τον χρόνο της δωρεάν διάθεσής τους,
- ▶ να συμπεριλάβει το εν λόγω ποσό στη σχετική μηνιαία δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου για δηλωτικούς σκοπούς (χωρίς παρακράτηση φόρου εισοδήματος).

Αν και δεν αναφέρεται στην εγκύκλιο όσον αφορά τα προγράμματα διάθεσης μετοχών, υπονοείται σαφώς ότι κατά το χρόνο μεταβίβασης (σημείο 2) ο ίδιος ο δικαιούχος του προγράμματος θα έχει υποχρέωση να δηλώσει κατά την υποβολή της ετήσιας δήλωσης φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του φορολογικού έτους μεταβίβασης α) το γεγονός της μεταβίβασης και β) το ποσό της υπεραξίας, για σκοπούς επιβολής του κατά περίπτωση οφειλόμενου φόρου και της εισφοράς αλληλεγγύης κατά τα παραπάνω.

Τα παραπάνω ισχύουν και για τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που προέρχεται από προγράμματα διάθεσης δωρεάν μετοχών σε εργαζόμενους/εταίρους/ μετόχους συνδεδεμένων (ημεδαπών και αλλοδαπών) εταιρειών.

Οι νέες διατάξεις ισχύουν για την ωφέλεια που αποκτήθηκε από δωρεάν διάθεση μετοχών και πραγματοποιήθηκε από 1.1.2020 και μετά.

Πληροφορίες για την EY

Η EY κατέχει ηγετική θέση παγκοσμίως στον χώρο των ελεγκτικών, φορολογικών, υπηρεσιών εταιρικής στρατηγικής, συναλλαγών και συμβουλευτικών υπηρεσιών. Η βαθιά γνώση και η ποιότητα των υπηρεσιών που παρέχουμε συμβάλλουν στην οικοδόμηση εμπιστοσύνης στις κεφαλαιαγορές και τις οικονομίες σε ολόκληρο τον κόσμο. Δημιουργούμε ηγετικά στελέχη που συνεργάζονται για να τηρήσουν τις υποσχέσεις μας προς όλα τα ενδιαφερόμενα μέρη. Με τον τρόπο αυτό συμβάλλουμε σημαντικά στη δημιουργία ενός καλύτερου κόσμου για τους ανθρώπους μας, για τους πελάτες μας και για τις κοινωνίες μας. Το λογότυπο EY αναφέρεται στον παγκόσμιο οργανισμό και μπορεί να αναφέρεται σε μία ή περισσότερες από τις εταιρείες μέλη της Ernst & Young Global Limited, καθεμία από τις οποίες αποτελεί ξεχωριστή νομική οντότητα. Η Ernst & Young Global Limited, μια βρετανική εταιρεία περιορισμένης ευθύνης δια εγγυήσεως, δεν παρέχει υπηρεσίες σε πελάτες. Πληροφορίες αναφορικά με τον τρόπο που η EY συγκεντρώνει και χρησιμοποιεί τυχόν προσωπικά δεδομένα καθώς και περιγραφή των δικαιωμάτων των υποκειμένων σύμφωνα με τη νομοθεσία περί προσωπικών δεδομένων είναι διαθέσιμα στο σύνδεσμο ey.com/privacy. Για περισσότερες πληροφορίες για τον οργανισμό μας, παρακαλούμε επισκεφθείτε το ey.com

Γενικές πληροφορίες για τις φορολογικές υπηρεσίες της EY παγκοσμίως

Η επιχείρησή σας θα πετύχει μόνο εάν στηριχτείτε σε ισχυρά θεμέλια και την αναπτύξετε με βιώσιμο τρόπο. Στην EY πιστεύουμε ότι η διαχείριση των φορολογικών σας υποθέσεων με υπευθυνότητα και προνοητικότητα μπορεί να κάνει τη διαφορά. Έτσι, οι 38.000 πλήρως καταρτισμένοι φορολογικοί σύμβουλοι σε περισσότερες από 140 χώρες παρέχουν εξειδικευμένη επαγγελματική εμπειρία, συνέπεια και απόλυτη δέσμευση στην παροχή υπηρεσιών υψηλής ποιότητας - όπου και αν βρίσκεστε και όποιες φορολογικές υπηρεσίες και αν χρειάζεστε.

Για περισσότερες πληροφορίες παρακαλώ επικοινωνήστε με τους:

Στέφανο Μήτσιο

Επικεφαλής Φορολογικού τμήματος, EY Ελλάδος
Τηλ.: +30 210 2886 363
email: stefanos.mitsios@gr.ey.com

Μάνο Τούντα

Manager, EY Ελλάδος
Τηλ.: +30 210 2886 387
email: manos.n.tountas@gr.ey.com

© 2021 EY
All Rights Reserved.

www.ey.com



EY



@EY_Greece



EY Greece



eygreece



EY Greece

Η παρούσα έκδοση περιέχει πληροφορίες σε περιληπτική μορφή και κατά συνέπεια προορίζεται μόνο για γενική πληροφόρηση και καθοδήγηση. Δεν προορίζεται να χρησιμοποιηθεί ως υποκατάστατο μιας λεπτομερούς έρευνας ή της άσκησης επαγγελματικής κρίσης. Ούτε η EYGM Limited, αλλά ούτε κάποιο άλλο μέλος του παγκόσμιου οργανισμού της EY αναλαμβάνει την ευθύνη για οποιαδήποτε τυχόν ζημία σε οποιοδήποτε πρόσωπο ενεργεί ή απέχει από κάποια ενέργεια, ως αποτέλεσμα χρήσης οποιουδήποτε υλικού αυτής της έκδοσης. Για οποιοδήποτε συγκεκριμένο θέμα, θα πρέπει να απευθύνετε στον κατάλληλο σύμβουλο.