

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α΄

Αθήνα, 24 Δεκεμβρίου 2020
Αρ. Πρωτ: Ε.2208

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210.3375315-8
Fax : 210.3375001
E-Mail : d12.a@yo.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΠΡΟΣ Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: 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.

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, σας γνωρίζουμε τα κατωτέρω:

A: Δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών

1. Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4646/2019 (Α' 201) αντικαταστάθηκε το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και τροποποιήθηκαν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του εν λόγω άρθρου σχετικά με τις παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών.

2. Η βασική τροποποίηση που επέρχεται σε σχέση με τα προϊσχύοντα είναι ότι για να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία 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, θα πρέπει οι μετοχές που αποκτώνται κατά την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης να μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση κατ' αντιστοιχία του χρονικού διαστήματος που ορίζεται, κατά περίπτωση, στο άρθρο 42Α του ΚΦΕ (το οποίο προστέθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν. 4646/2019). Ειδικότερα, για να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, οι μετοχές θα πρέπει να μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης (άρθρο 42 Α, παρ. 1) ή πριν από τη συμπλήρωση τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 42Α.

Ως χρόνος απόκτησης των δικαιωμάτων προαίρεσης νοείται το χρονικό σημείο που χορηγούνται τα δικαιώματα από την εταιρεία με βάση το εκάστοτε πρόγραμμα διάθεσης, χρονικό σημείο διεθνώς γνωστό με τον όρο «grant». Ως μικρή ή πολύ μικρή επιχείρηση ορίζεται η οντότητα που πληροί τα κριτήρια των παραγράφων 2, 3 και 4 του άρθρου 2 του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων. Συναφώς, διευκρινίζεται ότι οι νεοφυείς επιχειρήσεις εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής των υπόψη διατάξεων (της παρ. 2 του άρθρου 42Α) εφόσον πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται από τις διατάξεις αυτές, ανεξαρτήτως της εγγραφής τους ή μη στο εθνικό μητρώο νεοφυών επιχειρήσεων (startup) ElevateGreece του Υπουργείου Ανάπτυξης.

3. Η αγοραία αξία της παροχής προσδιορίζεται κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης, χρονικό σημείο γνωστό ως exercise, ανεξάρτητα από το εάν υφίσταται ή όχι η εργασιακή σχέση του δικαιούχου της ωφέλειας κατά το χρόνο αυτό. Η αγοραία αξία άσκησης του δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών είναι η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο μειωμένη κατά την τιμή διάθεσης του δικαιώματος και το εισόδημα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο την ημέρα της άσκησης του δικαιώματος και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος (προνομιακή τιμή απόκτησης μετοχών). Εάν πρόκειται για μετοχές εισηγμένες στο Χρηματιστήριο Αθηνών, χρόνος άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης είναι εκείνος κατά τον οποίο μεταβιβάζονται οι μετοχές με μεταφορά αυτών στις μερίδες των δικαιούχων στο Σύστημα Άυλων Τίτλων (Σ.Α.Τ.), καθόσον κατά το χρόνο αυτό μπορεί να αποτιμηθεί η τυχόν ωφέλεια, ως η τιμή κλεισίματος μειωμένη με την τιμή

διάθεσης του δικαιώματος (προνομιακή τιμή) (σχετικό το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ 1055728 ΕΞ 2015/23.4.2015 έγγραφο). Για τις μη εισηγμένες μετοχές το εισόδημα προσδιορίζεται ως η διαφορά μεταξύ της τιμής της μετοχής με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος (εσωτερική αξία της μετοχής) και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος (προνομιακή τιμή απόκτησης μετοχών). Εσωτερική αξία της μετοχής είναι η τρέχουσα αξία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων της εταιρείας μειωμένη κατά τις υποχρεώσεις της δια τον αριθμό των μετοχών της, όπως αυτά εμφανίζονται στα βιβλία που τηρεί κατά την ημερομηνία της άσκησης των δικαιωμάτων.

Συνεπώς, είτε πρόκειται για μετοχές εισηγμένες είτε πρόκειται για μετοχές μη εισηγμένες σε χρηματιστήριο, το εισόδημα προσδιορίζεται ως η ωφέλεια του εργαζόμενου/ εταίρου/ μετόχου λόγω της απόκτησης μετοχών της εταιρείας σε προνομιακή τιμή, χαμηλότερη από την αξία της μετοχής την στιγμή της άσκησης του δικαιώματος.

4. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος αυτού, ως εισόδημα από μισθωτή εργασία (παροχή σε είδος) είναι ο χρόνος μεταβίβασης των μετοχών που αποκτήθηκαν με την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης, εφόσον αυτές μεταβιβαστούν πριν από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) ή τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης, κατά περίπτωση, σύμφωνα με όσα αναφέρονται ανωτέρω. Ως μεταβίβαση, για τις ανάγκες εφαρμογής των διατάξεων αυτών, νοείται τόσο η εξ επαχθούς όσο και η από χαριστική αιτία, συνεπώς όχι μόνο η πώληση, αλλά και η δωρεά, γονική παροχή ή κληρονομιά. Κι αυτό διότι η τυχόν μεταγενέστερη μεταβίβαση των μετοχών άνευ ανταλλάγματος, δεν αίρει την ωφέλεια που προέκυψε από την απόκτηση τους σε προνομιακή τιμή. Στην περίπτωση της κληρονομιάς, το εισόδημα φορολογείται στο όνομα του θανόντος (διότι αποκτήθηκε κατά την άσκηση του δικαιώματος όταν ήταν εν ζωή) με την υποβολή δήλωσης που θα υποβάλουν οι κληρονόμοι για λογαριασμό του.

5. Περαιτέρω, με την παράγραφο 1 του άρθρου 17 του ν. 4646/2019 προστέθηκε στον ΚΦΕ νέο άρθρο 42Α, στο οποίο ορίζεται (παράγραφος 1) ότι στην περίπτωση που οι μετοχές που αποκτήθηκαν από έναν εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με τη μορφή δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών, όπως αυτά προσδιορίζονται κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος προαίρεσης και ανεξαρτήτως εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης, κατά το χρόνο πώλησης των μετοχών προκύπτει εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, το οποίο φορολογείται με συντελεστή 15% (πρώτο εδάφιο άρθρου 43 ν.4172/2013), πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Επιπλέον, στη παράγραφο 2 του άρθρου 42Α ορίζεται ότι ειδικά το εισόδημα της παρ. 1 του άρθρου αυτού, που προκύπτει από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που είναι μη εισηγμένη στο χρηματιστήριο νεοσύστατη μικρή επιχείρηση ή και πολύ μικρή επιχείρηση υπόκειται στον συντελεστή του δεύτερου εδαφίου του άρθρου 43, ήτοι 5%, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθοι όροι:

(α) τα ως άνω δικαιώματα αποκτώνται εντός πέντε (5) ετών μετά από τη σύσταση της εταιρείας και

(β) η εταιρεία δεν έχει συσταθεί μέσω συγχώνευσης, και
(γ) οι μετοχές μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτηση των δικαιωμάτων προαίρεσης.

Διευκρινίζεται ότι οι ως άνω προϋποθέσεις α' και β' πρέπει να συντρέχουν κατά τον χρόνο χορήγησης των δικαιωμάτων προαίρεσης.

Για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 42 Α, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 4 αυτού, ως υπεραξία ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο κατά την ημέρα άσκησης του δικαιώματος και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος για τις μετοχές των εισηγμένων εταιρειών. Για τις μη εισηγμένες εταιρείες, ως υπεραξία ορίζεται η διαφορά μεταξύ της τιμής της μετοχής με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας (εσωτερική αξία της μετοχής) κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος και της τιμής διάθεσης του δικαιώματος (προνομιακή τιμή απόκτησης μετοχών).

6. Επιπροσθέτως, με το άρθρο 5 του ν. 4646/2019 προστέθηκε στον ΚΦΕ νέα περίπτωση ιδ' στην παρ. 1 του άρθρου 14, με την οποία ορίζεται ότι από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή υπηρεσία και συντάξεις εξαιρείται, μεταξύ άλλων, η παροχή σε είδος με τη μορφή μετοχών που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή εταίρος ή μέτοχος από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ανεξαρτήτως, εάν συνεχίζει να ισχύει η εργασιακή σχέση, εφόσον ασκηθεί το δικαίωμα προαίρεσης και οι μετοχές που αποκτώνται, μεταβιβαστούν μετά από τη συμπλήρωση του χρονικού διαστήματος που, κατά περίπτωση, προβλέπεται στο άρθρο 42Α, ήτοι είκοσι τεσσάρων (24) ή τριάντα έξι (36) μηνών από την απόκτησή τους.

7. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 42Α, όπως αυτή διαμορφώθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4714/2020 (Α' 148), κατά την

εφαρμογή του άρθρου αυτού εφαρμόζεται το άρθρο 42 του ΚΦΕ μόνο όπου υπάρχει παραπομπή στις διατάξεις του. Συνεπώς, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος που προκύπτει κατά την άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΕ, οι οποίες ωστόσο εφαρμόζονται κατά τον προσδιορισμό του κέρδους που πιθανόν να προκύψει όταν πωληθούν οι μετοχές.

Κι αυτό γιατί στη περίπτωση αυτή, εκτός από την ωφέλεια της απόκτησης μετοχών σε προνομιακή τιμή (εισόδημα του άρθρου 13 ή 42 Α του ΚΦΕ, κατά περίπτωση), αποκτάται κι επιπλέον εισόδημα λόγω της πώλησης των μετοχών σε ακόμη υψηλότερη αξία από αυτή που είχαν όταν και αποκτήθηκαν οι μετοχές, ασκώντας τα δικαιώματα (εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ)

Κατά το στάδιο αυτό, όταν δηλαδή πωληθούν οι μετοχές, προσδιορίζεται το τυχόν επιπλέον εισόδημα του άρθρου 42, ως η διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης των μετοχών και της αξίας που είχαν κατά τον χρόνο κτήσης τους, δηλαδή τον χρόνο που ασκήθηκε το δικαίωμα. Ως τιμή πώλησης λαμβάνεται, αν πρόκειται για εισηγμένες μετοχές, αυτή που προκύπτει από τα δικαιολογητικά έγγραφα συναλλαγών που εκδίδει η χρηματιστηριακή εταιρεία ή το πιστωτικό ίδρυμα, ενώ αν πρόκειται για μη εισηγμένες μετοχές, αυτή που προκύπτει με βάση την αξία των ιδίων κεφαλαίων της εταιρείας που εκδίδει τους μεταβιβαζόμενους τίτλους κατά το χρόνο της μεταβίβασης ή το τίμημα ή την αγοραία αξία που αναγράφεται στη σύμβαση μεταβίβασης, εφόσον αυτό είναι υψηλότερο. Ως αξία κτήσης των πωλούμενων μετοχών, νοείται για τις μεν μετοχές που είναι εισηγμένες στο χρηματιστήριο, η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο χρηματιστήριο την ημέρα της άσκησης του δικαιώματος, για τις δε μετοχές που δεν είναι εισηγμένες σε χρηματιστήριο, η τιμή της μετοχής με βάση τα ίδια κεφάλαια της εταιρείας (εσωτερική αξία της μετοχής) κατά τον χρόνο άσκησης του δικαιώματος κι όχι αυτή που πραγματικά κατέβαλλε ο εργαζόμενος κατά την άσκηση των δικαιωμάτων και την απόκτηση των μετοχών. Κι αυτό διότι η διαφορά μεταξύ της καταβληθείσας αξίας (τιμής διάθεσης του δικαιώματος) και της αξίας της μετοχής κατά την ημέρα της άσκησης του δικαιώματος έχει ήδη προσμετρηθεί κατά τον υπολογισμό του εισοδήματος από την άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης μετοχών (άρθρο 13 §4 ή άρθρο 42Α ΚΦΕ, κατά περίπτωση).

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42, αν πρόκειται για εισηγμένες μετοχές σε χρηματιστήριο και εφόσον ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο του 0,5%, το πιο πάνω προσδιοριζόμενο κέρδος από την πώληση των μετοχών είναι αφορολόγητο, και υποχρεωτικά αναγράφεται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στον κωδικό 659 - 660 του Πίνακα 6. Αν πρόκειται για

μη εισηγμένες μετοχές σε χρηματιστήριο ή για εισηγμένες, στο μετοχικό κεφάλαιο των οποίων ο μεταβιβάζων συμμετέχει με ποσοστό τουλάχιστον 0,5%, το πιο πάνω προσδιοριζόμενο κέρδος από την πώληση των μετοχών, φορολογείται με συντελεστή δέκα πέντε τοις εκατό (15%) όπως ορίζει το άρθρο 43 του ΚΦΕ και αναγράφεται στους κωδικούς 829-830 ή 865-866, κατά περίπτωση, του Υποπίνακα 4.Ε του εντύπου της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (Ε1).

Σε περίπτωση που κατά την πώληση των μετοχών ο προσδιορισμός της υπεραξίας σύμφωνα με το άρθρο 42 ΚΦΕ καταλήξει σε αρνητικό ποσό, η εν λόγω ζημία, σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παράγραφο 5 του εν λόγω άρθρου μεταφέρεται για τα επόμενα πέντε (5) έτη και συμψηφίζεται μόνο με μελλοντικά κέρδη υπεραξίας, εάν η εταιρεία είναι μη εισηγμένη σε χρηματιστήριο ή αν είναι εισηγμένη και ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό της κεφάλαιο με ποσοστό μεγαλύτερο του μισού τοις εκατό (0,5%). Αν πρόκειται για εταιρεία εισηγμένη σε χρηματιστήριο και ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο μετοχικό της κεφάλαιο με ποσοστό μικρότερο του μισού τοις εκατό (0,5%), τότε η ζημία δεν αναγράφεται στην δήλωση και δεν μεταφέρεται για συμψηφισμό (ΠΟΛ. 1082/2018).

8. Επίσης, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019, οι νέες διατάξεις εφαρμόζονται για τις παροχές σε είδος που λαμβάνονται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01-01-2020 και μετά. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με την παράγραφο 53 του άρθρου 72 ΚΦΕ, όπως προστέθηκε με το άρθρο 14 του ν. 4714/2020, οι παράγραφοι 1, 4 και 5 του άρθρου 42Α εφαρμόζονται για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01-01-2020 και μετά,

Ομοίως η παράγραφος 2 του άρθρου 42Α, για τις μη εισηγμένες νεοσύστατες μικρές επιχειρήσεις, ισχύει για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από 01-01-2020 και μετά, σύμφωνα με την παράγραφο 15 του άρθρου 66 του ν. 4646/2019.

9. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις προϊσχύουσες διατάξεις, δηλαδή την παράγραφο 4 του άρθρου 13 πριν από την τροποποίηση του με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4646/2019, τα δικαιώματα προαίρεσης φορολογούνταν κατά τον χρόνο της άσκησής τους, (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιος). Δεδομένου ότι τα δικαιώματα που ασκήθηκαν μέχρι την 31.12.2019 έχουν ήδη φορολογηθεί κατά την άσκησή τους, συνάγεται ότι οι νέες διατάξεις καταλαμβάνουν τα δικαιώματα προαίρεσης που ασκούνται μετά την 1.1.2020, ανεξαρτήτως από το πότε χορηγήθηκαν.

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

A. Η εταιρεία «ΑΛΦΑ Α.Ε.» είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο και χορηγεί στους εργαζόμενους της το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών της αντί 10 ευρώ/μετοχή. Ο εργαζόμενος «ΒΗΤΑ» αποφασίζει να ασκήσει το δικαίωμά του τον επόμενο χρόνο από τη απόκτησή του, όταν η χρηματιστηριακή αξία της μετοχής ανέρχεται σε 50 ευρώ κι έτσι αποκτά 100 μετοχές της εταιρείας «ΑΛΦΑ Α.Ε.», καταβάλλοντας όμως αντί του ποσού $50 \times 100 = 5.000$ ευρώ που είναι η χρηματιστηριακή αξία των μετοχών εκείνη τη στιγμή, το ποσό των $10 \times 100 = 1.000$ ευρώ. Την στιγμή εκείνη προσδιορίζεται η αγοραία αξία της παροχής από την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης $50 - 10 = 40$ ευρώ/μετοχή, δηλαδή $40 \times 100 = 4.000$ ευρώ, η οποία στην ουσία αποτελεί την ωφέλειά του εργαζόμενου από την απόκτηση μετοχών αξίας 5.000 ευρώ στην προνομιακή τιμή των 1.000 ευρώ.

Είκοσι (20) μήνες μετά από την απόκτηση του δικαιώματος προαίρεσης, η χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής ανέρχεται σε 70 ευρώ/μετοχή και ο εργαζόμενος αποφασίζει να πουλήσει τις μετοχές του. Μέχρι εκείνη τη στιγμή, δεν έχει αποκτηθεί εισόδημα από καμία κατηγορία. Κατά το φορολογικό έτος της μεταβίβασης των μετοχών αποκτάται εισόδημα από τις εξής κατηγορίες:

- Εισόδημα του άρθρου 13 παρ. 4 του ΚΦΕ (Παροχή σε είδος, δηλαδή εισόδημα από μισθωτή εργασία), ποσού 4.000 ευρώ που προσδιορίστηκε όπως αναλύθηκε πιο πάνω, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.
- Εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ (Υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων), ποσού $(70 - 50) \times 20$ ευρώ/μετοχή, σύνολο 20×100 μετοχές = 2.000 ευρώ, το οποίο στο συγκεκριμένο παράδειγμα απαλλάσσεται του φόρου επειδή ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο του 0,5% αλλά υπόκειται σε ειδική εισφορά αλληλεγγύης.

Στο ίδιο παράδειγμα, αν η εταιρεία ήταν **μη εισηγμένη σε χρηματιστήριο** και η εσωτερική αξία της μετοχής σύμφωνα με τα ίδια κεφάλαια είναι 50 ευρώ κατά την άσκηση του δικαιώματος και 70 ευρώ κατά την πώληση των μετοχών, θα προέκυπταν τα ίδια ποσά εισοδημάτων των άρθρων 13 παρ. 4 και 42, αλλά το εισόδημα του άρθρου 42, θα φορολογείτο με συντελεστή 15%, σύμφωνα με την διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 του άρθρου 43 του ΚΦΕ, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

B. Η εταιρεία «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.» είναι εισηγμένη στο χρηματιστήριο και χορηγεί στους εργαζόμενους της το δικαίωμα προαίρεσης απόκτησης μετοχών της αντί 20 ευρώ/μετοχή. Ο εργαζόμενος «ΖΗΤΑ» αποφασίζει να ασκήσει το δικαίωμά του δώδεκα (12) μήνες μετά από την απόκτησή του, έχοντας αποχωρήσει πλέον από την εταιρεία. Την ημέρα εκείνη η χρηματιστηριακή αξία της μετοχής έχει ανέλθει σε 100 ευρώ κι έτσι αποκτά 100 μετοχές της εταιρείας «ΔΕΛΤΑ Α.Ε.», καταβάλλοντας όμως αντί του ποσού των $100 \times 100 = 10.000$ ευρώ που είναι η χρηματιστηριακή αξία των μετοχών εκείνη τη στιγμή, το ποσό των $20 \times 100 = 2.000$ ευρώ. Ανεξάρτητα από το γεγονός ότι ο εργαζόμενος έχει αποχωρήσει από την εταιρεία, την στιγμή εκείνη προσδιορίζεται για αυτόν η αγοραία αξία της παροχής από την άσκηση του δικαιώματος προαίρεσης $100 - 20 = 80$ ευρώ/μετοχή, δηλαδή $80 \times 100 = 8.000$ ευρώ, που στην ουσία αποτελεί την ωφέλειά του από την απόκτηση μετοχών αξίας 10.000 ευρώ στην προνομιακή τιμή των 2.000 ευρώ.

Τριάντα (30) μήνες μετά από την απόκτηση των δικαιωμάτων, η χρηματιστηριακή τιμή της μετοχής ανέρχεται σε 500 ευρώ/μετοχή και ο εργαζόμενος αποφασίζει να πουλήσει τις μετοχές του. Μέχρι εκείνη τη στιγμή, δεν έχει αποκτηθεί εισόδημα από καμία κατηγορία. Κατά το φορολογικό έτος της μεταβίβασης των μετοχών αποκτάται εισόδημα από τις εξής κατηγορίες:

- Εισόδημα του άρθρου 42Α του ΚΦΕ (Δικαιώματα προαίρεσης), ποσού 8.000 ευρώ που προσδιορίστηκε με τον τρόπο που αναλύθηκε πιο πάνω. Το εισόδημα αυτό φορολογείται με τον συντελεστή που προβλέπεται στο άρθρο 43 του ΚΦΕ για την περίπτωση αυτή (15%), καθώς έχει παρέλθει το χρονικό διάστημα των είκοσι τεσσάρων (24) μηνών από την απόκτηση του δικαιώματος και υπόκειται σε εισφορά αλληλεγγύης.
- Εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ (Υπεραξία από μεταβίβαση τίτλων), ποσού $(500 - 100) \times 100 = 40.000$ ευρώ, σύνολο 400×100 μετοχές = 40.000 ευρώ, το οποίο στο συγκεκριμένο παράδειγμα απαλλάσσεται του φόρου επειδή ο μεταβιβάζων συμμετέχει στο κεφάλαιο της εταιρείας με ποσοστό μικρότερο του 0,5%.

Στο ίδιο παράδειγμα, αν η εταιρεία ήταν **μη εισηγμένη σε χρηματιστήριο** και η εσωτερική αξία της μετοχής σύμφωνα με τα ίδια κεφάλαια είναι 100 ευρώ κατά την άσκηση του δικαιώματος και 500 ευρώ κατά την πώληση των μετοχών, θα προέκυπταν τα ίδια ποσά εισοδημάτων των άρθρων 42Α και 42, αλλά θα άλλαζε η φορολόγηση του εισοδήματος

του άρθρου 42, το οποίο δεν θα ήταν απαλλασσόμενο του φόρου αλλά θα φορολογείτο με συντελεστή 15%, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Γ. Αν η μη εισηγμένη εταιρεία του παραπάνω παραδείγματος ήταν **νεοσύστατη μικρή ή πολύ μικρή** επιχείρηση (αν δηλαδή πληρούνταν οι προϋποθέσεις α' και β' της παρ. 2 του άρθρου 42Α), τότε δεδομένου ότι δεν θα είχε παρέλθει το χρονικό διάστημα των τριάντα έξι (36) μηνών που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 42Α του ΚΦΕ, θα προέκυπτε εισόδημα της παρ. 4 του άρθρου 13 του ΚΦΕ (παροχή σε είδος, δηλαδή εισόδημα από μισθωτή εργασία) ποσού 8.000 ευρώ και εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ (εισόδημα από υπεραξία κεφαλαίου) ποσού 40.000 ευρώ, το οποίο φορολογείται με συντελεστή 15% πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

Τέλος αν στο ίδιο παράδειγμα οι μετοχές μεταβιβαστούν σαράντα (40) μήνες από την άσκηση του δικαιώματος (δηλαδή πληρείται και η προϋπόθεση γ', συνεπώς όλες οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 42Α) θα προέκυπτε εισόδημα της παρ. 2 του άρθρου 42Α ποσού 8.000 ευρώ, στο οποίο θα επιβαλλόταν φόρος με βάση το δεύτερο εδάφιο του άρθρου 43 με συντελεστή 5% κι όχι 15%, πλέον εισφοράς αλληλεγγύης και επιπλέον εισόδημα του άρθρου 42 του ΚΦΕ (εισόδημα από υπεραξία κεφαλαίου) ποσού 40.000 ευρώ το οποίο φορολογείται με συντελεστή 15% πλέον εισφοράς αλληλεγγύης.

11. Επιπλέον, 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 που χορηγούν τα δικαιώματα, είτε είναι εκδότριες των τίτλων είτε όχι (στην περίπτωση που τα δικαιώματα αφορούν τίτλους άλλης συνδεδεμένης Ελληνικής ή αλλοδαπής εταιρείας), κατά το φορολογικό έτος άσκησης των δικαιωμάτων προαίρεσης να χορηγούν στους εργαζόμενους/εταίρους/μετόχους διακριτή βεβαίωση αποδοχών, σε έντυπη μορφή, με το ποσό που προσδιορίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, στην οποία θα αναγράφεται ευκρινώς και η ημερομηνία χορήγησης των δικαιωμάτων. 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) δίχως να προβαίνουν στην παρακράτηση και απόδοση των προαναφερθέντων φόρων. Το ποσό αυτό θα προσυμπληρώνεται στην δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων φυσικών προσώπων στο οικείο φορολογικό έτος, για πληροφοριακούς σκοπούς, καθώς τελεί υπό αίρεση το πότε και το πώς θα φορολογηθεί το εισόδημα αυτό.

12. Τέλος, αποσαφηνίζεται και ότι στις περιπτώσεις του άρθρου 13, παρ. 4, και του άρθρου 42 Α ΚΦΕ εμπίπτει μόνο η άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης

μετοχών Α.Ε. και όχι η άσκηση των δικαιωμάτων προαίρεσης απόκτησης εταιρικών μεριδίων Ι.Κ.Ε., η οποία φορολογείται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ.

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: restricted Stock Units (RSUs), performance shares ή performance units, restricted shares plan, matching shares ή employee stock purchase plan, deferred stock κ.α.), 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:

A. Στο πλαίσιο προγράμματος δωρεάν διάθεσης μετοχών ο εργαζόμενος «Ε» έλαβε το 2020 από την εταιρεία που εργάζεται «ΘΗΤΑ Α.Ε.» 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) X 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 «ΣΙΓΜΑ Α.Ε.» 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 X 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.

Γ. Στο πλαίσιο προγράμματος δωρεάν διάθεσης μετοχών ο εργαζόμενος «Ζ» έλαβε το 2020 από την εταιρεία που εργάζεται «ΚΑΠΠΑ Α.Ε.» 100 δωρεάν μετοχές μη 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 την επόμενη ημέρα, σε τιμή 50 ευρώ/ μετοχή, η οποία είναι υψηλότερη από την αξία που είχαν οι μετοχές όταν τις απέκτησε. Προσδιορίζεται, λοιπόν, μόνο εισόδημα του άρθρου 42Α του ΚΦΕ (Εισόδημα από υπεραξία), το οποίο φορολογείται εντός του 2020, ως εξής: 100 μετοχές X 50 ευρώ = 5.000 ευρώ αξία πώλησης, το οποίο φορολογείται με συντελεστή 15%.

Εισόδημα της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 42 του ΚΦΕ δεν αποκτάται, καθώς αυτό δεν προβλέπεται από την περ. β' της παρ. 4 του άρθρου 42Α ΚΦΕ.

Δ. Στο πλαίσιο προγράμματος δωρεάν διάθεσης μετοχών ο εργαζόμενος «Χ» έλαβε το 2020 από την εταιρεία που εργάζεται «ΥΨΙΛΟΝ Α.Ε.» 100 δωρεάν μετοχές μη 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 2021, ωστόσο τις πούλησε σε τιμή χαμηλότερη από την αξία των μετοχών κατά την ημέρα που τις απέκτησε, σε τιμή 20 ευρώ / μετοχή. Προσδιορίζεται, λοιπόν, μόνο εισόδημα του άρθρου 42Α του ΚΦΕ (Εισόδημα από υπεραξία) το οποίο φορολογείται εντός του ίδιου φορολογικού έτους και προσδιορίζεται ως εξής: 100 μετοχές X 30 ευρώ = 3.000 ευρώ αξία των μετοχών κατά την ημέρα όπου πραγματοποιήθηκε η δωρεάν διάθεση των μετοχών, το οποίο φορολογείται με συντελεστή 15%.

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.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

www.sate.gr

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ:

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
3. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΣΤ', ΙΖ'
2. Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα
4. ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
5. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
6. Γραφείο του Υπουργού Οικονομικών
7. Γραφείο του Υφυπουργού Οικονομικών
8. Γραφείο της Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο του Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο της Γενικής Δ/ντριας Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Διευθυντών
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας