



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α'**

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ : ΩΖ9Ι46ΜΠ3Ζ-ΥΟΡ**

Αθήνα, 3 Ιουλίου 2017

ΠΟΛ.1096

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 10184 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Κ. Παναγοπούλου
Σ. Ευλιάτου
Τηλέφωνο : 210-3375318
Fax : 210-3375001
E-Mail : d12.a@yo.syzefxis.gov.gr

ΠΡΟΣ: Ως ΠΔ

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα της περ. στ' της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%)

Με αφορμή την υποβολή γραπτών και προφορικών ερωτημάτων προς την υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι 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. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. στ' της παρ. 2 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που

λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του.

Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' του παρόντος άρθρου.

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 12 του ΚΦΕ προσδιορίζονται οι μορφές των ακαθάριστων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

4. Επιπρόσθετα, με τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι απαλλάσσονται του φόρου, μεταξύ άλλων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).

5. Το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους με την αριθμ. 82/2016 ομόφωνη γνωμοδότησή του, η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων και κοινοποιήθηκε με την ΠΟΛ 1098/30.06.2016 εγκύκλιο, έλαβε τη θέση ότι τα μέλη των Διοικητικών Συμβουλίων των ανωνύμων εταιρειών, με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, δικαιούνται της προβλεπόμενης φοροαπαλλαγής της περιπτώσεως ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 για την αμοιβή που καταβάλλεται σε αυτά για τις παρεχόμενες υπηρεσίες τους υπό την ανωτέρω ιδιότητά τους και δεν προέρχεται από τα κέρδη της εταιρείας ή από την παροχή υπηρεσιών τους πέραν της ιδιότητάς τους ως μελών του Δ.Σ. (όπως υπηρεσίες μηχανικού, λογιστή, δικηγόρου κλπ).

Κατά το σκεπτικό του ΝΣΚ, καίτοι η θεσπιζόμενη ανωτέρω απαλλαγή του άρθρου 14 του ΚΦΕ δεν αφορά σε όλες τις κατ' ιδίαν μορφές των ακαθάριστων εισοδημάτων του άρθρου 12 παρ. 3, αλλά μόνο στους μισθούς, τις συντάξεις και την πάγια αντιμισθία, είναι προφανές ότι η παράλειψη του νομοθέτη να μνημονεύσει ρητώς στη διάταξη του άρθρου 14 παρ. 2 περ.ε' ως απαλλασσόμενα και τα εισοδήματα των αναπήρων, τα οποία προέρχονται από αμοιβές (ή από ημερομίσθια κλπ), δεν δύναται να οδηγήσει σε αποκλεισμό της φορολογικής απαλλαγής για τα εν λόγω εισοδήματα, καθώς τέτοιος αποκλεισμός θα ήταν αντίθετος προς θεμελιώδεις αρχές του Συντάγματος για την προστασία των ατόμων με αναπηρία.

6. Κατόπιν των ανωτέρω, με δεδομένο ότι οι αμοιβές που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα της περ. στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και υπό την αίρεση ότι συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που θέτουν οι ίδιες ως άνω διατάξεις, εντάσσονται, για τη φορολόγησή τους, στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, γίνεται δεκτό, κατ' ανάλογη εφαρμογή των

αναφερομένων στην ανωτέρω γνωμοδότηση του ΝΣΚ, ότι οι εν λόγω αμοιβές που λαμβάνουν τα προαναφερθέντα φυσικά πρόσωπα με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80%, εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλακτικής διάταξης του άρθρου 14 του ΚΦΕ.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ - ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πινάκων Α' (εκτός του αριθ. 2 και 3 αυτού), Β' (εκτός του αριθ. 2, 4 και 5 αυτού),
Γ' (εκτός του αριθ. 2 αυτού), Ζ', Η' (εκτός του αριθ. 4, 10, και 11 αυτού)
2. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
4. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
5. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών
6. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Ακαδημίας 68 – 106 78 Αθήνα
7. Γραφείο κ. Υπουργού Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης
8. Εθνική Συνομοσπονδία Ατόμων με Αναπηρία, Ελ. Βενιζέλου 236, 163 41, Ηλιούπολη
9. Πανελλήνιος Σύλλογος Παραπληγικών, Όθωνος Σταθάτου 37-39, 11145, Αθήνα

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.
2. Γραφείο κ.κ. Γεν. Δ/ντών
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α'