



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 82/2016**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

**Συνεδρίαση της 4-4-2016**

**ΣΥΝΘΕΣΗ:**

**Πρόεδρος :** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη :** Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια :** Γεωργία Μπουρδάκου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦΒ 1165499 ΕΞ 2015/30-11-2015 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (ΓΓΔΕ/ Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/σης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (Τμήμα Α')

**Ερώτημα:** : *Εάν οι αμοιβές που χορηγούνται σε μέλος Διοικητικού Συμβουλίου ανώνυμης εταιρείας λόγω της ιδιότητάς του αυτής, οι οποίες αντιμετωπίζονται από τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 4172/2013, άρθρο 12 παρ. 2 περ. ε') ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, εμπίπτουν στην έννοια του μισθού του άρθρου 14 παρ. 2 περ. ε' του ίδιου Κώδικα για την απαλλαγή τους από το φόρο εισοδήματος που χορηγείται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας άνω του 80%.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής :

## Ιστορικό

Εκ του εγγράφου της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Με αφορμή ερώτημα της εταιρείας «R.... ΑΕ» ως προς την φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται σε μέλη του ΔΣ της εταιρείας με ποσοστό αναπηρίας 80% ,οι οποίες δεν προέρχονται από τα κέρδη της εταιρείας ώστε να θεωρηθούν μέρισμα ,αλλά ούτε και από την παροχή υπηρεσιών του μέλους ΔΣ πέραν τη ιδιότητάς του αυτής (όπως υπηρεσίες μηχανικού λογιστή δικηγόρου κλπ), ανέκυψε ο προβληματισμός αν οι εν λόγω αμοιβές εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής της απαλλακτικής διατάξεως της περιπτώσεως ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ν.4172/2013.

## Νομοθετικό πλαίσιο

2. Στα άρθρα 7, 10, 12 και 14 του ν. 4172/2013 (νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), από τα οποία τα τρία τελευταία είναι εντεταγμένα στο Μέρος Δεύτερο του ίδιου Κώδικα, υπό τον τίτλο «Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων», μεταξύ των άλλων, ορίζονται τα εξής:

### **«Άρθρο 7 Φορολογητέο εισόδημα**

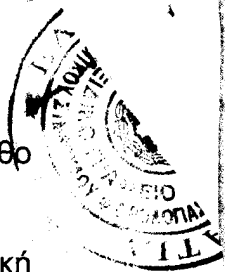
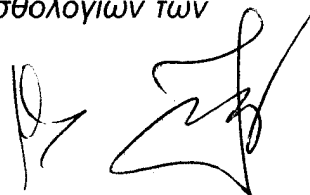
1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, ....».

### **«Άρθρο 10 Αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων**

«Φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων» είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στο εισόδημα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα».

### **«Άρθρο 12 Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις**

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, ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών, στ)..... 3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής: α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα, β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδίου, γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου, δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης, ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης, στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο, ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων, η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης».

**«Άρθρο 14 Απαλλαγές εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις**

1. Από τον υπολογισμό εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις εξαιρούνται: α)..... 2. Οι ακόλουθες κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις απαλλάσσονται από το φόρο: α).....ε) Οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε ανάπηρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%).....».

3. Στις διατάξεις του άρθρου 24 του ν.2190/1920 ορίζονται τα εξής:

**«Άρθρον 24**

1. Πάσα επί των κερδών χορηγουμένη εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου αμοιβή, δέον να λαμβάνηται εκ του απομένοντος υπολοίπου των καθαρών κερδών μετά την αφαίρεσιν των κρατήσεων διά τακτικόν αποθεματικόν και του απαιτουμένου ποσού προς διανομήν του πρώτου μερίσματος υπέρ των μετόχων, ίσου τουλάχιστον προς 6% επί του καταβεβλημένου εταιρικού κεφαλαίου. 2. Πάσα ετέρα, μη καθοριζομένη κατά πρῶτον υπό του Καταστατικού, χορηγουμένη δε εξ οιουδήποτε λόγου εις σύμβουλον αμοιβή ή αποζημίωσις, θεωρείται βαρύνουσα την Εταιρείαν, μόνον, εάν εγκριθή δι' ειδικής αποφάσεως της τακτικής Γενικής Συνελεύσεως. Αύτη δύναται να μειωθή υπό του δικαστηρίου



εάν κατ' αγαθήν κρίσιν είναι υπέρογκος και αντετάχθησαν κατά της ληφθείσας αποφάσεως μέτοχοι εκπροσωπώντας το 1/10 του εταιρικού κεφαλαίου. 3. Η διάταξις της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζεται προκειμένου περί αμοιβών οφειλομένων εις μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου δι' υπηρεσίας αυτών παρεχομένας εις την Εταιρείαν επί τη βάσει ειδικής σχέσεως μισθώσεως εργασίας ή εντολής».

**Ερμηνεία των διατάξεων**

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα ακόλουθα:

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 10 του νέου ΚΦΕ καθορίζεται ότι το αντικείμενο του φόρου εισοδήματος των φυσικών προσώπων αποτελεί το εισόδημα που αυτά αποκτούν σύμφωνα με μία από τις αναφερόμενες στο άρθρο 7 κατηγορίες, μεταξύ των οποίων και το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Στο άρθρο 12 του ίδιου Κώδικα ορίζεται η βασική έννοια του ακαθάριστου εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις (παρ. 1) και προσδιορίζονται, για την εφαρμογή του Κώδικα, η έννοια της εργασιακής σχέσης με βάση την οποία κατηγοριοποιείται το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις (παρ. 2), ως και οι κατ' ιδίαν μορφές των ακαθάριστων εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις (παρ. 3). Περαιτέρω, στο άρθρο 14 προσδιορίζονται οι κατηγορίες εισοδήματος οι οποίες εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις (παρ. 1) και καθορίζονται περιοριστικά οι κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο (παρ. 2).

5. Μισθωτή εργασιακή σχέση για τους σκοπούς του Κώδικα υφίσταται, πλην άλλων, και για το φυσικό πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας (άρθρο 12 παρ. 2, περ. δ'), η δε καταβαλλομένη, από την εταιρεία στο μέλος, αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του, που δεν προέρχεται από τα κέρδη της εταιρείας, ώστε να θεωρείται μέρισμα φορολογητέο κατά το άρθρου 36 του νέου ΚΦΕ, αλλά ούτε και από την παροχή υπηρεσιών του πέραν τη ιδιότητάς του ως μέλους, (όπως υπηρεσίες μηχανικού, λογιστή, δικηγόρου κλπ), αποτελεί το κατά τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 12 παρ. 3 και 14 παρ. 1 ακαθάριστο



εισοδήματα, που υπόκειται σε φόρο από μισθωτή εργασία, με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 παρ. 1 του νέου ΚΦΕ<sup>1</sup>.

6. Στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 14 του ίδιου Κώδικα αναφέρονται περιοριστικά οι κατηγορίες εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, οι οποίες, βάσει κοινωνικών κριτηρίων, απαλλάσσονται από το φόρο, μεταξύ των οποίων, σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παρ. 2 του άρθρου 14, περιλαμβάνονται οι μισθοί, οι συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον ογδόντα τοις εκατό (80%). Από την αντιπαραβολή της εν λόγω απαλλακτικής του φόρου διατάξεως προς τη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 3, όπου καταγράφονται τα θεωρούμενα ως καθαρά εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, προκύπτει ότι η θεσπιζόμενη απαλλαγή δεν αφορά σε όλες τις κατ' ιδίαν μορφές των ακαθαρίστων εισοδημάτων του άρθρου 12 παρ. 3, αλλά μόνο στους μισθούς, τις συντάξεις και την πάγια αντιμισθία.

7. Ωστόσο, είναι προφανές ότι η παράλειψη του νομοθέτη να μνημονεύσει ρητώς, στην ως άνω διάταξη του άρθρου 14§2 περ. ε' του νέου Κ.Φ.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. Και τούτο, διότι ο αποκλεισμός αυτός θα ήταν σαφώς αντίθετος τόσο προς τις θεμελιώδεις αρχές που πηγάζουν από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος,<sup>2</sup> όσο και

<sup>1</sup> Η παρεχόμενη υπηρεσία διευθυντή ή μέλους του ΔΣ εταιρείας (άρθρο 12 παρ. 2, περ. δ') χαρακτηρίζεται ως μισθωτή εργασιακή σχέση εκ τούτου νόμου (ΑΠ 1192/1991) και τούτο παρά το γεγονός ότι, από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 24 παρ. 3 του κ.ν. 2190/1920 "περί ανωνύμων εταιρειών" (β.δ. 174/1963), 31 Εμπ.Νόμου, 713, 648 και 652 ΑΚ, προκύπτει ότι το μέλος του ΔΣ της ανώνυμης εταιρείας συνδέεται με το νομικό πρόσωπο της εταιρείας με σχέση εντολής και αν για τις υπηρεσίες που προσφέρει, λαμβάνει αμοιβή, η σχέση του χαρακτηρίζεται μίσθωση ανεξαρτήτων υπηρεσιών, αφού, λόγω της ιδιότητάς του, ασκεί εξουσία διοικητική και διαχειριστική με δική του ευθύνη και πρωτοβουλία, είναι όργανο της εταιρείας και υποβάλλεται στο καθεστώς που διέπει το διοικητικό συμβούλιο (ΑΠ 465/2013).


<sup>2</sup> Ως γνωστόν, η αρχή της ισότητας επιβάλλει στο νομοθέτη την ομοιόμορφη μεταχείριση προσώπων που τελούν κάτω από τις ίδιες ή παρόμοιες συνθήκες, (Ολ ΣτΕ 17/2015, 3086/2011, 992/2004, ΣτΕ 1759/2014, 655/2012 κ.ά.), δηλαδή, εν προκειμένω, τα άτομα με αναπηρία τουλάχιστον 80%, η δε αρχή της φοροδοτικής ισότητας προβλέπει τη συμμετοχή των φορολογουμένων στα δημόσια βάρη, χωρίς διακρίσεις και ανάλογα με τις δυνάμεις τους. Επομένως, είναι προφανές ότι τυχόν διαφορετική φορολογική μεταχείριση των ως άνω αναπήρων δεν θα μπορούσε να θεωρηθεί ότι κείται εντός των ορίων της συνταγματικής επιτρεπτής διαφοροποίησης της φορολογικής επιβάρυνσης των εν λόγω προσώπων (πρβλ ΟλΣτΕ 1154/83, ΣτΕ 3833/2014, 4912/1987, επίσης πρβλ ΣτΕ 1638 και 2035/2003 κ.α.).

προς τη συνταγματική πρόβλεψη για την υποχρέωση της πολιτείας να προνοεί για την προστασία των αναπήρων (άρθρο 21§3).

### Απάντηση

8. Ενόψει τούτων, στο τεθέν ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδοτεί ομόφωνα 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).

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ  
Αθήνα, 11-4-2016  
Ο Πρόεδρος  
Αναπρόεδρος Γεω. Καραγιάννης  
Αναπρόεδρος ΝΣΚ



Η Εισηγήτρια  
Γεωργία Μπουρδάκη  
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

