

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ  
ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ  
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α΄ - Β΄**

Αθήνα, 3 Οκτωβρίου 2014

**ΠΟΛ.: 1219/6.10.2014**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10  
Τ.Κ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες :  
Τηλέφωνο : 210 3375315-7  
FAX : 210 3375001

**ΠΡΟΣ: Αποδέκτες Πινάκων Α΄ – ΚΓ΄**

**ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013.**

Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 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.

Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζονται περιπτώσεις, για τις οποίες θεωρείται ότι υφίσταται εργασιακή σχέση, και κατά συνέπεια το εισόδημα που αποκτάται από τα πρόσωπα των περιπτώσεων αυτών θεωρείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 13 ν. 4172/2013 προσδιορίζονται οι παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο ή κατά περίπτωση όπου ρητά προβλέπεται στο νόμο ένας εταίρος ή μέτοχος και οι οποίες συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Ειδικότερα, επί του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και με δεδομένο ότι, όταν μία παροχή δίνεται αποδεδειγμένα για την εκτέλεση εργασίας, δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτή εργασία, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των διατάξεων των παρ. 2, 3, 4 και 5 του ίδιου άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημά του στην **αγοραία** αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος. Ως αγοραία αξία νοείται το κόστος της παροχής που βαρύνει τον εργοδότη, αποδεικνύεται από τα κατά νόμο προβλεπόμενα δικαιολογητικά και καταχωρείται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών του.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι με εξαίρεση τις παροχές που περιγράφονται στις παραγράφους 2, 3, 4 και 5 του άρθρου 13 ν. 4172/2013, (δηλαδή την παραχώρηση αυτοκινήτου, τα δάνεια, τα δικαιώματα προαίρεσης απόκτησης μετοχών και την παραχώρηση κατοικίας), για τις οποίες δεν υφίσταται περιορισμός όσον αφορά την αξία αυτών, οι λοιπές παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό του πρόσωπο συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτή εργασία, εφόσον η συνολική αξία των παροχών αυτών υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος.

Η διάταξη αυτή καταλαμβάνει τα πρόσωπα που συνδέονται με εργασιακή σχέση με τον εργοδότη τους κατά τα οριζόμενα στις περιπτώσεις α' – στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και τα εξαρτωμένα ή/και συγγενικά τους πρόσωπα κατά τα οριζόμενα από τις διατάξεις του άρθρου 11 και της περίπτωσης στ' του άρθρου 2 του ν.4172/2013 αντίστοιχα. Επισημαίνεται, ότι οι παροχές σε είδος που χορηγούνται προς τρίτα πρόσωπα, που δεν συνδέονται με κανενός είδους εργασιακή σχέση με την επιχείρηση που χορηγεί τις παροχές αυτές, δεν καταλαμβάνονται από τις διατάξεις του άρθρου 13.

Στην έννοια των παροχών σε είδος που φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία εντάσσεται κάθε παροχή σε είδος που χορηγείται στο μισθωτό, με εξαίρεση τις παροχές που αποβλέπουν αποκλειστικά στην κάλυψη δαπανών ή αποκατάσταση ζημιών του φυσικού προσώπου στα πλαίσια της εργασιακής του σχέσης και κατά την εκτέλεση της εργασίας του, όπως ορίζεται στο άρθρο 12 παρ. 2 ν. 4172/2013, οι οποίες ως εκ του είδους τους, βαρύνουν τον εργοδότη, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η παροχή αυτή δεν έχει τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Ως τέτοιες παροχές, τις οποίες δεν καταλαμβάνει η παρ. 1 του άρθρου 13 του ν. 4172/2013 και οι οποίες δεν θεωρούνται παροχές σε είδος και κατά συνέπεια εισόδημα από μισθωτή εργασία, αναφέρονται:

οι παροχές σε είδος, οι οποίες χορηγούνται προσωπικά προς τους δικαιούχους, μόνο αυτούσια και όχι σε χρήμα και οι οποίες εξυπηρετούν λειτουργικές και παραγωγικές ανάγκες της επιχείρησης, συμβάλλουν στην αύξηση της παραγωγικότητάς της και στην ποιότητα των συνθηκών εργασίας ή αποτελούν μέτρα για την υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων. Ενδεικτικά, τέτοιες παροχές σε είδος, οι οποίες δεν θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία, είναι η χορήγηση ειδικών στολών εργασίας, η χορήγηση γάλακτος, η παροχή τροφής στο χώρο εργασίας, η χορήγηση θέσης στάθμευσης στο χώρο εργασίας κλπ.

Αντιθέτως, στις παροχές σε είδος στους εργαζόμενους και στα συγγενικά τους πρόσωπα που υπερβαίνουν τα 300 ευρώ ανά φορολογικό έτος και συνεπώς προσauξάνουν το φορολογητέο εισόδημα των εργαζόμενων περιλαμβάνονται ενδεικτικά:

- α)** η αξία των αγαθών, που αντιπροσωπεύουν οι χορηγούμενες «δωροεπιταγές», καθώς και η αξία της αγοράς αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, που αντιπροσωπεύουν τα χορηγούμενα «κουπόνια»,
- β)** η αξία των διατακτικών που χορηγούνται δωρεάν για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών από συμβεβλημένα καταστήματα. Εξαιρετικά για τις διατακτικές σίτισης ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το ποσό που υπερβαίνει τα 6 ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα καθώς σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ΄ της παρ.1 του άρθρου 14 του ν.4172/2013 εξαιρούνται από τον υπολογισμό

του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις η αξία των διατακτικών σίτισης έως έξι (6) ευρώ ανά εργάσιμη ημέρα,

**γ)** η παροχή της χρήσης εταιρικών πιστωτικών καρτών στα ανωτέρω πρόσωπα για δαπάνες που δεν πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης αλλά για την κάλυψη προσωπικών, οικογενειακών ή άλλων δαπανών που δεν σχετίζονται με το συμφέρον της επιχείρησης του εργοδότη ή δεν χρησιμοποιούνται κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές αυτής και το σχετικό κόστος αναλαμβάνει ο εργοδότης,

**δ)** το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές, μέλη διοίκησης και συνταξιούχους των εταιρειών παροχής ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνίας, ύδρευσης, παροχής αερίου, συνδρομητικών υπηρεσιών (π.χ. τηλεόραση) από την παροχή σε αυτούς ορισμένης ποσότητας ηλεκτρικής ενέργειας, τηλεφωνικών συνδιαλέξεων, νερού, φυσικού αερίου και συνδρομητικών καναλιών αντίστοιχα με μειωμένο τιμολόγιο ή άνευ ανταλλάγματος,

**ε)** οι διάφορες πληρωμές που γίνονται απευθείας από τους εργοδότες σε τρίτους, όπως αυτές που γίνονται προς φροντιστήρια, σχολεία, βρεφονηπιακούς σταθμούς, κατασκηνώσεις κ.λπ. και αφορούν την κάλυψη εξόδων διδασκτρων, βρεφονηπιακών σταθμών, κ.λπ. των ανωτέρω προσώπων, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη εξόδων συμμετοχής των προσώπων αυτών σε ημερίδες, προγράμματα ή σεμινάρια εκπαίδευσης, επιμόρφωσης ή επαγγελματικής κατάρτισης ή την κάλυψη συνδρομών σε περιοδικά και επιμελητήρια, **που δεν αφορούν το αντικείμενο της εργασίας τους ή το επίπεδο της θέσης που κατέχουν**, οι απευθείας πληρωμές που αφορούν την κάλυψη συνδρομών των προσώπων αυτών (σε γυμναστήρια, λέσχες κ.λπ.), καθώς και αυτές που αφορούν την κάλυψη ιατρικών εξόδων τους (π.χ. check-up).

Περαιτέρω, στην περίπτωση αυτή περιλαμβάνεται και το όφελος που προκύπτει για τους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης ιδιωτικών εκπαιδευτηρίων εξαιτίας της δωρεάν φοίτησης ή της φοίτησης με μειωμένα δίδακτρα σε αυτά των τέκνων τους, με εξαίρεση τις υποτροφίες που χορηγούνται από τα εν λόγω εκπαιδευτήρια.

**στ)** η παροχή της χρήσης εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας που γίνεται στους εργαζόμενους, διευθυντές, διαχειριστές και μέλη διοίκησης **κατά**

**το μέρος που υπερβαίνει το κόστος των προγραμμάτων χρήσης** και υπό την προϋπόθεση ότι το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης χρησιμοποιείται για προσωπικούς τους σκοπούς και όχι για σκοπούς της επιχειρηματικής δραστηριότητας του εργοδότη, λαμβάνοντας υπόψη ότι πολλές επιχειρήσεις καλύπτουν τη συγκεκριμένη παροχή στα προαναφερόμενα πρόσωπα με σκοπό την εξυπηρέτηση λειτουργικών αναγκών τους, την αύξηση της παραγωγικότητάς τους και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών (επικοινωνία με πελάτες, συνεργάτες, κ.λπ.) ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου. Ο διαχωρισμός της παροχής που εξυπηρετεί την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη από την παροχή που εξυπηρετεί προσωπικούς σκοπούς των ανωτέρω προσώπων είναι εφικτός διότι κατά την έκδοση του λογαριασμού από την εταιρεία κινητής τηλεφωνίας παρέχεται ανάλυση ανά αριθμό. Σε κάθε περίπτωση, ο διαχωρισμός μπορεί να βασιστεί και σε βεβαίωση του εργοδότη, με την οποία βεβαιώνεται σε ετήσια βάση το ποσό που αφορά σε επαγγελματική χρήση ή άλλη χρήση της εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας. Σε περίπτωση που δεν είναι δυνατός ο διαχωρισμός ή ο εργοδότης δεν προβεί στον διαχωρισμό αυτό για οποιοδήποτε λόγο και δεν χορηγήσει σχετική βεβαίωση, τότε το υπερβάλλον ποσό του κόστους του προγράμματος χρήσης θεωρείται ως παροχή σε είδος. Στην παροχή αυτή που προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα των ανωτέρω προσώπων εντάσσονται και οι φόροι και τα τέλη που αντιστοιχούν σε αυτήν (Φ.Π.Α., λοιπά τέλη).

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα: Επιχείρηση χορήγησε μέσα στο 2014 σε εργαζόμενο της κινητό τηλέφωνο πληρώνοντάς του όλους τους λογαριασμούς, οι οποίοι αθροιστικά για το έτος αυτό ανήλθαν σε 2.000 ευρώ. Το πρόγραμμα χρήσης είναι 100 ευρώ ανά μήνα, ήτοι 1.200 ευρώ ετησίως. Περίπτωση α΄: Από την ανάλυση ανά αριθμό προέκυψε ότι από τη διαφορά των 800 ευρώ (δηλαδή το υπερβάλλον ποσό του προγράμματος χρήσης), 300 ευρώ αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη και τα 500 ευρώ αφορούν προσωπικούς σκοπούς του εργαζόμενου. Κατά συνέπεια ως παροχή σε είδος προς τον εργαζόμενο θεωρείται το ποσό των 500 ευρώ. Περίπτωση β΄: Εφόσον από τον αναλυτικό λογαριασμό δεν προκύπτει ή δεν έγινε ο

διαχωρισμός επιχειρηματικής ή προσωπικής χρήσης (συμπεριλαμβανομένης της παροχής βεβαίωσης της επιχείρησης κατά τα ανωτέρω), τότε το σύνολο της διαφοράς (ήτοι τα 800 ευρώ) θεωρείται ως παροχή σε είδος για τον εργαζόμενο. Διευκρινίζεται ότι όταν η επιχείρηση καλύπτει για το ίδιο εκ των ανωτέρω πρόσωπο και την παροχή της χρήσης περισσότερων της μίας συσκευής και εταιρικής σύνδεσης κινητής τηλεφωνίας, τότε η συνολική αξία των επιπρόσθετων συσκευών και εταιρικών συνδέσεων κινητής τηλεφωνίας θεωρείται παροχή σε είδος και προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου.

Τέλος, η αξία των παραχωρούμενων προς τα ανωτέρω πρόσωπα εργαλείων εργασίας π.χ. tablets, φορητοί υπολογιστές ακόμα και πέραν του ημερήσιου εργάσιμου χρόνου δεν προσαυξάνει το φορολογητέο εισόδημα του δικαιούχου δεδομένου ότι η παραχώρηση αυτή εξυπηρετεί λειτουργικές ανάγκες της επιχείρησης, την αύξηση της παραγωγικότητάς της και την παροχή υψηλού επιπέδου υπηρεσιών. Το ανωτέρω ισχύει για ένα εργαλείο εργασίας ανά είδος (π.χ. έναν φορητό υπολογιστή, ένα tablet κ.λπ.). Επισημαίνεται ότι ομοίως δεν θεωρούνται παροχές σε είδος οι δαπάνες πρόσβασης στο διαδίκτυο ως προς τα ανωτέρω εργαλεία εργασίας (π.χ. Mobile internet).

2. Με την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η αγοραία αξία παραχώρησης εταιρικού οχήματος σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους, η οποία αποτιμάται σε ποσοστό 30% του κόστους των αποσβέσεων, των τελών κυκλοφορίας, του κόστους των επισκευών και συντηρήσεων καθώς και του χρηματοδοτικού κόστους αγοράς ή μίσθωσης, όπως αυτά προκύπτουν από τις εγγραφές στα βιβλία της επιχείρησης. Τα ποσά αυτά φορολογούνται σαν εισόδημα από μισθωτή εργασία. Όταν το ανωτέρω κόστος είναι μηδέν, η παροχή αυτή αποτιμάται σε ποσοστό 30% της μέσης δαπάνης ή απόσβεσης κατά τα τελευταία τρία έτη. Επισημαίνεται ότι οι λοιπές δαπάνες που αφορούν τα υπόψη οχήματα (καύσιμα, διόδια κλπ) δεν λαμβάνονται υπόψη για τον υπολογισμό της αγοραίας αξίας του παραχωρούμενου εταιρικού οχήματος. Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση χρήσης εταιρικού οχήματος για χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους (νέα

πρόσληψη, αποχώρηση εργαζόμενου λόγω συνταξιοδότησης ή άλλου λόγου,, απόλυσης κλπ), η αξία της παροχής υπολογίζεται αναλογικά με το πραγματικό χρονικό διάστημα (μήνες) χρησιμοποίησής της. Η χρήση εταιρικού οχήματος από εργαζόμενο για διάστημα άνω των 15 ημερολογιακών ημερών θα λαμβάνεται ως μήνας.

Οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 13 δεν καταλαμβάνουν:

- α)** τα αυτοκίνητα, τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε συγκεκριμένους πωλητές, τεχνικούς και λοιπούς εργαζομένους, των οποίων η εργασία απαιτεί συχνή μετακίνηση εκτός των εγκαταστάσεων του εργοδότη (tool cars) και χρησιμοποιούνται για την επιχειρηματική δραστηριότητα του εργοδότη, ανεξάρτητα αν τα αυτοκίνητα αυτά μπορεί να χρησιμοποιούνται από τον δικαιούχο και εκτός του ωραρίου εργασίας τους. Αντιθέτως, καταλαμβάνεται και αποτελεί παροχή σε είδος η κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενη αγοραία αξία των αυτοκινήτων που παρέχονται στους εργαζόμενους λόγω της θέσης τους (π.χ. σε διευθυντές και επιθεωρητές πωλήσεων, τεχνικούς διευθυντές και λοιπά στελέχη).
- β)** για αυτοκίνητα δοκιμών (test-drive), που διαθέτουν οι επιχειρήσεις εμπορίας αυτοκινήτων,
- γ)** για αυτοκίνητα μεταφοράς προσωπικού (π.χ. mini-bus),
- δ)** για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούν επιχειρήσεις (π.χ. ξενοδοχειακές επιχειρήσεις) για μεταφορά καλεσμένων ή πελατών τους,
- ε)** για αυτοκίνητα τα οποία διαθέτουν οι επιχειρήσεις επισκευής και συντήρησης (service) αυτοκινήτων προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,
- στ)** για αυτοκίνητα ιδιωτικής χρήσης που χρησιμοποιούνται από τις αεροπορικές εταιρείες και τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων για την εξυπηρέτηση των αεροσκαφών και των επιβατών τους (αυτοκίνητα πίστας) καθώς και για την μεταφορά VIPS ή προσωπικού.

Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα:

Επιχείρηση διαθέτει 4 ιδιόκτητα εταιρικά αυτοκίνητα (πάγια στοιχεία της) προς εξυπηρέτηση των αναγκών των 2 εταίρων της. Έστω για το πρώτο αυτοκίνητο

καταχωρήθηκαν στα βιβλία ετήσιες δαπάνες (αποσβέσεων, τελών, επισκευών και συντηρήσεων) 6.200 ευρώ, για το δεύτερο 6.000 ευρώ, για το τρίτο 5.800 ευρώ και για το τέταρτο 6.400 ευρώ. Σε όλη τη διάρκεια του 2014 και τα 4 αυτοκίνητα χρησιμοποιούνται οποτεδήποτε και από τους 2 εταίρους. Συνεπώς, το 30% του κόστους των ανωτέρω, ανέρχεται σε  $30\% \times (6.200 + 6.000 + 5.800 + 6.400) = 7.320$  ευρώ. Στην περίπτωση αυτή προκύπτει εισόδημα από μισθωτή εργασία για τον καθένα από τους 2 εταίρους ίσο με  $7.320 / 2 = 3.660$  ευρώ. Ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας θα πρέπει να συμπεριλάβει στη βεβαίωση αποδοχών των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία που θα χορηγηθεί σε καθέναν από τους 2 εταίρους για το φορολογικό έτος 2014 και την παροχή αυτή των 3.660 ευρώ. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση που τα εν λόγω αυτοκίνητα είναι μισθωμένα. Οπότε, ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας θα πρέπει να επιμερίσει ποσοστό 30% της αγοραίας αξίας των μισθωμένων αυτοκινήτων (μίσθωμα, τέλη κυκλοφορίας και δαπάνες επισκευής και συντήρησης).

Τέλος σημειώνεται ότι με βάση την 129/2534/20.1.2010 ΚΥΑ (Β' 108), η διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 13 ν. 4172/2013 δεν καταλαμβάνει τους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης.

3. Με την παράγραφο 3 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος αποτελεί και η χορήγηση δανείου κατόπιν έγγραφης συμφωνίας από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα προς εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο. Η ωφέλεια για τον λήπτη της παροχής αυτής προσδιορίζεται ανά φορολογικό έτος, υπολογίζεται κατά το μήνα στον οποίον έγινε η παροχή και αποτιμάται ως η διαφορά μεταξύ των τόκων που υπολογίζονται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς (σχετική η ΠΟΛ 1034/2014 Απόφαση του Υφυπουργού Οικονομικών) και των τόκων που τυχόν κατέβαλε ο εργαζόμενος βάσει της σχετικής έγγραφης συμφωνίας. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει έγγραφη συμφωνία ως παροχή σε είδος λαμβάνεται το σύνολο του αρχικού κεφαλαίου. Η προκαταβολή μισθού άνω των τριών (3) μηνών, ήτοι ποσά που υπερβαίνουν το ποσό των τριών μισθών, θεωρούνται δάνειο.



Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω, παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

α) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 1.000 ευρώ. Το επιπλέον αυτό ποσό των 1.000 ευρώ δεν θεωρείται δάνειο.

β) Σε εργαζόμενο με μηνιαίες καθαρές αποδοχές 1.000 ευρώ καταβάλεται την 30/6/2014 ο μισθός του και επιπλέον 4.000 ευρώ. Επειδή το ποσό αυτό υπερβαίνει τις καθαρές αποδοχές τριών μηνών ( $4.000 > 3.000 (1.000 \times 3)$ ) θεωρείται δάνειο. Στην περίπτωση αυτή, παροχή θεωρείται το ποσό που υπολογίζεται με βάση το μέσο επιτόκιο αγοράς κατά το μήνα που ελήφθη η προκαταβολή με έγγραφη συμφωνία.

Τέλος, γίνεται δεκτό ότι οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 13 ν. 4172/2013 δεν καταλαμβάνουν τα ποσά που είχαν καταβληθεί ή πιστωθεί στα υπόψη πρόσωπα (εργαζόμενους, εταίρους, μέτοχους κ.λπ.) πριν από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, ανεξαρτήτως του αν τα υπόψη ποσά έχουν καταβληθεί ως δάνεια με έγγραφη συμφωνία ή άνευ αυτής ή ως προκαταβολές μισθών.

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 1<sup>η</sup> 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. Με την παράγραφο 5 του άρθρου 13 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι παροχή σε είδος είναι και η αγοραία αξία από την παραχώρηση κατοικίας σε εργαζόμενο ή εταίρο ή μέτοχο από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα για οποιοδήποτε χρονικό διάστημα εντός του φορολογικού έτους. Η παροχή αυτή αποτιμάται στο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται απευθείας από τον εργοδότη προς τον εκμισθωτή της παραχωρούμενης κατοικίας, ενώ στην περίπτωση που η προς παραχώρηση κατοικία ανήκει στον εργοδότη, η παροχή σε είδος αποτιμάται σε ποσοστό 3% επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου.

Η ανωτέρω διάταξη δεν καταλαμβάνει τις κάτωθι περιπτώσεις:

**α)** Την παροχή καταλύματος από το Δημόσιο και φορείς του Δημοσίου σε υπηρετούντες σε αυτό (π.χ. σε ένστολους), δεδομένου ότι η μετακίνησή τους αποτελεί εκ του νόμου υποχρέωση.

**β)** Την παροχή καταλύματος (οικίας) σε εργαζόμενους, εταίρους ή μετόχους από φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα λόγω πρόσκαιρης μετακίνησής αυτών σε υποκαταστήματα ή εργοτάξια ή λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις του εργοδότη στα πλαίσια της εργασίας τους (ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση όπου ο εργοδότης διατηρεί οικία εκτός της έδρας της επιχείρησής του για τις ανάγκες προσωρινής διαμονής – π.χ. μία εβδομάδα, ένας μήνας – των εργαζομένων που χρειάζεται να μεταβούν προσωρινά εκτός έδρας για τις ανάγκες της επιχείρησης του εργοδότη).

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 προσauξάνουν 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.

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ**

**ΑΙΚ. ΣΑΒΒΑΙΔΟΥ**

**ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών κ. Γ. Μαυραγάνη
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Κας Σαββαΐδου
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Δ/ση Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) - Τμήματα Α' (3), Β' (10), Γ' (2)
8. Γραφείο κ. Γεν. Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
9. Γραφείο κ. Διευθυντή Δ12