

Άρθρο: Φορολογική & Ασφαλιστική Μεταχείριση Έκτακτων Παροχών Κοινωνικού Χαρακτήρα

ΑΝΤΩΝΙΟΣ Α. ΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ

Οικονομολόγος – Φοροτεχνικός
Συντονιστής-Εισηγητής Μεταπτυχιακών
Προγραμμάτων Σπουδών «Master» στο
ΕΚΠΑ και Ι.Ε.Σ.Ο.Ε.Λ. με κατεύθυνση
στην «Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική»



**ΝΑΣΟΠΟΥΛΟΣ
ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΗ
ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ Ι.Κ.Ε.**

Εισαγωγή

Σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 361, 648, 649, 653 ΑΚ και 1 της 95/1949 Διεθνούς Συμβάσεως "περί προστασίας του ημερομισθίου" που κυρώθηκε με το ν. 3248/1955, συνάγεται ότι στη σύμβαση παροχής εξαρτημένης εργασίας ως μισθός θεωρείται κάθε παροχή, την οποία σύμφωνα με το νόμο ή τη σύμβαση ο εργοδότης είναι υποχρεωμένος να καταβάλλει στον εργαζόμενο, ως αντάλλαγμα της παρεχόμενης εργασίας.

Από τις διατάξεις των άρθρων 22 παρ.1 του Συντάγματος και 288 ΑΚ, απορρέει η αρχή της ίσης μεταχείρισης των εργαζόμενων που απασχολούνται στον ίδιο εργοδότη. Σύμφωνα με αυτήν, ο εργοδότης, όταν προβαίνει σε οικειοθελή παροχή προς κάποιον εργαζόμενο, οφείλει να μην αποκλείει από αυτήν άλλους εργαζόμενους, οι οποίοι ανήκουν στην ίδια κατηγορία και παρέχουν εργασία κάτω από τις ίδιες συνθήκες.

Κατ' εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχείρισης, λοιπόν, στις περιπτώσεις που ο εργαζόμενος δεν έχει αξίωση για να λάβει την οικειοθελή παροχή, διότι από τις περιστάσεις, υπό τις οποίες χορηγείται, ούτε επιχειρηματική συνήθεια ούτε σιωπηρή συμφωνία είναι δυνατόν να συναχθεί, διατηρεί τη δυνατότητα να τη διεκδικήσει με την επίκληση ότι αυτή καταβάλλεται σε άλλους εργαζόμενους της ίδιας επιχείρησης, που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες με αυτόν συνθήκες.

Πέραν του μισθού, όμως, ενδέχεται κατά τη διάρκεια της συμβάσεως ο εργοδότης να προβαίνει σε διάφορες, πρόσθετες παροχές προς τον εργαζόμενο, σε χρήμα ή σε είδος, τις οποίες δεν χορηγεί από νομική υποχρέωση, αλλά για ποικίλους λόγους ευαρέσκειας ή σκοπιμότητας, απλά και μόνο επειδή ο ίδιος το θέλει (= εκουσίως, από ελευθεριότητα).

Οι παροχές αυτές, που δεν έχουν το χαρακτήρα μισθού, αποκαλούνται συνήθως "οικειοθελείς". Ο εργοδότης μπορεί να διακόψει τη χορήγησή τους κατά πάντα χρόνο και, για το λόγο αυτό, ο εργαζόμενος δεν αποκτά αξίωση για την καταβολή τους.

Περαιτέρω, είναι ενδεχόμενο μία παροχή, η χορήγηση της οποίας άρχισε ως "οικειοθελής", να εξελιχθεί κατά τη διάρκεια της συμβάσεως εργασίας σε "επιχειρησιακή συνήθεια" και να καταστεί υποχρεωτική.

Διαφορετική έννοια και λειτουργία ως προς την "επιφύλαξη ελευθεριότητας" έχει η διατύπωση της "ρήτρας ανακλήσεως" κατά την έναρξη χορήγησης της οικειοθελούς παροχής (ΑΚ 185, 186). Στην περίπτωση αυτή, το δικαίωμα ανάκλησης δεν εμποδίζει τη δημιουργία επιχειρησιακής συνήθειας και, κατ' επέκταση, σιωπηρής συμβατικής δέσμευσης του εργοδότη και αντίστοιχης αξίωσης του εργαζόμενου για την καταβολή της παροχής, όταν αυτή χορηγείται σταθερά και ομοιόμορφα για μεγάλο χρονικό διάστημα.

Ο εργοδότης, όμως, έχει την ευχέρεια να ανατρέψει την κατάσταση αυτή, ασκώντας με μονομερή, απευθυντέα δήλωσή του το δικαίωμα ανακλήσεως. Η διαφορά μεταξύ των δύο περιπτώσεων έγκειται στο ότι στην πρώτη ("επιφύλαξη ελευθεριότητας") δεν γεννιέται αξίωση του εργαζόμενου για να λάβει την παροχή, ενώ στη δεύτερη ("ρήτρα ανακλήσεως") γεννιέται τέτοια αξίωση, η οποία απόλλυται για το μέλλον, μετά την άσκηση του δικαιώματος ανακλήσεως.

Ως παροχές παροχές κοινωνικού χαρακτήρα που καταβάλλονται από από ελευθεριότητα προς τους εργαζομένους τους ή συγγενείς αυτών θεωρούνται :

- | |
|--|
| • ως δώρα λόγω γάμου αυτών |
| • ως δώρα λόγω των τέκνων τους |
| • λόγω γέννησης παιδιού, |
| • βοηθήματα σε οικογένεια θανόντος εργαζομένου |

A. Φορολογική Μεταχείριση σύμφωνα με των Κ.Φ.Ε. Ν.4172/2013

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο της υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

Κατηγορίες υπηρεσιών για τις οποίες, για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., υφίσταται εργασιακή σχέση, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013

α) Υπηρεσίες στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο

β) Υπηρεσίες βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας, με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, τον χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης υπηρεσιών

γ) Υπηρεσίες που ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου

δ) Υπηρεσίες ως Διευθυντής ή μέλος ΔΣ της εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

ε) Υπηρεσίες ως δικηγόρος, έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών

δ) Υπηρεσίες ως Διευθυντής ή μέλος ΔΣ της εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

στ) 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.

Με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4172/2013 και με την επιφύλαξη των διατάξεων των παραγράφων 2, 3, 4 και 5 του παρόντος άρθρου, οποιεσδήποτε παροχές σε είδος που λαμβάνει ένας εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο αυτού συνυπολογίζονται στο φορολογητέο εισόδημα του στην αγοραία αξία τους, εφόσον η συνολική αξία των παροχών σε είδος υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων (300) ευρώ ανά φορολογικό έτος και μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

Με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.4646/201 αναδιατυπώνονται όλες οι παράγραφοι του άρθρου 13 ΚΦΕ για τις παροχές σε είδος.

Ειδικότερα με την νέα παρ. 1 του άρθρου 13 στις επιφυλάξεις που διατυπώνονται ως προς την εφαρμογή της περιλαμβάνονται, για λόγους συστηματικής ερμηνείας, και οι διατάξεις του άρθρου 14, κατά το μέρος που συνδέονται και επηρεάζουν το ζήτημα των παροχών σε είδος.

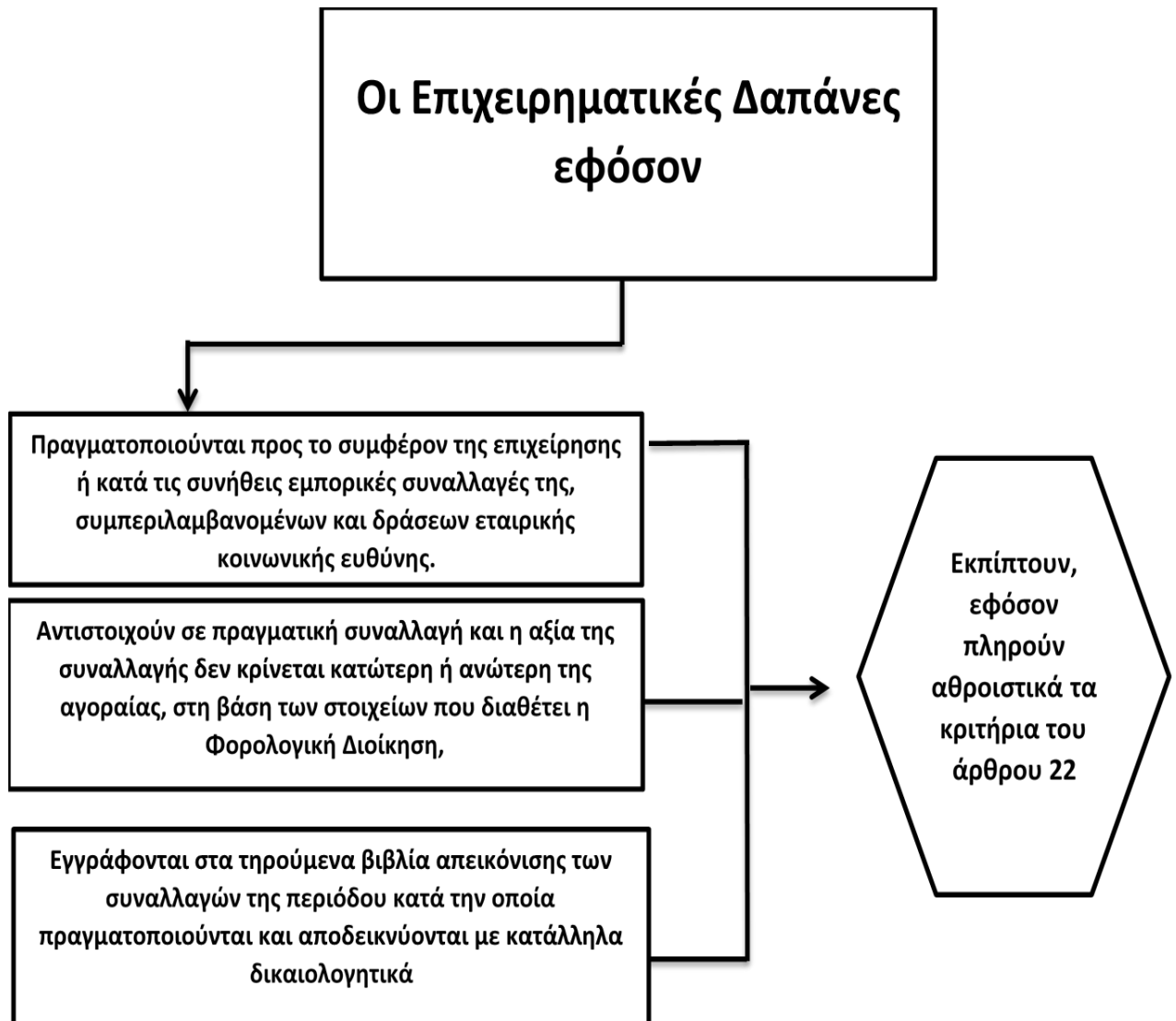
Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι το όριο των 300 ευρώ λειτουργεί ως αφορολόγητο όριο, δηλαδή, εφόσον η αξία της παροχής προς εργαζόμενους, εταίρους, μετόχους ή συγγενικά πρόσωπα αυτών (σύζυγοι/ μέρη συμφώνου συμβίωσης/ανιόντες/κατιόντες) υπερβαίνει τα 300 ευρώ, ο υπόχρεος θα φορολογηθεί μόνο για το υπερβάλλον ποσό.

Με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες:

α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,

β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση,

γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.



Με την ΠΟΛ.1113/2.6.2015 διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι όποια δαπάνη έχει χαρακτηριστεί ως παροχή σε είδος με βάση το άρθρο 13 του ν. 4172/2013 (ΠΟΛ.1219/6.10.2014 εγκύκλιός μας) και φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτή εργασία, θεωρείται ότι πραγματοποιείται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτει ως έξοδο μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22.

Τα ίδια ισχύουν και για τα ποσά των περ. α' και β' της παρ.1 του άρθρου 14 του ν. 4172/2013, αναφορικά με την κάλυψη δαπανών (διαμονής, σίτισης και κίνησης) από την επιχείρηση που καταβάλλουν οι εργαζόμενοι κατά την εκτέλεση της υπηρεσίας τους, τα οποία επίσης εκπίπτουν με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22.

Συμπερασματικά:

Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω συνάγεται, ότι οι κοινωνικού χαρακτήρα παροχές που δίνουν οι επιχειρήσεις σε εργαζομένους τους ή σε συγγενικά αυτών πρόσωπα (π.χ. ως δώρα λόγω γάμου αυτών ή των τέκνων τους ή λόγω γέννησης παιδιού, καθώς και τα βοηθήματα σε οικογένεια θανόντος εργαζομένου) αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Επομένως, οι σχετικές δαπάνες θεωρείται ότι πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης (άρθρο 22 περ. α') και εκπίπτουν ως έξοδα μισθοδοσίας, εφόσον πληρούνται και οι λοιπές προϋποθέσεις των περ. β' και γ' του άρθρου 22 του ν.4172/2013.

Σχετικές Αποφάσεις

- **Αρ. πρωτ: ΔΕΑΦΑ 1134898 ΕΞ 2016** Έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης των παροχών κοινωνικού χαρακτήρα προς τους εργαζομένους τους ή συγγενείς αυτών
- **ΠΟΛ.1113/2.6.2015** Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α')
- **ΠΟΛ.1219/2014** Φορολογική μεταχείριση παροχών σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013

Β. Από πλευρά Ασφαλιστικής Νομοθεσίας

Σύμφωνα τις διατάξεις των άρθρων 22 παρ.1 του Συντάγματος και 288 ΑΚ, απορρέει η αρχή της ίσης μεταχείρισης των εργαζόμενων που απασχολούνται στον ίδιο εργοδότη. Σύμφωνα με αυτήν, ο εργοδότης, όταν προβαίνει σε οικειοθελή παροχή προς κάποιον εργαζόμενο, οφείλει να μην αποκλείει από αυτήν άλλους εργαζόμενους, οι οποίοι ανήκουν στην ίδια κατηγορία και παρέχουν εργασία κάτω από τις ίδιες συνθήκες.

Κατ' εφαρμογή της αρχής της ίσης μεταχείρισης, λοιπόν, στις περιπτώσεις που ο εργαζόμενος δεν έχει αξίωση για να λάβει την οικειοθελή παροχή, διότι από τις περιστάσεις, υπό τις οποίες χορηγείται, ούτε επιχειρηματική συνήθεια ούτε σιωπηρή συμφωνία είναι δυνατόν να συναχθεί,

διατηρεί τη δυνατότητα να τη διεκδικήσει με την επίκληση ότι αυτή καταβάλλεται σε άλλους εργαζόμενους της ίδιας επιχείρησης, που βρίσκονται κάτω από τις ίδιες με αυτόν συνθήκες.

Σύμφωνα το άρθρο 25 του Α.Ν. 1846/1951 (Α 179) ορίζει ότι : "1. . . . 2. (όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε τελικώς με το άρθρο 4 του Ν.Δ. 4104/60 Α 147). Αι δι' εκάστην ημέραν εργασίας εισφοραί προς το ΙΚΑ υπολογίζονται επί του ημερησίου μισθού του ησφαλισμένου βάσει των εκάστοτε ισχυόντων ποσοστών εισφοράς ... 3. . . . 4.

(όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του Ν. 4476/65, Α 103, το δε πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής τροποποιήθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 825/78, Α 189).

«Ως ημερήσιος μισθός, εφ' ου υπολογίζονται αι εισφοραί νοούνται αι πάσης φύσεως αποδοχαί τούτων εις χρήμα και εις είδος, των τελευταίων τούτων απειτιμωμένων εις χρήμα δι' αποφάσεως του Δ.Σ. του ΙΚΑ. Ως αποδοχαί νοούνται αι πάσης φύσεως παροχαί του εργοδότη προς τον ησφαλισμένον, πλην ωρισμένων εκτάκτων παροχών κοινωνικού χαρακτήρος ορισθησομένων δια Κανονισμού. Τα δώρα λόγω εορτών Χριστουγέννων και Πάσχα ως, και το επίδομα αδείας υπόκεινται εις εισφοράν αυτοτελώς μέχρι του ποσού πάντως του πραγματικού ημερομισθίου της ανωτάτης κατά την παρ. 2 του παρόντος άρθρου μισθολογικής κλάσεως. 5. (όπως η παρ. αυτή αντικαταστάθηκε με το άρθρο 1 του Ν. 825/78, Α 189). Κανονισμός θέλει ορίσει τα του τρόπου εξευρέσεως του ημερησίου μισθού. Διά του αυτού Κανονισμού δύναται να προβλεφθή ο υπολογισμός των εισφορών επί τεκμαρτού ημερομισθίου, των εν παρ. 1 του άρθρ. 37 του παρόντος ασφαλιστικών κλάσεων, δι' αποφάσεως του Διοικητικού Συμβουλίου ως προς τινας κατηγορίας ησφαλισμένων γενικώς ή κατά τοπικάς περιοχάς, βάσει του μέσου όρου των τεκμαιρομένων αποδοχών ή τεκμαιρομένου εισοδήματος κατά κατηγορίας". »

Επίσης το άρθρο 17 παρ. 1 του Κανονισμού Ασφαλίσεως του ΙΚΑ (55575/1965 Α.Ν.Ε., Β 816), όπως το πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής αντικαταστάθηκε με την 38173/Ι.141/26.5.67 Α.Ν.Ε. (Β 399), ορίζει ότι "Ως μισθός επί του οποίου υπολογίζεται η εισφορά λογίζεται ο εις χρήμα συμπεφωνημένος τοιούτος προσαυξανόμενος :

«α) Κατά τα τυχόν παρά του εργοδότη χορηγούμενα εις τον μισθωτόν ποσοστά ή άλλας προσθέτους χρηματικές αμοιβάς, πλην των κάτωθι εκτάκτων παροχών κοινωνικού χαρακτήρος : 1. Διά δώρα λόγω α) γάμου του ησφαλισμένου ή των τέκνων του, β) γεννήσεως τέκνων του ησφαλισμένου και 2. Διά βοήθημα εις οικογένειαν θανόντος ησφαλισμένου. β) . . . γ) . . .".»

Σύμφωνα τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ. 4 του Α.Ν. 1846/1951, όπως μεταγενέστερα, κατά τα ανωτέρω, τροποποιήθηκε ως αποδοχές επί των οποίων υπολογίζονται οι ασφαλιστικές εισφορές, θεωρούνται οι κάθε φύσεως χρηματικές ή σε είδος παροχές του εργοδότη προς τον μισθωτό,

έστω και αν οι παροχές αυτές δεν δίδονται αμέσως ως αντάλλαγμα της εργασίας που προσφέρει ο μισθωτός, αλλά χορηγούνται σ' αυτόν οικειοθελώς από τον εργοδότη και από ελευθεριότητα αυτού, εξ αφορμής, πάντως, της σχέσεως εργασίας που συνδέει αυτούς τους δύο και με την επιφύλαξη ακόμη του δικαιώματος της μονομερούς διακοπής των από τον εργοδότη.

Εξαιρούνται μόνο οι έκτακτες παροχές κοινωνικού χαρακτήρα που απαριθμούνται περιοριστικά από το ανωτέρω εδάφ. α της παρ. 1 του άρθρ. 17 του Κανονισμού Ασφαλίσεως του ΙΚΑ, δηλαδή, δώρων λόγω γάμου του ασφαλισμένου ή των παιδιών του, γεννήσεως παιδιών του ασφαλισμένου και βοηθημάτων στην οικογένεια θανόντος ασφαλισμένου.

Επομένως, υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές η οποιασδήποτε φύσεως χρηματική ή σε είδος παροχή, η οποία χορηγείται από τον εργοδότη για την επιβράβευση της

αποδοτικότητας των μισθωτών (πριμ παραγωγής) και αν ακόμη η παροχή αυτή δίδεται από ελευθεριότητα του εργοδότη, ο οποίος επιφυλάσσει στον εαυτό του το δικαίωμα της μονομερούς διακοπής της (ΣΕ 2140/93 Ολομελείας, 2394/93).

Επίσης σύμφωνα με απόφαση από τον Άρειο Πάγο 1174/2017 Οικειοθελείς παροχές εργοδότη. Διάκριση όταν η παροχή χορηγείται με την «επιφύλαξη ελευθεριότητας» και με «ρήτρα ανακλήσεως». Η διαφορά μεταξύ των δύο περιπτώσεων έγκειται στο ότι στην πρώτη («επιφύλαξη ελευθεριότητας») δεν γεννιέται αξίωση του εργαζόμενου για να λάβει την παροχή, ενώ στη δεύτερη («ρήτρα ανακλήσεως») γεννιέται τέτοια αξίωση, η οποία απόλλυται για το μέλλον, μετά την άσκηση του δικαιώματος ανακλήσεως

Συμπερασματικά:

Δεν υπόκεινται σε ασφαλιστικές εισφορές οι έκτακτες παροχές κοινωνικού χαρακτήρα, όπως τα δώρα λόγω γάμου του ασφαλισμένου ή των παιδιών, γεννήσεως παιδιών του ασφαλισμένου και βοηθήματα λόγω θανάτου του ασφαλισμένου, σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία του ΙΚΑ.

Αντίθετα υπόκειται σε ασφαλιστικές εισφορές η παροχή που χορηγείται από τον εργοδότη για την επιβράβευση της αποδοτικότητας των μισθωτών (πριμ παραγωγής) έστω και αν δίδεται από ελευθεριότητα του εργοδότη

Σχετικές Αποφάσεις

- **Νόμος ν. 55575/1965** Κανονισμός Ασφάλισης Ι.Κ.Α.
- **Νόμος ν. 1846/1951** ΑΝΑΓΚ. ΝΟΜΟΣ ΥΠ' ΑΡΙΘ. 1846/1951 "Περί Κοινωνικών Ασφαλίσεων"
- **ΣΤΕ 4080/1996**
- **Άρειος Πάγος 1174/2017**

Κλείνοντας θα ήθελα να τονίσω ότι με το παρών άρθρο εκφράζω τις προσωπικές μου απόψεις που στηρίζονται στη δική μου ερμηνευτική προσέγγιση. Σε καμία περίπτωση δεν διεκδικώ το αλάθητο και θα δεχθώ τις όποιες επισημάνσεις ή παρατηρήσεις σας.

Αποποίηση Ευθύνης :

Το περιεχόμενο της στήλης, είναι καθαρά ενημερωτικό και πληροφοριακό και δεν αποτελεί σε καμία περίπτωση επενδυτική συμβουλή, ούτε υποκίνηση για συμμετοχή σε οποιαδήποτε συναλλαγή.

Ο αρθρογράφος δεν ευθύνεται για τυχόν επενδυτικές και λοιπές αποφάσεις που θα ληφθούν με βάση τις πληροφορίες αυτές.

