

VI. Επιστημονικές επί του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες

1. Αναδρομικά

Σε περίπτωση που στην βεβαίωση του εργοδότη αναγράφονται αναδρομικά προηγούμενων ετών, σε ξεχωριστή σειρά και διακεκριμένα, σε σχέση με τα εισοδήματα του 2012, θα πρέπει να κατατεθεί συμπληρωματική δήλωση για αυτά, με αναγωγή στο έτος αναφοράς. Συνήθως, αυτό συμβαίνει σε νεοπροσλαμβανόμενους υπαλλήλους, προς το τέλος του προηγούμενου οικονομικού έτους, ή σε προσφάτως εγγεγραμμένους συνταξιούχους, οπότε παρατηρείται καθυστέρηση στην αποστολή της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων.

Ειδικά, για αποδοχές και συντάξεις, που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος στο οποίο ανάγονται σε μισθωτούς ή συνταξιούχους, με βάση νόμο, δικαστική απόφαση ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησής τους δύναται να θεωρείται και ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται από τους δικαιούχους. Σε περίπτωση επίλογής φορολόγησης κατά το χρόνο είσπραξής τους δεν θεωρείται εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπόκειται σε φόρο ποσοστό 20% αυτών.

2. Αποζημιώσεις απόλυσης

Τα ποσά των αποζημιώσεων που καταβάλλονται στους δικαιούχους, λόγω απόλυσης ή αποχώρησης από την υπηρεσία, με βάση το άρθρο 1 του ΒΔ 16/18.7.1920, ή τον Ν 2112/1920, ή το άρθρο 94 του ΝΔ 3026/1954, φορολογούνται αυτοτελώς με βάση την παρακάτω κλίμακα:

Κλίμακιο€	Φορολογικός Συντελεστής %
0-60.000	0%
60.001-100.000	10%
100.001-150.000	20%
150.001 και πάνω	30%

Ο φόρος παρακρατείται κατά την πληρωμή της αποζημίωσης στον δικαιούχο. Εκτός από την παρακάτω περίπτωση γ' της παρ. 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ, η ως άνω κλίμακα εφαρμόζεται αναλόγως και για κάθε εφάπαξ αποζημίωση που παρέχεται από οποιονδήποτε φορέα και για οποιονδήποτε λόγο διακοπής της σχέσης εργασίας ή άλλης σύμβασης που συνδέει τον φορέα με τον δικαιούχο της αποζημίωσης. Τονίζεται ότι αν το ποσό που καταβάλλεται στον δικαιούχο υπερβαίνει εκείνο

που έπρεπε να του καταβληθεί, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, το συνολικό ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλεται φορολογείται βάσει της παραπάνω κλίμακας.

Τα ποσά αυτά αναγράφονται σε ιδιαίτερο χώρο στη βεβαίωση αποδοχών του εργοδότη και διακεκριμένα από τα λοιπά φορολογούμενα εισοδήματα.

Προσοχή! Στα ποσά αυτά δεν συμπεριλαμβάνονται οι εφάπαξ παροχές από τα ταμεία πρόνοιας και τους άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς της περ. γ' της παρ. 4 του άρθρου 45 του ΚΦΕ, τα οποία δεν υπόκεινται σε φόρο.

3. Λάθη ή παραλείψεις στη βεβαίωση αποδοχών

Δεν επιτρέπεται να διορθώνεται από τον φορολογούμενο οποιοδήποτε στοιχείο αναγράφεται στην βεβαίωση αποδοχών του εργοδότη ή του ασφαλιστικού φορέα. Η βεβαίωση αποδοχών εκδίδεται σε ένα πρωτότυπο και είναι δυνατόν να διορθωθεί μόνο από τον κατά νόμο αρμόδιο εκδότη αυτής.

4. Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος

Χρόνος απόκτησης του εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

Επιστημονίζονται τα εξής:

α) Αποδοχές ή συντάξεις που καταβάλλονται σε έτος μεταγενέστερο από το έτος εντός του οποίου οι δικαιούχοι απέκτησαν το δικαίωμα είσπραξής τους, με βάση νόμο, ή δικαστική απόφαση, ή συλλογική σύμβαση, χρόνος απόκτησης είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

β) Αν ο δικαιούχος εισπράττει καθυστερημένα δεδουλευμένες αποδοχές, σε έτος μεταγενέστερο από το έτος εντός του οποίου απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής τους, λόγω έκδηλης οικονομικής αδυναμίας του εργοδότη και εφόσον έγινε επίσχεση εργασίας από τους μισθωτούς, ή αν ο εργοδότης κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, χρόνος απόκτησης αυτών των αποδοχών είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται.

γ) Ειδικά, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές της διαχειριστικής χρήσης του 2012 που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος σε έτος μεταγενέστερο, από τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολείται και εφόσον δεν έγινε επίσχεση εργασίας από τους μισθωτούς ή

ο εργοδότης δεν κηρύχθηκε σε κατάσταση πτώχευσης, **ο χρόνος απόκτησής τους είναι ο χρόνος στον οποίο εισπράττονται**, υπό την προϋπόθεση ότι αυτές αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στο δικαιούχο για την ανωτέρω διαχειριστική χρήση.

5. Πλήρωμα εμπορικού πλοίου ή Προσωπικό Ποιλικής Αεροπορίας

Αν υπάρχουν αποδοχές σε ξένο νόμισμα, η μετατροπή σε ευρώ πρέπει να γίνει με βάση την επίσημη ισοτιμία του ευρώ προς το νόμισμα αυτό, **κατά τον χρόνο που καταβλήθηκαν αυτές οι αποδοχές** στον δικαιούχο.

6. Σύνταξη της πολύτεκνης μητέρας

Η σύνταξη της πολύτεκνης μητέρας, η οποία καταβάλλεται με βάση τον Ν 1892/1990 (άρθρο 63), **απαλλάσσεται από τον φόρο εισοδήματος**. Το σχετικό ποσό θα αναγραφεί στους κωδικούς 659-660 του πίνακα 6 του ειτύπου Ε1 της φορολογικής δήλωσης.

7. Αναλογών και παρακρατηθείς φόρος

Ο φόρος που αναλογεί και ο φόρος που παρακρατήθηκε, κατά την διάρκεια του 2012, όπως αναγράφονται τα σχετικά ποσά στη βεβαίωση αποδοχών, πρέπει να μεταφερθούν στους κωδικούς 313-314 και 315-316, του πίνακα 8. Η μεταξύ τους διαφορά πρέπει να είναι 1,5%.

Παράδειγμα

Αν ο αναλογών φόρος είναι 800€, ο παρακρατηθείς θα είναι:

$$800,00 - (800,00 \times 1,5\%) = 788,00\text{€}$$

Αντιθέτως, αν γνωρίζουμε τον παρακρατηθέντα και ζητάμε τον αναλογούντα, θα διαιρέσουμε διά 0,985:

$$788,00 / 0,985 = 800,00\text{€}$$

8. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα

Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι αυτό που προσδιορίζεται με βάση την ΣΣΕ ή την επιχειρησιακή ή την ατομική σύμβαση, με όλα τα επιδόματα που προβλέπονται για τον εργαζόμενο. Από το εισόδημα αυτό εκπίπτουν, οι ασφαλιστικές κρατήσεις που επιβάλλονται με νόμο.

Σημειώνεται ότι από το εισόδημα, δεν αφαιρείται σε καμιά περίπτωση ο φόρος εισοδήματος που παρακρατήθηκε κατά το 2012. Επίσης, αφαιρούνται τυχόν τέλη ή άλλες

κρατήσεις υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου. Μετά από τη διενέργεια αυτών των εκπτώσεων, το ποσό που απομένει αποτελεί το καθαρό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Επισημαίνεται ότι δεν αφαιρείται η κράτηση για την Εισφορά Αλληλεγγύης του Ν 3986/2011, για τον υπολογισμό του καθαρού εισοδήματος.

8. Εκκαθάριση φορολογικής δήλωσης αξιωματικού του Εμπορικού Ναυτικού

Σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 9 του Ν 2238/1994 (ΚΦΕ), όπως ισχύει για το 2012 ο φόρος επί των αμοιβών που αποκτούν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα του Εμπορικού Ναυτικού, από την παροχή υπηρεσιών σε εμπορικά πλοία, υπολογίζεται με αναλογικό συντελεστή 6% για τους αξιωματικούς και 3% για το κατώτερο πλήρωμα, στις αμοιβές που αποκτώνται κατά το ημερολογιακό έτος 2010 και επόμενα. Ο τρόπος αυτός αλληιάζει από το οικ. έτος 2014.

Αν ο φόρος που προκύπτει με την εφαρμογή των παραπάνω αναλογικών συντελεστών είναι μεγαλύτερος από τον φόρο που υπολογίζεται με βάση τις παρ. 1 έως και 4 του άρθρου 9, δηλαδή με την εφαρμογή της κλίμακας του φόρου (παρ. 1) και των εκπτώσεων, τόσο των ποσών του φόρου για τα προστατευόμενα παιδιά (παρ. 3), όσο και των ποσών του φόρου που αναφέρονται στην παρ. 4 (ιατρικά έξοδα, ενοίκιο, ιδιαίτερα μαθήματα, δεδουλευμένοι τόκοι δανείων), όπως ισχύουν κάθε φορά, το επιπλέον ποσόν φόρου επιστρέφεται ύστερα από την υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 9 του ως άνω άρθρου, προκειμένου να εξευρεθεί ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό καθαρό εισόδημα των αξιωματικών και του κατώτερου πληρώματος του Εμπορικού Ναυτικού, σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά αποκτούν εκτός από τις αμοιβές τους για τις υπηρεσίες που προσφέρουν σε εμπορικά πλοία και εισοδήματα από την Α' έως την Ζ' πηγή, το ποσό του φόρου που αναλογεί με την εφαρμογή των αναλογικών συντελεστών 6% και 3%, αθροίζεται με το ποσό του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα άλλα εισοδήματα του υπόχρεου. Για την εξεύρεση του φόρου που αναλογεί επιμεριστικά στα εισοδήματα από τις άλλες πηγές, επιμερίζεται με την σειρά του, ο φόρος που αναλογεί στο συνολικό εισόδημα του υπόχρεου, με βάση τις διατάξεις των παρ. 1 έως και 5 του άρθρου 9, ανάλογα με τα ποσά των αμοιβών

του (ως αξιωματικού ή κατώτερου πληρώματος του ΕΝ) και των εισοδημάτων του από τις άλλες πηγές.

Επίσης, πρέπει να σημειώσουμε ότι ο φόρος με συντελεστή 6% και 3% αντίστοιχα, παρακρατείται από την ναυτιλιακή επιχείρηση που απασχολεί τις κατηγορίες αυτές των εργαζομένων στα εμπορικά πλοία, κατά την εκκαθάριση των μηνιαίων αποδοχών τους και οφείλει να αποδίδει τον φόρο αυτό δύο φορές τον χρόνο (Α' και Β' εξάμηνο). Κατά την παρακράτηση, υπολογίζεται και η έκπτωση του 1,5%, του τελευταίου εδαφίου, της περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 57 του ΚΦΕ. Έτσι, οι συντελεστές διαμορφώνονται σε 5,91% και 2,955%, αντίστοιχα.

Παράδειγμα 1ο

Αν οι καθαρές μηνιαίες αποδοχές πλοίαρχου του ΕΝ, μετά την αφαίρεση των κρατήσεων ΝΑΤ, είναι 4.000€, ο φόρος που θα παρακρατηθεί κατά την πληρωμή θα είναι: $4.000,00 \times 5,91\% = 236,40\text{€}$. Ο φόρος που αναλογεί είναι 240,00€ ($4.000,00 \times 6\%$).

Παράδειγμα 2ο

Ας υποθέσουμε ότι αξιωματικός του Εμπορικού Ναυτικού (χωρίς σύζυγο και προστατευόμενα μέλη) έλαβε ως αμοιβές (καθαρές) για το έτος 2012, το ποσό των 40.000€. Το ίδιο έτος αποκτά εισόδημα από Α-Β πηγή (από ακίνητα), λόγω εκμίσθωσης ενός καταστήματος, 15.463,92€, του οποίου έχει την κυριότητα.

Έχουμε:

α) Στην αμοιβή του ως αξιωματικού, αναλογεί φόρος: $40.000,00 \times 6\% = 2.400,00\text{€}$ (έχει παρακρατηθεί: 2.364,00€).

β) Το συνολικό του εισόδημα (από όλες τις πηγές) είναι: $40.000,00 + 15.000,00 = 55.000,00\text{€}$.

γ) Ο φόρος κλίμακας αυτού του εισοδήματος είναι: 14.520,00€ (φόρος που αναλογεί).

Συνεπώς, επιμεριστικά, ο φόρος που θα υπολογισθεί επί πλέον για το εισόδημα των 15.000,00€, είναι:

$$14.520,00 \times 15.000,00 / 55.000,00 = 3.960,00\text{€}$$

Σημείωση: Στους παραπάνω υπολογισμούς, λαμβάνονται υπόψη τα καθαρά εισοδήματα. Για τον λόγο αυτό, μειώθηκε το ποσό των μισθωμάτων κατά 3% (άρθρο 23 παρ. 1 περ. α' του ΚΦΕ). Κατά την ίδια έννοια, θα αφαιρούνταν τυχόν δαπάνες με δικαιολογητικά, που αφορούν το εκμισθωμένο ακίνητο, μέχρι να απομείνει το φορολογητέο εισόδημα.

9. Διάθεση μετοχών στα μέλη του ΔΣ και στο προσωπικό ΑΕ

Όπως ήδη αναφέρθηκε στους σχετικούς κωδικούς 301-302 αναγράφεται, η ωφέλεια που αποκτούν οι δικαιούχοι κατά την άσκηση δικαιώματος προαίρεσης απόκτησης μετοχών ανώνυμης εταιρείας με βάση τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 13 του ΚΝ 2190/1920 (ΦΕΚ Α' 37), σε τιμή κατώτερη από τη χρηματιστηριακή τιμή κλεισίματος των μετοχών της συγκεκριμένης εταιρείας. Τα ποσά αυτά θεωρούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, φορολογούμενο με τις γενικές διατάξεις. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 13 του άρθρου 13 του ΚΝ 2190/1920, δικαιούχοι μπορεί να είναι τα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου και το προσωπικό της συγκεκριμένης κάθε φορά ανώνυμης εταιρείας, καθώς και των συνδεδεμένων με αυτήν εταιρειών, κατά την έννοια της παρ. 5 του άρθρου 42ε του ίδιου νόμου. Επίσης, σύμφωνα με τις ίδιες διατάξεις, ως δικαιούχοι μπορεί να ορισθούν και πρόσωπα που παρέχουν στην εταιρεία υπηρεσίες σε σταθερή βάση, όπως είναι τα διευθυντικά στελέχη.

Σημειώνεται, ότι με τις διατάξεις που ίσχυαν παλαιότερα, είχε γίνει δεκτό, ότι κατά το χρόνο άσκησης του δικαιώματος, τα εν λόγω πρόσωπα δεν αποκτούν εισόδημα, κατά την πώληση των νέων μετοχών που λαμβάνουν μέσω πραγματικής αύξησης του μετοχικού κεφαλαίου. Με τις ισχύουσες διατάξεις ορίζεται πλέον ρητά, ότι κατά το χρόνο που ασκείται το υπόψη δικαίωμα, προκύπτει εισόδημα, το οποίο χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Χρόνος δε άσκησης του δικαιώματος είναι ο χρόνος καταβολής από τον δικαιούχο του ποσού που απαιτείται, βάσει της απόφασης του νομικού προσώπου για τη χορήγηση των μετοχών. Σημειώνεται, ότι αν παρέχεται η ευχέρεια για καταβολή του ποσού που οφείλεται σε δόσεις, ως χρόνος άσκησης του δικαιώματος λαμβάνεται ο χρόνος καταβολής της πρώτης δόσης. Είναι αυτονόητο ότι αν δεν ασκηθεί το δικαίωμα, παρά την ύπαρξη σχετικής απόφασης, δεν προκύπτει εισόδημα. Περαιτέρω, με τις ίδιες διατάξεις ορίζεται, ότι για τον υπολογισμό της ωφέλειας, αφαιρείται από την χρηματιστηριακή τιμή που είχε η μετοχή κατά το χρόνο χορήγησης του δικαιώματος, η τιμή διάθεσης αυτού στον δικαιούχο σύμφωνα με το πρόγραμμα χορήγησης δικαιωμάτων προαίρεσης. Από τη διατύπωση αυτή συνάγεται, ότι οι νέες διατάξεις

παραδούν αποκλειστικά μετοχές εισηγμένες στο ΧΑ και περαιτέρω, χρόνος «χορήγησης του δικαιώματος» είναι ο χρόνος λήψης της σχετικής απόφασης από τη γενική συνέλευση (Πολ. 1180/31.12.2008).

Παράδειγμα

+ «ΒΙΟΜΗΧΑΝΙΚΗ ΑΕ», με απόφαση της γενικής συνέλευσης των μετόχων, της 30.6.2012, προχώρησε στη θέσπιση προγράμματος διάθεσης δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών (stock option) στα μέλη του ΔΣ και στο προσωπικό της, με αύξηση του μετοχικού κεφαλαίου. Η αντιστοιχία είναι μία μετοχή για κάθε δικαίωμα, και έστω ότι θα χορηγηθούν συνολικά μέχρι 10.000 δικαιώματα για κάθε ένα δικαιούχο με αξία διαθεσιμότητας 8€ ανά δικαίωμα/μετοχή. Η τιμή κλεισίματος της μετοχής στο ΧΑ την ημέρα αυτή ήταν 20€. Κάποιος από τους δικαιούχους άσκησε στις 16.7.2012 το δικαίωμα προαίρεσης για το σύνολο των 10.000 μετοχών που εδικοιούτο, καταβάλλοντας το ποσό των 80.000€. Η ωφέλεια που αποκόμισε ο δικαιούχος, σύμφωνα με όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω ανέρχεται σε 120.000€:

$$[(10.000 \times 20\text{€}) - (10.000 \times 8\text{€})] = 200.000\text{€} - 80.000\text{€} = 120.000\text{€}$$

Η ωφέλεια αυτή θα φορολογηθεί στο όνομά του, με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2013, ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, συναθροιζόμενα με τα λοιπά εισοδήματά του. Αν το δικαίωμα ασκηθεί επίσης του έτους 2013, η ωφέλεια των 120.000€ θα υπαχθεί σε φορολογία κατά το οικονομικό έτος 2014.

Εάν στην προκειμένη περίπτωση, η εταιρεία δεν καταβάλλει κανένα ποσό στους δικαιούχους, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 57 του Ν 2238/1994 σχετικά με την παρακράτηση φόρου. Όμως, η εταιρεία υποχρεούται στις βεβαιώσεις αποδοχών που χορηγεί, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 83 του Ν 2238/1994, να αναγράφει διακεκριμένα στα υποκείμενα φορολογικά εισοδήματα και το εισόδημα που απέκτησε ο κάθε εργαζόμενος, διευθυντικό στέλεχος της, από το προαναφερθέν χορήγησης δικαιωμάτων απόκτησης μετοχών (stock options). Επίσης, τα εν λόγω εισοδήματα με τους δικαιούχους θα πρέπει να αναγράφονται διακεκριμένα και στη δεύτερη σελίδα της οριστικής δήλωσης φόρου Μισθωτών Υπηρεσιών, η οποία υποβάλλεται

σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 59 του Ν 2238/1994, χωρίς τα ποσά αυτά να λαμβάνονται υπόψη για τη συμπλήρωση της πρώτης σελίδας της δήλωσης (η δήλωση αυτή υποβάλλεται ηλεκτρονικά).

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή και για το πρόγραμμα διάθεσης μετοχών αλληλοδαπής εταιρείας στα μέλη του διοικητικού συμβουλίου και το προσωπικό ημεδαπής συνδεδεμένης ανώνυμης εταιρείας κατά την έννοια των διατάξεων της παρ. 5 του άρθρου 42ε του ΚΝ 2190/1920 (θυγατρικής κ.λπ.) Επίσης, έχουν εφαρμογή και όταν τα stock options χορηγούνται από αλληλοδαπή εταιρεία στο προσωπικό ή στελέχη υποκαταστήματός της στην Ελλάδα.

Τέλος, τα δικαιολογητικά που πρέπει να συνυποβάλλονται ή να είναι διαθέσιμα σε κάθε περίπτωση με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος των δικαιούχων, θα περιλαμβάνονται στην απόφαση που εκδίδεται κάθε χρόνο από την Διοίκηση.

Τα ανωτέρω έχουν εφαρμογή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 17 του Ν 3697/2008, για τις δηλώσεις οικονομικού έτους 2009 και μετά. Δηλαδή, καταλαμβάνουν τα δικαιώματα προαίρεσης μετοχών που ασκούνται από 1 Ιανουαρίου 2008 και μετά, έστω και αν η σχετική απόφαση του αρμοδίου οργάνου της ανώνυμης εταιρείας έχει ληφθεί και πριν από την ημερομηνία αυτή.

10. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, για αυτούς που χρησιμοποιούν τα ΙΧΕ της επιχείρησης

Σύμφωνα με την περ. στ' της παρ. 1 του άρθρου 45 του ΚΦΕ (Ν 2238/1994), όπως αυτή προστέθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 9 του Ν 3842/2010, θεωρείται ως εισόδημα από Μισθωτές Υπηρεσίες το ποσοστό της Εργοστασιακής Τιμολογιακής Αξίας (ΕΤΑ) του έτους πρώτης κυκλοφορίας των αυτοκινήτων της επιχείρησης που υπολογίζεται ως εξής:

α) Για εργοστασιακή τιμολογιακή αξία από 15.000,00-22.000,00€ ποσοστό 15% της εργοστασιακής τιμολογιακής αξίας, ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

β) Για εργοστασιακή τιμολογιακή αξία από 22.001,00-30.000,00€ ποσοστό 25% της εργοστασιακής τιμολογιακής αξίας, ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα,

γ) Για εργοστασιακή τιμολογιακή αξία πλέον των 30.000,00€ ποσοστό 30% της εργοστασιακής τιμολογιακής αξίας, ως επιπλέον ετήσιο εισόδημα.

Το επί πλέον αυτό εισόδημα, ανεξάρτητα αν τα αυτοκίνητα ανήκουν στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένα με οποιοδήποτε τρόπο, θα προκύπτει για τον πρόεδρο ή τα μέλη του διοικητικού συμβουλίου, τον διευθύνοντα ή εντεταλμένο σύμβουλο, τον διαχειριστή, τον διευθυντή ή το στέλεχος γενικά που χρησιμοποιεί το αυτοκίνητο κατά την διάρκεια της χρήσης, ή ακόμη και σε χρονικό διάστημα μικρότερο αυτής.

Οι διατάξεις της περίπτωσης αυτής έχουν εφαρμογή και για τους εκπροσώπους ή διαχειριστές στην Ελλάδα αλλοδαπών ή ημεδαπών επιχειρήσεων που υπάγονται στις διατάξεις του ΑΝ 89/1967 (ΦΕΚ Α' 132) «περί εγκαταστάσεως εν Ελλάδι αλλοδαπών Εμποροβιομηχανικών Εταιρειών» ή του Ν 27/1975 (ΦΕΚ Α' 77) «περί φορολογίας πλοίων, επιβολής εισφοράς προς ανάπτυξη της Εμπορικής Ναυτιλίας, εγκαταστάσεως αλλοδαπών ναυτιλιακών επιχειρήσεων και ρυθμίσεις συναφών θεμάτων», όταν τα πρόσωπα αυτά είναι Έλληνες υπήκοοι ή έχουν ελληνικό διαβατήριο.

Τα παραπάνω εφαρμόζονται για εισοδήματα που πραγματοποιούνται από την 1η Ιανουαρίου 2010 και μετά.

Σύμφωνα με την Πολ. 1135/4.10.2010 τα βασικά σημεία για τον προσδιορισμό του εισοδήματος της μορφής αυτής, είναι τα εξής:

1) Στελέχη της επιχείρησης, όπως πρόεδρος ή μέλος του διοικητικού συμβουλίου, διευθύνων ή εντεταλμένος σύμβουλος, διαχειριστής, διευθυντής, προϊστάμενος κ.λπ. στελέχη, στα οποία παρέχεται η χρήση αυτοκινήτου από τις επιχειρήσεις στις οποίες απασχολούνται, ανεξαρτήτως αν τα αυτοκίνητα αυτά ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση ή είναι μισθωμένα με οποιονδήποτε τρόπο, **φορολογούνται επιπλέον για ένα εισόδημα.** Το εισόδημα αυτό υπολογίζεται ως ποσοστό της Εργοστασιακής Τιμολογιακής Αξίας του έτους πρώτης κυκλοφορίας του αυτοκινήτου και χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες. Ιδιαίτερα επισημαίνεται ότι πρόκειται για υπηρεσία που παρέχουν οι επιχειρήσεις προς τα εν λόγω στελέχη και ως εκ τούτου, **λαμβάνει την μορφή της πρόσθετης αμοιβής.**

Πρέπει να σημειωθεί ότι επειδή δεν γίνεται διάκριση στον νόμο, τα παραπάνω ισχύουν για τα στελέχη όλων των επιχειρήσεων, ανεξαρτήτως της νομικής μορφής με την οποία αυτές λειτουργούν.

2) Ωστόσο, η αξία που υπολογίζεται βάσει της ΕΤΑ, μειώνεται λόγω παλαιότητας του αυτοκινήτου. Για τον υπολογισμό της παλαιότητας, χρησιμοποιείται η διάταξη του άρθρου 126 του Ν 2960/2001 (Τελωνειακός Κώδικας), σύμφωνα με την κλίμακα που αναφέρεται στην παρ. 1 του άρθρου αυτού. Η κλίμακα αυτή είναι η εξής:

ΚΛΙΜΑΚΑ ΜΕΙΩΣΗΣ ΛΟΓΩ ΠΑΛΑΙΟΤΗΤΑΣ

ΕΤΗ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ (%) ΜΕΙΩΣΗΣ ΑΝΑ ΜΗΝΑ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ
ΓΙΑ ΤΟΝ 1ο ΧΡΟΝΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	1,30
ΓΙΑ ΤΟΝ 2ο ΧΡΟΝΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	0,70
ΓΙΑ ΤΟΝ 3ο ΧΡΟΝΟ ΚΥΚΛΟΦΟΡΙΑΣ	0,50
ΓΙΑ ΤΑ 5 ΕΠΟΜΕΝΑ ΧΡΟΝΙΑ (4ο-8ο)	0,40
ΓΙΑ ΤΑ 3 ΕΠΟΜΕΝΑ ΧΡΟΝΙΑ (9ο-11ο)	0,30
ΓΙΑ ΤΑ 2 ΕΠΟΜΕΝΑ ΧΡΟΝΙΑ (12ο-13ο)	0,20
ΓΙΑ ΤΑ ΕΠΟΜΕΝΑ ΧΡΟΝΙΑ	0,10

Στον συντελεστή παλαιότητας που προκύπτει με βάση τα ποσοστά της πιο πάνω κλίμακας, θα προστίθεται και ποσοστό 5% επί των διανυθέντων χιλιομέτρων διαιρούμενων διά του αριθμού 1.500. Ο τελικός διαμορφούμενος συντελεστής μείωσης δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος του 81%.

Για τη μείωση λόγω παλαιότητας της εργοστασιακής αξίας των αυτοκινήτων λαμβάνονται οι μήνες που μεσοδιάβουν από την ημερομηνία που το αυτοκίνητο τίθεται για πρώτη φορά σε κυκλοφορία μέχρι το τέλος της προηγούμενης χρήσης.

Δηλαδή, αν ένα αυτοκίνητο έχει ως ημερομηνία κυκλοφορίας την 11.8.2008, έτος πρώτης κυκλοφορίας είναι το 2008, αλλά ως πρώτος διανυθείς χρόνος κυκλοφορίας είναι το δωδεκάμηνο από τον Αύγουστο του 2008, μέχρι τον Ιούλιο του 2009.

Σε περίπτωση που στη διάρκεια ενός έτους η χρήση του αυτοκινήτου δοθεί σε περισσότερα του ενός στελέχη, κάθε στέλεχος θα επιβαρυνθεί με το αυτοκίνητο για όσο χρονικό διάστημα το χρησιμοποιήσει (αναγραφή και στη βεβαίωση αποδοχών). Αν από τον υπόχρεο έχουν χρησιμοποιηθεί περισσότερα από ένα επιβατικά αυτοκίνητα, μέσα στη συγκεκριμένη χρήση, θα υπολογίζεται το σχετικό

εισόδημα για κάθε ένα από αυτά και θα συμπληρώνεται κατάλογος αριθμός σειρών στην βεβαίωση αποδοχών. Αυτό σημαίνει ότι ένα αυτοκίνητο, όταν χρησιμοποιείται κυρίως από δύο ή περισσότερα στέληχη, εντός της ίδιας χρήσης, ή της ίδιας χρονικής περιόδου, θα θεωρείται ότι κάθε στέληχος αποκτά το δικό του «εισόδημα» από την χρησιμοποίηση του αυτοκινήτου.

Αξίζει να τονισθεί ότι δεν προκύπτει εισόδημα, για εκείνα τα αυτοκίνητα με ΕΤΑ μικρότερη των 15.000€. Η ΕΤΑ θα προκύπτει από βεβαίωση που θα χορηγείται από τις αντιπροσωπείες οι οποίες έχουν εισάγει τα αυτοκίνητα στην χώρα μας.

Η διάταξη για τον σχηματισμό εισοδήματος από μισθωτές υπηρεσίες, από την χρήση αυτοκινήτου επιχείρησης, δεν εφαρμόζεται τις παρακάτω περιπτώσεις:

- α) Για αυτοκίνητα τα οποία παρέχουν οι επιχειρήσεις σε πωλητές που εργάζονται σε αυτές
- 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 service προσωρινά σε αντικατάσταση των επισκευαζόμενων,
- στ) Για αυτοκίνητα που χρησιμοποιούνται από τις επιχειρήσεις διαχείρισης αεροδρομίων, για τη μεταφορά ιδιαίτερως υψηλών αξιωματούχων, ή προσωπικού

Παράδειγμα 1ο

Έστω ότι διευθυντικό στέληχος ανώνυμης εταιρείας, χρησιμοποίησε για ολόκληρο το έτος 2012 επιβατικό αυτοκίνητο της εταιρείας με εργοστασιακή τιμολογιακή αξία 50.000,00€ που τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία στις 10.11.2010 και με 62.000 διανυθέντα χιλιόμετρα μέχρι 31.12.2011 (τέλος της προηγούμενης χρήσης).

Συντελεστής μείωσης λόγω παλαιότητας (μέχρι 31.12.2012): Δώδεκα μήνες από 10.11.2010 μέχρι 10.11.2011 συν δώδεκα μήνες από 10.11.2011 μέχρι 10.11.2012 και επί πλέον δύο μήνες του 2012, μέχρι 31/12:

$$(1,30 \times 12) + (0,70 \times 12) + (0,50 \times 2) + (0,05 \times 62.000/1.500) = 27,07\%$$

Συνεπώς η Εργοστασιακή Τιμολογιακή Αξία που θα ληφθεί υπόψη προκειμένου για τον υπολογισμό του επιπλέον ετήσιου εισοδήματος (πέραν, ενδεχομένως, των αποδοχών) που, αποκτά το Διευθυντικό Στέληχος εξαιτίας της χρήσης του ανωτέρω αυτοκινήτου θα είναι:

$$100\% - 27,07\% = 72,93\% \\ \text{και } 50.000,00 \times 72,93\% = 36.465,00\text{€}$$

και περαιτέρω, τεκμαρτό ετήσιο εισόδημα:

$$36.465,00 \times 30\% = 10.939,50\text{€}$$

Παράδειγμα 2ο

Διαχειριστής Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης χρησιμοποίησε για ολόκληρο το έτος 2012 επιβατικό αυτοκίνητο μισθωμένο από την ΕΠΕ, με εργοστασιακή τιμολογιακή αξία 35.000,00€ που τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία στις 12.1.2011 και με 40.000 διανυθέντα χιλιόμετρα μέχρι 31.12.2011 (τέλος της προηγούμενης χρήσης).

Συντελεστής μείωσης λόγω παλαιότητας (μέχρι 31.12.2012):

$$(1,30 \times 12) + (0,70 \times 12) + (0,05 \times 40.000/1.500) = 25,33\%$$

Συνεπώς η Εργοστασιακή Τιμολογιακή Αξία που θα ληφθεί υπόψη προκειμένου για τον υπολογισμό του επιπλέον ετήσιου εισοδήματος που αποκτά ο Διαχειριστής εξαιτίας της χρήσης του ανωτέρω μισθωμένου αυτοκινήτου θα είναι:

$$100\% - 25,33\% = 74,67\% \\ \text{και } 35.000,00 \times 74,67\% = 26.134,50\text{€}$$

και περαιτέρω, τεκμαρτό ετήσιο εισόδημα:

$$26.134,50 \times 25\% = 6.533,62\text{€}$$

Παράδειγμα 3ο

Έστω ότι μέλος του διοικητικού συμβουλίου ΑΕ, χρησιμοποίησε από 1.1.2012 έως 31.8.2012 επιβατικό αυτοκίνητο της εταιρείας με εργοστασιακή τιμολογιακή αξία

80.000,00€ που τέθηκε για πρώτη φορά σε κυκλοφορία στις 1.1.2012.

Το ανωτέρω αυτοκίνητο, στη συνέχεια, δόθηκε στον προϊστάμενο πωλήσεων, ο οποίος το χρησιμοποίησε μέχρι 31.12.2012. Τα συνολικά διανυθέντα χιλιόμετρα μέχρι 31.12.2011, είναι 35.000.

Ως γνωστό, στην περίπτωση που κατά την διάρκεια ενός έτους η χρήση του αυτοκινήτου (της επιχείρησης ή μισθωμένου με οποιονδήποτε τρόπο) δοθεί σε περισσότερα του ενός στέληχη, κάθε στέληχος θα επιβαρυνθεί με ανάλογο εισόδημα για όσο χρονικό διάστημα χρησιμοποίησε το αυτοκίνητο.

Συνεπώς, υπολογίζουμε το ετήσιο εισόδημα που προκύπτει για το αυτοκίνητο αυτό, σύμφωνα με τα δεδομένα:

Συντελεστής μείωσης λόγω παλαιότητας (μέχρι 31.12.2012):

$$(1,30 \times 12) + (0,05 \times 35.000 / 1.500) = 16,76\%$$

Συνεπώς η Εργοστασιακή Τιμολογιακή Αξία που θα ληφθεί υπόψη προκειμένου για τον υπολογισμό του επιπλέον ετήσιου εισοδήματος που αποκτά ο χρήστης του αυτοκινήτου θα είναι 83,24%.

$$80.000,00 \times 83,24\% = 66.592,00\text{€}$$

και περαιτέρω, τεκμαρτό ετήσιο εισόδημα:

$$66.592,00\text{€} \times 30\% = 19.977,60\text{€}$$

α) Για το μέλος του διοικητικού συμβουλίου:

Χρονικό διάστημα χρησιμοποίησης του αυτοκινήτου: από 1.1.2012 έως 31.8.2012, ήτοι 8 μήνες. Αναλογικό εισόδημα: $19.977,60 \times 8 / 12 = 13.318,40\text{€}$.

β) Για τον προϊστάμενο πωλήσεων:

Χρονικό διάστημα χρησιμοποίησης του αυτοκινήτου: από 1.9.2012 έως 31.12.2012, ήτοι 4 μήνες. Αναλογικό εισόδημα: $19.977,60 \times 4 / 12 = 6.659,20\text{€}$

11. Υπολογισμός παρακράτησης ΦΜΥ και Ειδικής Εισφοράς Αλληλεγγύης για το 2012

Α. Γενικά

Με το Ν 3986/2011, άρθρο 29, επιβλήθηκε ένα είδος έκτακτης φορολογίας επί του ετήσιου συνολικού καθαρού ατομικού εισοδήματος των φυσικών προσώπων, ανεξαρτήτως αν πρόκειται για πραγματικό ή τεκμαρτό, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο. Η έκτακτη αυτή

φορολογία ονομάστηκε ειδική εισφορά αλληλεγγύης. Θα επιβληθεί στα εισοδήματα των ετών 2010 έως και 2014, βάσει κλίμακας και αναλογικού συντελεστή, από το πρώτο ευρώ, με αρχικό ποσό πρώτου κλιμακίου π. 12.001 €:

1ο κλιμάκιο.....	12.001-20.000,	συντελεστής 1%, επί ολόκληρου του ποσού
2ο κλιμάκιο.....	20.001-50.000,	συντελεστής 2%, επί ολόκληρου του ποσού
3ο κλιμάκιο.....	50.001-100.000,	συντελεστής 3%, επί ολόκληρου του ποσού
4ο κλιμάκιο.....	100.000 και άνω,	συντελεστής 4%, επί ολόκληρου του ποσού

Παράδειγμα, καθαρό δηλούμενο και φορολογούμενο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες 15.000 €, θα επιβαρυνθεί με εισφορά αλληλεγγύης 1%, ήτοι 150 €. Καθαρό εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, ατομικού επιχειρηματία, ή από ελευθέρια επαγγέλματα, ελεύθερου επαγγελματία, 33.000 €, θα επιβαρυνθεί με εισφορά 2%, ήτοι 660 €.

Η ειδική εισφορά αλληλεγγύης, σε ό,τι αφορά τα ήδη δηλωθέντα και εκκαθαρισμένα εισοδήματα του έτους 2010, επιβλήθηκε αναδρομικά, με αποστολή εκκαθαριστικών σημειωμάτων (ΣΕΠ 2011), τα οποία εκδόθηκαν από την ΓΓΠΣ, κατόπιν της οίκοθεν βεβαίωσης των σχετικών ποσών από την αρμόδια ΔΟΥ φορολογίας του φυσικού προσώπου. Ωστόσο, μετά από προσθήκη τεσσάρων παραγράφων στο ως άνω άρθρο 29 του εφαρμοστικού νόμου, ορίστηκε ότι στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες που αποκτούν οι αμειβόμενοι με μηνιαίο μισθό, αλλά και οι αμειβόμενοι με βάση το ημερομίσθιο, με σύμβαση αορίστου χρόνου, ή με συμβάσεις χρονικής διάρκειας μεγαλύτερης του δωδεκαμήνου, θα διενεργείται από 1.1.2012 παρακράτηση στους εργοδότες, έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης. Το ίδιο ισχύει και για συνταξιούχους από φορείς κεντρικής ασφάλισης, καθώς και για τα πληρώματα του εμπορικού ναυτικού (αξιωματικοί και κατώτερο πλήρωμα). Η παρακράτηση αυτή θα διενεργείται κατά την καταβολή των αποδοχών, από τους εκκαθαριστές της μισθοδοσίας (εργοδότες κ.λπ.), με εφαρμογή των συντελεστών των παραπάνω κλιμακίων, αφού πρώτα γίνει αναγωγή του εισοδήματος σε ετήσια βάση. Πρόκειται δηλαδή για μια

αποδοχών διαδικασία αυτής που ακολουθείται για την παρακράτηση του ΦΜΥ.

Επισημαίνεται ότι, κατά ρητή διατύπωση στο νόμο (παρ. 2 άρθρου 29 του Ν 3986/2011, όπως προστέθηκε με την παρ. 1 άρθρου 42 του Ν 4024/2011), η ειδική εισφορά αλληλεγγύης **δεν αφαιρείται από το συνολικό εισόδημα**, προκειμένου να υπολογισθεί το φορολογητέο, αλλά ούτε μειώνει τον φόρο που προκύπτει από την εφαρμογή της κλίμακας του άρθρου 9 του ΚΦΕ. Συνεπώς, τα παρακρατηθέντα ποσά της ειδικής εισφοράς θα αποτυπώνονται στα ετήσια εκκαθαριστικά σημειώματα υπολογισμού του φόρου εισοδήματος κάθε οικονομικού έτους. Δεδομένου δε, ότι η παρακράτηση των σχετικών ποσών της εισφοράς από τους εργοδότες, μετά την καταβολή των αποδοχών στους εργαζόμενους, με τον χαρακτήρα «έναντι», θα διενεργείται τελική εκκαθάριση, στην οποία θα λαμβάνονται υπόψη και τυχόν εισοδήματα από άλλες πηγές που απέκτησε ο φορολογούμενος μισθωτός, κατά το οικείο έτος. Οίκοθεν νοείται ότι στην βεβαίωση που θα χορηγήσει ο εργοδότης προς τον μισθωτό του, στις αποδοχές του οποίου έχει διενεργήσει παρακράτηση ποσών της ειδικής έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης, θα αναγράψει και αυτά τα ποσά, με τον ίδιο τρόπο που αναγράφει και τα ποσά του αναλογιστέου και παρακρατηθέντος ΦΜΥ (παρ. 2 άρθρου 42 του Ν 4024/2011). Υπογραμμίζεται ότι στην παρακράτηση της ειδικής εισφοράς **δεν ενεργείται έκπτωση 1,5%**, όπως κατά την παρακράτηση του ΦΜΥ (αναλογών και παρακρατηθείς).

Παρακάτω θα παρουσιασθούν οι υπολογισμοί για την παρακράτηση του ΦΜΥ και της έκτακτης εισφοράς αλληλεγγύης (ΕΕΑ), μέσω της μισθοδοτικής κατάστασης του Ιανουαρίου 2012, σε επιχείρηση (ιδιωτικός τομέας).

Ε. Η παρακράτηση του ΦΜΥ και της ΕΕΑ

Παράδειγμα 1ο

Επιχείρηση, τον Ιανουάριο του 2012, απασχολεί τρεις μισθωτούς, τον υπάλληλο Α (άγαμος) με μηνιαίο ακαθάριστο μισθό 1.250 €, τον εργατοτεχνίτη Β (έγγαμος, με ένα παιδί) με σύμβαση αορίστου χρόνου και ακαθάριστο ημερομίσθιο 45 € και τον επίσης εργατοτεχνίτη Γ, με σύμβαση ορισμένου χρόνου, εξάμηνης διάρκειας και με ημερομίσθιο 40 €. Οι κρατήσεις των ασφαλιστικών ταμείων είναι για τον Α: 20,50% (ΙΚΑ 13,50% και επικουρικό 7%), ενώ για τους εργατοτεχνίτες Β και

Γ: 16,50% (ΙΚΑ - ΕΤΑΜ και επικουρικό ΕΤΕΑΜ). Επισημαίνεται ότι **δεν παρακρατείται** εισφορά αλληλεγγύης από τις αποδοχές των εργαζομένων εργατοτεχνιτών που αμείβονται με ημερομίσθιο και παρέχουν υπηρεσίες **ορισμένου χρόνου** (διάστημα μικρότερο του έτους). Άρα, δεν θα κρατηθεί η ως άνω εισφορά από τις αποδοχές του εργαζόμενου Γ (Πολ. 1246/2011). Υπενθυμίζουμε επίσης, ότι η τελική εκκαθάριση του παρακρατηθέντος φόρου θα γίνει στο τέλος της χρήσης και πάντως με την υποβολή της Οριστικής Δήλωσης του ΦΜΥ. Εκεί θα καλυφθούν οι διαφορές στις αποδοχές, κυρίως αυτές που προκύπτουν στα επιδόματα εορτών, λόγω της προσαύξησης 0,5/12.

Ι. Παρακράτηση ΦΜΥ

Μισθωτός Α (υπάλληλος):

Ασφαλιστικές κρατήσεις ...	1.250,00 x 20,50% =	256,25 €
Καθαρές αποδοχές:.....	1.250,00 - 256,25 =	993,75 €
Ετήσιες καθαρές αποδοχές:...	993,75 x 14 =	13.912,50 €
Ετήσιος φόρος κλίμακας που αναλογεί (αφορολόγητο 5.000 €):		1.044,25 €
Μείωση φόρου 1,5%:.....		15,66 €
Ετήσιος φόρος που παρακρατείται:.....		1.028,59 €
Παρακράτηση Ιανουαρίου:....	1.028,59 / 14 =	73,47 €

Εργατοτεχνίτης Β (αορίστου χρόνου):

Μηνιαίες ακαθάριστες αποδοχές: .45,00 x 25 =	1.125,00 €
Ασφαλιστικές κρατήσεις: 1.125,00 x 16,50% =	185,63 €
Καθαρές αποδοχές:.....	1.125,00 - 185,63 = 939,37 €
Ετήσιες καθαρές αποδοχές: . 939,37 x 14 =	13.151,18 €
Ετήσιος φόρος κλίμακας που αναλογεί (αφορολόγητο 7.000 €):	707,21 €
Μείωση φόρου 1,5%:.....	10,61 €
Ετήσιος φόρος που παρακρατείται:.....	696,60 €
Παρακράτηση Ιανουαρίου:.....	696,60 / 14 = 49,76 €

Εργατοτεχνίτης Γ (ορισμένου χρόνου):

Στην περίπτωση αυτή η παρακράτηση του ΦΜΥ, διενεργείται με συντελεστή 3% επί του ακαθάριστου ποσού του ημερομισθίου (εφόσον αυτό υπερβαίνει τα 24€) και για όσα ημερομίσθια πραγματοποιηθούν (περ. β παρ. 1 του άρθρου 57 του ΚΦΕ). Έστω ότι τον Ιανουάριο 2012, πραγματοποιήθηκαν 25 ημερομίσθια. Συνεπώς, έχουμε: