

ΠΟΛ.1072/31.3.2015

Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις

Αθήνα, 31 Μαρτίου 2015

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Α' ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΦΥΣΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Τ.Κ.: 101 84

Πληροφορίες : Δ.Παπαγιάννης - Θ. Σαφαρης

Τηλέφωνο : 210 3375315-7

FAX: 210 3375001

ΠΟΛ 1072/2015

ΘΕΜΑ: Οδηγίες περί της εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 60 του ν.4172/2013 αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

Αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:

I. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΟΥΣ ΚΑΙ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ

1. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, οι υπόχρεοι της παρ.1 του άρθρου 59 του ίδιου νόμου που είτε διενεργούν μηνιαίες πληρωμές σε εργαζομένους ή υπαλλήλους τους, είτε καταβάλλουν συντάξεις, προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου με βάση την ακόλουθη κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου:

Κλιμάκιο εισοδήματος (ευρώ)	Φορολογικός συντελεστής %	Φόρος κλιμακίου (ευρώ)	Σύνολο Εισοδήματος (ευρώ)	Σύνολο Φόρου (ευρώ)
25.000	22	5.500	25.000	5.500
17.000	32	5.440	42.000	10.940
Υπερβάλλον	42			

2. Από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 16 του ν.4172/2013 προκύπτει, ότι ο φόρος που προκύπτει κατά την εφαρμογή του άρθρου 15 μειώνεται κατά το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ, εφόσον το φορολογητέο εισόδημα δεν υπερβαίνει το ποσό των είκοσι μίας χιλιάδων (21.000) ευρώ

και ο φόρος είναι μεγαλύτερος ή ίσος με το ποσό των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου είναι μικρότερο των δύο χιλιάδων εκατό (2.100) ευρώ τότε το ποσό της μείωσης περιορίζεται στο ποσό του αναλογούντος φόρου.

Στις διατάξεις της παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι για φορολογητέο εισόδημα το οποίο υπερβαίνει το ποσό των είκοσι ενός χιλιάδων (21.000) ευρώ, το ποσό της μείωσης μειώνεται αναλογικά κατά εκατό (100) ευρώ ανά χίλια (1.000) ευρώ του φορολογητέου εισοδήματος (παράδειγμα: για ποσό εισοδήματος 30.000 ευρώ το ποσό μείωσης του φόρου είναι 1.200 ευρώ. $(30.000-21.000=9.000, 9.000*100/1000=900, 2.100-900=1.200)$). Επίσης, στις διατάξεις της παρ.3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται, ότι όταν το φορολογητέο εισόδημα υπερβαίνει το ποσό των σαράντα δύο χιλιάδων (42.000) ευρώ, δεν χορηγείται μείωση φόρου.

Επισημαίνεται, ότι με τις διατάξεις του άρθρου 20 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι οι φορολογούμενοι που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα δεν δικαιούνται την προαναφερθείσα μείωση φόρου. Εξαιρετικά, όσοι διατηρούν τη φορολογική τους κατοικία σε άλλο κράτος-μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και εμπίπτουν στην περίπτωση α' ή β' του εν λόγω άρθρου, δικαιούνται τις μειώσεις φόρου, αλλά αυτές δεν θα τους χορηγούνται κατά τη διαδικασία παρακράτησης φόρου, δεδομένου ότι δεν είναι δυνατόν να εξακριβωθούν οι προϋποθέσεις χορήγησής τους αλλά θα υπολογίζονται κατά την εκκαθάριση.

3.Ο υπολογισμός του φόρου που παρακρατείται κατά την καταβολή μισθών-συντάξεων, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, γίνεται με βάση την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 μετά από προηγούμενη αναγωγή του μηνιαίου εισοδήματος σε ετήσιο.

Για διευκόλυνση παρατίθεται κατωτέρω ενδεικτικός πίνακας με τον υπολογισμό του τελικού φόρου (μετά τις μειώσεις του άρθρου 16) που αντιστοιχεί σε ετήσιο φορολογητέο εισόδημα (βάσει αναγωγής) μέχρι 43.000 ευρώ.

Ετήσιο φορολογητέο εισόδημα (βάσει αναγωγής)	Φόρος (βάσει κλίμακας παρ.1 άρθρου 15)	Τελικός φόρος (μετά τις μειώσεις του άρθρου 16)
9.545,45	2.100	0 (2.100-2.100)
18.000	3.960	1.860 (3.960-2.100)
18.500	4.070	1.970 (4.070-2.100)
21.000	4.620	2.520 (4.620-2.100)
21.200	4.664	2.584 (4.664-2.080)
21.500	4.730	2.680 (4.730-2.050)
21.900	4.818	2.808 (4.818-2.010)
22.000	4.840	2.840 (4.840-2.000)
22.600	4.972	3.032 (4.972-1.940)
23.000	5.060	3.160 (5.060-1.900)
24.000	5.280	3.480 (5.280-1.800)
25.000	5.500	3.800 (5.500-1.700)
25.300	5.596	3.926 (5.596-1.670)
26.000	5.820	4.220 (5.820-1.600)
27.000	6.140	4.640 (6.140-1.500)
28.000	6.460	5.060 (6.460-1.400)
29.000	6.780	5.480 (6.780-1.300)
30.000	7.100	5.900 (7.100-1.200)
31.000	7.420	6.320 (7.420-1.100)
32.000	7.740	6.740 (7.740-1.000)
32.499	7.899,68	6.949,58(7.899,68-950,10)
32.500	7.900	6.950 (7.900-950)
32.999	8.059,68	7.159,58(8.059,68-900,10)
33.000	8.060	7.160 (8.060-900)
34.000	8.380	7.580 (8.380-800)
35.000	8.700	8.000 (8.700-700)
36.000	9.020	8.420 (9.020-600)
37.000	9.340	8.840 (9.340-500)
38.000	9.660	9.260 (9.660-400)
39.000	9.980	9.680 (9.980-300)
40.000	10.300	10.100 (10.300-200)
41.000	10.620	10.520 (10.620-100)
41.300	10.716	10.646 (10.716-70)
41.500	10.780	10.730 (10.780-50)
41.900	10.908	10.898 (10.908-10)
42.000	10.940	10.940 (10.940-0)
42.700	11.234	11.234 (11.234-0)
43.000	11.360	11.360 (11.360-0)

4.Με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη της παρ.4 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, εκδόθηκε η ΠΟΛ.1104/9.4.2014 Α.Υ.Ο. με την οποία καθορίστηκε ο τρόπος αναγωγής του μηνιαίου εισοδήματος της παρ.1 του ίδιου άρθρου και νόμου σε ετήσιο, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.

5.Με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 14 προβλέπεται η εξαίρεση από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, πέραν των κρατήσεων υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων οι οποίες επιβάλλονται με νόμο (περ.δ'), και των εισφορών εργαζομένου υπέρ των επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο (περ.ε') καθώς και των ασφαλιστρών που καταβάλλονται για λογαριασμό του εργαζομένου στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων (περ.ι').

Σε πολλές περιπτώσεις επιχειρήσεις συνάπτουν ομαδικά ασφαλιστήρια συνταξιοδοτικά συμβόλαια για λογαριασμό των εργαζομένων τους και τα ασφάλιστρα για την καταβολή των οποίων βαρύνεται ο εργαζόμενος, παρακρατούνται μέσω της μισθοδοσίας του κατ' ανάλογο τρόπο όπως και οι υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων οι οποίες επιβάλλονται με νόμο. Ανάλογη παρακράτηση μέσω μισθοδοσίας πραγματοποιείται πολλές φορές και για εισφορές υπέρ επαγγελματικών ταμείων που έχουν συσταθεί με νόμο για την καταβολή των οποίων βαρύνεται επίσης ο εργαζόμενος. Στις περιπτώσεις αυτές οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας προκειμένου να υπολογίσουν τον παρακρατούμενο φόρο στο μηνιαίο καθαρό εισόδημα από μισθωτή εργασία, θα αφαιρέσουν από το ακαθάριστο ποσό του μισθού, πέραν από τις νόμιμες κρατήσεις για υποχρεωτικές ασφαλιστικές εισφορές του εργαζομένου, και τις ανωτέρω κρατήσεις για ασφάλιστρα και εισφορές υπέρ επαγγελματικών ταμείων που για την καταβολή τους βαρύνεται επίσης ο εργαζόμενος.

6.Με τις διατάξεις της περ.δ' παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας.

Κατά συνέπεια, όλες οι αμοιβές που δίνονται σε διευθυντές ή μέλη του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας εξαιτίας της παροχής υπηρεσιών από τα πρόσωπα αυτά προς τα υπόψη νομικά πρόσωπα ή οντότητες θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Στις παραπάνω αμοιβές που δίνονται εξαιτίας της παροχής υπηρεσίας από τα ανωτέρω πρόσωπα συμπεριλαμβάνονται αμοιβές που προβλέπονται από το καταστατικό ή εγκρίνει η Γενική Συνέλευση των μετόχων, αμοιβές που προκύπτουν από παραστάσεις σε συνεδριάσεις του ΔΣ. Ακόμα και στην περίπτωση που μέτοχος είναι και μέλος του ΔΣ και αμείβεται για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του προς την εταιρεία στην οποία είναι μέτοχος και μέλος του ΔΣ αυτής, οι αμοιβές αυτές θεωρούνται εισόδημα από μισθωτή εργασία. Οι αμοιβές που καταβάλλονται με οποιαδήποτε μορφή στα μέλη ΔΣ, διαχειριστές και εργατοϋπαλληλικό προσωπικό από τα κέρδη του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας αποτελούν μέρισμα (παρ.3 της ΠΟΛ.1042/26.1.2015).

Διευκρινίζεται, ότι οι ασφαλιστικές εισφορές επί αμοιβών μελών ΔΣ εταιρειών ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας που σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.δ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 αποτελούν εισόδημα από μισθωτή εργασία και οι οποίες καταβάλλονται στα ασφαλιστικά ταμεία από τα ίδια ως άνω μέλη ΔΣ, εκπίπτουν από το εισόδημα αυτό. Η έκπτωση αυτή γίνεται κατά την εκκαθάριση της φορολογικής τους δήλωσης και όχι κατά τη διενέργεια παρακράτησης. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, ίδια έκπτωση εφαρμόζεται και για τα ποσά που μισθωτοί και συνταξιούχοι καταβάλλουν οι ίδιοι στα ασφαλιστικά τους ταμεία και τα οποία προορίζονται για εξαγορά χρόνου ασφάλισης, όπως χρόνου στρατιωτικής θητείας κ.λπ. καθώς δινόταν η δυνατότητα από την ασφαλιστική νομοθεσία.

7.Στην έννοια του μηνιαίου καθαρού εισοδήματος περιλαμβάνεται ο μισθός, ή η σύνταξη και οποιοσδήποτε άλλες αμοιβές της ίδιας περιόδου (π.χ. επιδόματα), που καταβάλλονται τακτικά και συνεντέλλονται (δηλαδή συνεκκαθαρίζονται) μαζί, στην ίδια μισθοδοτική κατάσταση με το μισθό.

8.Οι εκκαθαριστές μισθοδοσίας κάθε μήνα διενεργούν αναγωγή του μηνιαίου φορολογητέου εισοδήματος, σε ετήσιο προκειμένου να προσδιορισθεί το συνολικό ετήσιο καθαρό εισόδημα κάθε δικαιούχου και να προβούν στη συνέχεια στην παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16. Προκειμένου για νεοδιορισθέντες υπαλλήλους ή νέους συνταξιούχους, ο προσδιορισμός του ετήσιου καθαρού εισοδήματος θα γίνεται με βάση τα δεδομένα του μήνα έναρξης της εργασίας ή καταβολής της σύνταξης, όπως αναλύθηκε και

στην ΠΟΛ.1104/9.4.2014 Α.Υ.Ο., επί 12 ή επί 14 όταν καταβάλλονται δώρα Χριστουγέννων, Πάσχα και επίδομα αδειάς τα οποία αθροιστικά λαμβανόμενα ισοδυναμούν με δύο μισθούς, και όχι επί τον αριθμό των υπολειπόμενων μηνών μέχρι τη λήξη του έτους.

Η ίδια αναγωγή (επί 12 ή επί 14) θα διενεργείται και στις περιπτώσεις προσωπικού που προσλαμβάνεται με σύμβαση ορισμένου χρόνου (π.χ. 6 μηνών).

II. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟΥΣ ΑΜΕΙΒΟΜΕΝΟΥΣ ΜΕ ΗΜΕΡΟΜΙΣΘΙΟ

1. Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, ο υπολογισμός του παρακρατούμενου φόρου σε όλους όσους αμείβονται με ημερομίσθιο, είτε αυτοί παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη είτε παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου είτε παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, γίνεται με βάση την κλίμακα του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ίδιου νόμου μετά από προηγούμενη αναγωγή των ημερομισθίων σε ετήσιο ποσό. Διευκρινίζεται, ότι με τις νέες διατάξεις του ν.4172/2013 δεν προβλέπεται η παρακράτηση με συντελεστή 3% στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου που οριζόταν από τις διατάξεις του ν.2238/1994 (περ.β' παρ.1 άρθρου 57) οι οποίες έπαψαν να ισχύουν.

2. Ο ανωτέρω υπολογισμός παρακρατούμενου φόρου, εφαρμόζεται και για τους ξεναγούς που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 37 του ν.1545/1985 (ξεναγοί που έχουν την προβλεπόμενη άδεια εξασκήσεως του επαγγέλματος και συμβάλλονται με τουριστικά - ταξιδιωτικά γραφεία, με μέλη της ένωσης εφοπλιστών επιβατηγών πλοίων και με τουριστικά γραφεία του εξωτερικού άμεσα ή με τα παραρτήματα - πρακτορεία τους στην Ελλάδα, για την πραγματοποίηση τουριστικών προγραμμάτων, που εκείνα οργανώνουν), καθόσον σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 37 του ν.1545/1985, οι ξεναγοί αυτοί συνδέονται με σχέση εξαρτημένης εργασίας με τους εργοδότες τους και συνεπώς αποκτούν εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.β' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013.

III. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΕΦΑΠΑΞ ΠΑΡΟΧΕΣ, ΠΡΟΣΘΕΤΕΣ ΑΜΟΙΒΕΣ, ΠΑΡΟΧΕΣ ΣΕ ΕΙΔΟΣ

1. Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα, καθώς και στις κάθε άλλου είδους, πρόσθετες αμοιβές ή εφάπαξ παροχές, οι οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές, ο παρακρατούμενος φόρος υπολογίζεται με συντελεστή 20% στο καταβαλλόμενο ποσό των ανωτέρω αμοιβών, σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013.

2. Όσον αφορά στις παροχές σε είδος του άρθρου 13 του ν.4172/2013, λόγω του ότι η αποτίμησή τους είναι δυσχερής έως και αδύνατη κατά τη στιγμή της χορήγησής τους, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου επί των παροχών αυτών αλλά ο οφειλόμενος φόρος υπολογίζεται κατά την εκκαθάριση της δήλωσης, δεδομένου ότι η αξία τους (εφόσον αυτές φορολογούνται) προσανξάνει το εισόδημα από μισθωτή εργασία των δικαιούχων. Σε περιπτώσεις που έχει ήδη διενεργηθεί παρακράτηση φόρου επί των παροχών αυτών, ο φόρος αυτός θα συμψηφισθεί κατά την εκκαθάριση.

3. Με τον ανωτέρω συντελεστή 20% διενεργείται και η παρακράτηση του φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν, κατά περίπτωση, ποδοσφαιριστές, καλαθοσφαιριστές, προπονητές, καθώς και άλλοι αμειβόμενοι αθλητές, εξαιτίας της υπογραφής συμβολαίου μετεγγραφής ή της

ανανέωσης συμβολαίου συνεργασίας με ποδοσφαιρικές ανώνυμες εταιρίες ή αναγνωρισμένα αθλητικά σωματεία, καθόσον οι αμοιβές των ανωτέρω προσώπων από τα συμβόλαια αυτά αποτελούν πρόσθετες αμοιβές που δεν συμπεριλαμβάνονται στις τακτικές αποδοχές τους.

Διευκρινίζεται, ότι με τον ανωτέρω συντελεστή δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων για τα εισοδήματα αυτά.

Τέλος, η ισομερής κατανομή που προβλεπόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 για τα ανωτέρω εισοδήματα, που προέρχονται από συμβόλαια που έχουν υπογραφεί από 1.1.2010 μέχρι και 31.12.2013, προκειμένου να φορολογηθούν τα εισοδήματα αυτά σε όλα τα έτη, για τα οποία διαρκεί το εκάστοτε συμβόλαιο, θα εξακολουθήσει να υφίσταται και στις περιπτώσεις που η λήξη των συμβολαίων αυτών επεκτείνεται και σε φορολογικά έτη από το 2014 και μετά. Κατ' ανάλογη εφαρμογή, τα ανωτέρω περί ισομερούς κατανομής, ισχύουν και για συγγραφείς, μουσουργούς και καλλιτέχνες ζωγράφους ή γλύπτες ή χαράκτες από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής, που όπως προβλεπόταν από τις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994, το εισόδημα που αποκτούν από τα έργα της πνευματικής τους παραγωγής κατανέμεται σε ίσα μέρη για να φορολογηθεί στο έτος κτήσης του και στα τρία επόμενα έτη. Τέλος, για όλους τους ανωτέρω (ποδοσφαιριστές, συγγραφείς, κλπ.), και όσον αφορά είτε νέα συμβόλαια που υπογράφονται από 1.1.2014 και μετά είτε νέα έργα πνευματικής παραγωγής που ξεκινούν από 1.1.2014 και μετά, έχουν ισχύ οι διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του.

IV. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΕ ΑΝΑΔΡΟΜΙΚΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ

Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, στα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις που καταβάλλονται αναδρομικά είτε βάσει νόμου, δικαστικής απόφασης ή συλλογικής σύμβασης, είτε για άλλη αιτία, διενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20% στο συνολικά καταβαλλόμενο φορολογητέο εισόδημα. Περαιτέρω, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, διευκρινίζεται, ότι όταν καταβάλλονται αναδρομικά εισοδήματα από μισθωτή εργασία ή συντάξεις για τα οποία το δικαίωμα είσπραξης ανάγεται σε έτος όπου τα εισοδήματα αυτά είτε απαλλάσσονταν από το φόρο είτε φορολογούνταν αυτοτελώς με ειδικό συντελεστή, τότε στις περιπτώσεις αυτές είτε δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου είτε παρακρατείται φόρος με τον ίδιο ειδικό συντελεστή αντίστοιχα.

V. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΑΜΟΙΒΕΣ ΑΞΙΩΜΑΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΚΑΤΩΤΕΡΟΥ ΠΛΗΡΩΜΑΤΟΣ ΠΟΥ ΥΠΗΡΕΤΟΥΝ ΣΕ ΠΛΟΙΑ ΤΟΥ ΕΜΠΟΡΙΚΟΥ ΝΑΥΤΙΚΟΥ

1. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, στις αποδοχές που λαμβάνουν οι αξιωματικοί και το κατώτερο πλήρωμα εξαιτίας των υπηρεσιών τους σε πλοία του εμπορικού ναυτικού, διενεργείται παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τους αναλογικούς συντελεστές που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 15 του ίδιου νόμου, δηλαδή 15% για τους αξιωματικούς και 10% για το κατώτερο πλήρωμα. 2. Επισημαίνεται, ότι με τις νέες διατάξεις του ν.4172/2013 δεν προβλέπεται απαλλαγή από παρακράτηση φόρου στις αποδοχές των αλλοδαπών κατώτερων πληρωμάτων των εμπορικών πλοίων. Περαιτέρω, διευκρινίζονται και τα εξής:

ι) Σε πλοία με ελληνική σημαία που εκτελούν διεθνείς μεταφορές η ως άνω παρακράτηση διενεργείται τόσο σε φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας όσο και σε φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού. Η παρακράτηση αυτή διενεργείται από την ημεδαπή πλοιοκτήτρια ή διαχειρίστρια εταιρεία, ενώ σε

περίπτωση αλλοδαπής πλοιοκτήτριας, η παρακράτηση διενεργείται από τη διαχειρίστρια εταιρεία στην Ελλάδα.

ii) Σε πλοία με ξένη σημαία που εκτελούν διεθνείς μεταφορές και η διαχείρισή τους γίνεται από την Ελλάδα, η ως άνω παρακράτηση διενεργείται μόνο σε φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας. Η παρακράτηση αυτή διενεργείται από την ημεδαπή πλοιοκτήτρια ή διαχειρίστρια εταιρεία, ενώ σε περίπτωση αλλοδαπής πλοιοκτήτριας, η παρακράτηση διενεργείται από τη διαχειρίστρια εταιρεία στην Ελλάδα.

iii) Σε πλοία που εκτελούν εσωτερικούς πλόες είτε με ελληνική είτε με ξένη σημαία, η ως άνω παρακράτηση διενεργείται τόσο σε φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας όσο και σε φορολογικούς κατοίκους εξωτερικού. Η παρακράτηση διενεργείται από τις ημεδαπές ή αλλοδαπές πλοιοκτήτριες ή διαχειρίστριες εταιρείες.

VI. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΙΣ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΚΑΤΑΒΑΛΛΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΑΜΕΙΑ ΕΠΙΚΟΥΡΙΚΑ, ΜΕΤΟΧΙΚΑ, ΑΡΩΓΗΣ Ή ΑΛΛΗΛΟΒΟΗΘΕΙΑΣ

1. Με τις νέες διατάξεις του ν.4172/2013 και όσον αφορά την παρακράτηση φόρου στις συντάξεις που καταβάλλονται από τα ανωτέρω ταμεία (επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας), δεν προβλέπεται η χρήση των συντελεστών 5%, 10%, 15% που ορίζονταν από τις διατάξεις του ν.2238/1994 (περ.ε' παρ.1 άρθρου 57) οι οποίες έπαψαν να ισχύουν.

2. Η Ηλεκτρονική Διακυβέρνηση Κοινωνικής Ασφάλισης Α.Ε. «Η.Δ.Ι.Κ.Α. Α.Ε.» του ν.3607/2007 (Α'247) όπως ισχύει, ως ενιαίος φορέας ελέγχου και πληρωμών συντάξεων των δικαιούχων των φορέων κοινωνικής ασφάλισης και του Δημοσίου κατ' εφαρμογή της παραγράφου 8 της υποπαραγράφου ΙΑ.6. του Ν.4093/2012(Α 222) όπως ισχύει, υποχρεούται να υπολογίζει την παρακράτηση φόρου ως ακολούθως:

Το συνολικό φορολογητέο εισόδημα από συντάξεις καθώς και άλλες παροχές παρόμοιας φύσης που καταβάλλονται από ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας, σε μηνιαία βάση, αθροιστικά λαμβανόμενο ανά δικαιούχο αποδοχών, υποβάλλεται σε φόρο με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ν.4172/2013 μετά από προηγούμενη αναγωγή του σε ετήσιο. Ο προκύπτων φόρος (αναλογών και παρακρατηθείς) μερίζεται ανάλογα και με βάση τα ποσά του φορολογητέου εισοδήματος κάθε σύνταξης ή παροχής, που αθροιστικά λήφθηκαν για τον υπολογισμό του συνολικού αυτού φόρου.

3. Οι φορείς ανεξαρτήτως νομικής μορφής και ονομασίας που καταβάλλουν συντάξεις και άλλες παροχές παρόμοιας φύσης με τα ταμεία επικουρικά, μετοχικά, αρωγής ή αλληλοβοήθειας, σε μηνιαία βάση και δεν εξυπηρετούνται από την «Η.Δ.Ι.Κ.Α. Α.Ε.» του ν.3607/2007 (Α'247), προβαίνουν σε παρακράτηση φόρου με βάση την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 και τις μειώσεις φόρου του άρθρου 16 του ν.4172/2013 μετά από προηγούμενη αναγωγή σε ετήσιο, ξεχωριστά για κάθε σύνταξη ή άλλη παρόμοια μηνιαία παροχή.

VII. ΛΟΙΠΕΣ ΟΔΗΓΙΕΣ

1. Σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 60 του ν.4172/2013, ο φόρος που παρακρατείται σύμφωνα με τα ανωτέρω, μειώνεται κατά ποσοστό 1,5% κατά την παρακράτησή του.

2. Η πρόσθετη μείωση του ποσού του φόρου κατά το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 17 του ν.4172/2013, δεν λαμβάνεται υπόψη κατά την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις. Η μείωση αυτή θα υπολογιστεί κατά την εκκαθάριση των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων των δικαιούχων. Με τις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία, εντάσσεται και η απόκτηση εισοδήματος από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, εφόσον συντρέχουν σωρευτικά οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες ως άνω διατάξεις. Ενόψει των ανωτέρω διευκρινίζεται, ότι οι προϋποθέσεις αυτές δεν αλλάζουν την κατηγορία-πηγή προέλευσης του εισοδήματος και απλώς κρίνουν την κλίμακα (από μισθωτή εργασία ή από επιχειρηματική δραστηριότητα) σύμφωνα με την οποία θα φορολογηθεί το εκάστοτε εισόδημα κατά την εκκαθάριση των φορολογικών δηλώσεων. Συνεπώς, για την παρακράτηση στα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμα και αν για αυτά τα εισοδήματα κριθεί ότι φορολογούνται με την κλίμακα των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία, εξακολουθούν να εφαρμόζονται οι σχετικές διατάξεις των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 και οι οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ.1120/25.4.2014 εγκύκλιο.

3. Με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία εντάσσονται, μεταξύ άλλων, και οι αμοιβές εξαιτίας της παροχής υπηρεσιών από διευθυντή ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας καθώς και η πάγια αντιμισθία δικηγόρου για την παροχή νομικών υπηρεσιών. Διευκρινίζεται, ότι στις περιπτώσεις αυτές δεν τίθενται προϋποθέσεις όπως αυτές που αναφέρονται στις διατάξεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, δηλαδή το εισόδημα που αποκτούν από τις υπηρεσίες που παρέχουν τα πρόσωπα αυτά (διευθυντές ή μέλη ΔΣ, δικηγόροι με πάγια αντιμισθία) είναι σε κάθε περίπτωση εισόδημα από μισθωτή εργασία και συνεπώς έχουν εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.στ' της παρ.3 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εντάσσονται και οι συντάξεις που χορηγούνται από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο και συνεπώς και στις συντάξεις αυτές έχουν εφαρμογή όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω για την παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από συντάξεις.

4. Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 59 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι εισόδημα που απαλλάσσεται από το φόρο δεν υπόκειται σε παρακράτηση. Συνεπώς, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου οι μισθοί, συντάξεις και η πάγια αντιμισθία που χορηγούνται σε αναπήρους με ποσοστό αναπηρίας τουλάχιστον 80% και ανεξαρτήτως του είδους της αναπηρίας που αυτοί φέρουν, καθόσον τα εισοδήματα αυτά απαλλάσσονται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.ε' παρ.2 άρθρου 14 του ίδιου νόμου. Ομοίως, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου και οι άλλες περιπτώσεις εισοδημάτων που αναφέρονται στην παρ.2 του άρθρου 14 (επίδομα ανεργίας που καταβάλλει ο Ο.Α.Ε.Δ., 65% του επιδόματος επικίνδυνης εργασίας κτλ). Περαιτέρω, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου τα ποσά που σύμφωνα με τις περιπτώσεις της παρ.1 του άρθρου 14 εξαιρούνται από τον υπολογισμό του εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

5. Βάσει των διατάξεων της παρ.2 του άρθρου 52 του ν.4305/2014 η ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα του άρθρου 29 του ν.3986/2011 επιβάλλεται και στα εισοδήματα που αποκτώνται κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 με μειωμένους τους συντελεστές των περ.α', β', γ', δ' και ε' της παρ.3 του άρθρου αυτού κατά 30%. Συνεπώς, συνεχίζει να επιβάλλεται και η παρακράτηση έναντι της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011 στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις των ανωτέρω ετών, βάσει των οδηγιών που είχαν δοθεί με την ΠΟΛ.1010/25.1.2013 και

την ΠΟΛ.1104/9.4.2014 Α.Υ.Ο., με την εφαρμογή των ως άνω μειωμένων συντελεστών.

6.Με τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι ο παρακρατούμενος φόρος στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις αποδίδεται το αργότερο μέχρι το τέλος του δεύτερου μήνα από την ημερομηνία καταβολής του υποκείμενου σε παρακράτηση εισοδήματος και περαιτέρω με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ίδιου νόμου ορίζεται, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος (είτε από μισθωτή εργασία είτε από επιχειρηματική δραστηριότητα) θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του. Συνεπώς το εισόδημα από μισθωτή εργασία, προκύπτει και καθίσταται απαιτητό με την ολοκλήρωση των παρεχόμενων υπηρεσιών είτε ανά μήνα για τους παρέχοντες έμμισθη υπηρεσία είτε ανά ημέρα για το ημερομίσθιο προσωπικό, δηλαδή όταν ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπραξης. Περαιτέρω, η υποχρέωση παρακράτησης φόρου αφορά αποκλειστικά τον εργοδότη, ο οποίος έχει ίδια και αυτοτελή υποχρέωση όπως προβεί στην παρακράτηση και απόδοση του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο υποβάλλοντας σχετική δήλωση. Επομένως θα πρέπει να αποδίδεται παρακρατούμενος φόρος εισοδήματος από μισθωτή εργασία σύμφωνα με όσα ορίζονται από τις διατάξεις της παρ.6 του άρθρου 60 επί δεδουλευμένων αποδοχών μισθωτών ακόμα και αν αυτές δεν έχουν πραγματικά καταβληθεί στους δικαιούχους (σχετ. το με Α.Π. Δ12Α 1126595 ΕΞ 2014/16.9.2014 έγγραφο). Μετά την παραπάνω αποσαφήνιση γίνεται δεκτό, ότι δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013), για τις δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενων φόρων που υποβάλλονται ως 30.04.2015 και αφορούν εισοδήματα για τα οποία ο χρόνος απόδοσης, σύμφωνα με την παρούσα, έχει παρέλθει ως την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας. Με την ΠΟΛ.1049/11.2.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ.1217/2.10.2014 Απόφαση ΓΓΔΕ δόθηκαν οδηγίες αναφορικά με τον καθορισμό του τρόπου υποβολής της δήλωσης και απόδοσης του φόρου που παρακρατείται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις και στην ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 29 του ν.3986/2011.

Επισημαίνεται, ότι όπως είχε διευκρινιστεί και στην Απόφαση αυτή, εργοδότες υπόχρεοι σε υποβολή προσωρινής δήλωσης που καταβάλλουν εισόδημα για μισθωτή εργασία σε εργαζόμενους ή υπαλλήλους τους, έχουν την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης αυτής ακόμα και στην περίπτωση που δεν προκύπτει φόρος για απόδοση. Ειδικά στην περίπτωση που οι υπόχρεοι εργοδότες παύουν να απασχολούν προσωπικό, υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή δήλωση και να συμπληρώνουν την ειδική ένδειξη που αναγράφεται επί του εντύπου. Για την υποβολή εκπρόθεσμων μηδενικών δηλώσεων ΦΜΥ δεν επιβάλλονται τα πρόστιμα του ΚΦΔ (ν.4174/2013).

Τέλος, σας γνωρίζουμε, ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της παρ.2 του άρθρου 59 του ν.4172/2013 όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις της περ.α' της παρ.4 του άρθρου 22 ν.4283/2014, η Ιερά Κοινότητα, οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους και τα εξαρτήματα αυτών, εξαιρούνται από την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης του φόρου στο εισόδημα από μισθωτή εργασία, καθόσον την υποχρέωση της απόδοσης του οφειλόμενου φόρου φέρουν τα ίδια τα πρόσωπα που παρέχουν πάσης φύσεως μισθωτή εργασία στις ανωτέρω νομικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, οι ανωτέρω νομικές οντότητες θα χορηγούν τις σχετικές βεβαιώσεις στους δικαιούχους χωρίς να αναγράφουν παρακρατηθέντα και αναλογούντα φόρο, προκειμένου ο οφειλόμενος φόρος να τακτοποιηθεί κατά την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης των ως άνω δικαιούχων. Ομοίως, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 61 του ν.4172/2013 όπως αυτή προστέθηκε με τις διατάξεις της περ.β' της παρ.4 του άρθρου 22 ν.4283/2014, οι ανωτέρω νομικές οντότητες εξαιρούνται από την υποχρέωση παρακράτησης και απόδοσης του φόρου στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον την υποχρέωση της απόδοσης του οφειλόμενου φόρου φέρουν τα ίδια τα πρόσωπα που λαμβάνουν πληρωμές εξαιτίας του ότι παρέχουν υπηρεσίες στις ανωτέρω νομικές οντότητες. Στις περιπτώσεις αυτές, τα προβλεπόμενα παραστατικά του Κ.Φ.Α.Σ. που εκδίδονται από

τους δικαιούχους των αμοιβών, δεν αναγράφουν παρακρατούμενο φόρο.

7. Περαιτέρω, διευκρινίζεται, ότι δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου στις περιπτώσεις που ημεδαπή εταιρεία καταβάλλει αποδοχές σε εργαζόμενο της (φορολογικό κάτοικο Ελλάδας) για μισθωτή υπηρεσία που ασκείται στο εξωτερικό, καθόσον οι ανωτέρω αποδοχές αποτελούν εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης. Συνεπώς, το αλλοδαπό κράτος πηγής του εισοδήματος έχει ενδεχομένως, το πρωταρχικό δικαίωμα να επιβάλλει ή όχι φόρο επί του εισοδήματος αυτού.

VIII. ΠΑΡΑΚΡΑΤΗΣΗ ΦΟΡΟΥ ΣΤΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΣΥΝΤΑΞΕΙΣ ΠΟΥ ΛΑΜΒΑΝΟΥΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΙ ΚΑΤΟΙΚΟΙ ΚΑΝΑΔΑ

1. Σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 18 (Συντάξεις και πρόσοδοι) της Σύμβασης για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου μεταξύ Ελλάδας-Καναδά [ν.3824/2010 (ΦΕΚ Α' 27)], συντάξεις και πρόσοδοι που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος (Ελλάδα) και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (Καναδά) μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος (Καναδά). Επομένως, δικαίωμα φορολόγησης της σύνταξης έχουν και τα δύο κράτη. Σύμφωνα με την παρ. 2 του εν λόγω άρθρου το Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο η ανωτέρω σύνταξη προκύπτει (Ελλάδα) μπορεί να φορολογεί τις συντάξεις αυτές σύμφωνα με το δίκαιο του, αλλά από το συνολικό ποσό των συντάξεων αυτών που καταβάλλονται κάθε ημερολογιακό έτος σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους (Καναδά) το πρώτο αναφερόμενο Κράτος (Ελλάδα) θα εξαιρεί από το φόρο δεκαπέντε χιλιάδες δολάρια Καναδά ή το ισότιμο ποσό σε Ευρώ. Περαιτέρω, ορίζεται το ποσοστό του φορολογικού συντελεστή που θα επιβάλλεται κατά αυτόν τον τρόπο στην περίπτωση περιοδικών συνταξιοδοτικών πληρωμών. (σχετ. το υπ. αριθ. ΔΟΣ Α 1088539 ΕΞ 2014/10.06.2014 έγγραφο της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων). Ειδικότερα, «στην περίπτωση περιοδικών συνταξιοδοτικών πληρωμών, ο φόρος που θα επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν θα υπερβαίνει το κατώτερο του α) 15 τοις εκατό του ακαθάριστου ποσού επί του συνόλου των πληρωμών αυτών για το οικείο ημερολογιακό έτος άνω των δεκαπέντε χιλιάδων δολαρίων Καναδά ή του ισότιμου τους σε Ευρώ και β) του συντελεστή που προσδιορίζεται με αναφορά στο ποσό του φόρου, το οποίο θα έπρεπε διαφορετικά να πληρώσει ο λήπτης της πληρωμής για το έτος επί του συνολικού ποσού των περιοδικών συνταξιοδοτικών πληρωμών που εισπράττει το φυσικό πρόσωπο εντός του έτους, εάν το φυσικό πρόσωπο ήταν κάτοικος του Συμβαλλόμενου Κράτους, στο οποίο προκύπτει η πληρωμή.».

2. Κατόπιν των ανωτέρω, οι υπόχρεοι της παρ. 1 του άρθρου 59 του ν.4172/2013 θα πρέπει να διενεργούν παρακράτηση φόρου με συντελεστή αυτοτελούς φορολόγησης 15% επί του ακαθάριστου ποσού του συνόλου των συντάξεων που λαμβάνουν φορολογικοί κάτοικοι Καναδά, για ποσά που υπερβαίνουν το αφορολόγητο όριο των 10.231 ευρώ (μέση ισοτιμία έτους 2014: 1 ευρώ = 1,4661 δολάρια Καναδά).

3. Επισημαίνεται, τέλος, ότι τα προαναφερθέντα έχουν εφαρμογή μόνο στην περίπτωση που ο δικαιούχος της σύνταξης, φορολογικός κάτοικος Καναδά, προσκομίσει την προβλεπόμενη Αίτηση για την εφαρμογή της ΣΑΔΦΕ Ελλάδας-Καναδά, στην οποία είναι ενσωματωμένο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας. (σχετ. η υπ. αριθ. ΠΟΛ.1215/11.12.2012 εγκύκλιος της Δ/σης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων).

Ακριβές Αντίγραφο

Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς Τμήματος Διοίκησης

Η. Γεν. Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων
Αικ. Σαββαΐδου