



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β'**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Αλ. Μπουραζάνη
Τηλέφωνο : 210 - 33.75.312
Fax : 210 - 33.75.001

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:6ΛΤΙΗ-ΕΤ4

Αθήνα, 18 Ιανουαρίου 2017

ΠΟΛ.1007

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τις υπηρεσίες της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, οι οποίες παρέχονται στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με έδρα σε κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, οι πληρωμές για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).
2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περ. δ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64.

3. Επίσης, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου.

4. Με την ΠΟΛ. 1120/2014 εγκύκλιό μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, διευκρινίστηκε ότι για τις υπηρεσίες της περ. δ' της παραγράφου 1 που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, με εξαίρεση τις αμοιβές που λαμβάνουν για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε φορείς γενικής κυβέρνησης, καθώς και τις αμοιβές για τεχνικά έργα, δεδομένου ότι στην περίπτωση δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 ορίζεται ότι οι υπόψη αμοιβές που λαμβάνουν τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%.

Όσον αφορά στις αμοιβές που λαμβάνουν τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι αυτές υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου μόνο όταν παρέχονται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα των αλλοδαπών αυτών προσώπων. Και τούτο διότι από το συνδυασμό των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 3 του ν. 4172/2013, σύμφωνα με τις οποίες, ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος, καθώς και των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ίδιου νόμου, σύμφωνα με τις οποίες, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδος και ιδίως το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης, συνάγεται ότι οι αμοιβές που λαμβάνει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όταν οι αμοιβές αυτές αφορούν σε παροχή υπηρεσιών της περ. δ' της παρ. 1 στην ημεδαπή μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του. Με την παρακράτηση αυτή δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά ο φόρος που παρακρατήθηκε θα πιστωθεί έναντι του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων.

Αντίθετα, οι αμοιβές που λαμβάνει νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το οποίο δεν έχει τη φορολογική του κατοικία και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

5. Με βάση τα άρθρα 49 και 56 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΣΛΕΕ), σχετικά με την απαγόρευση των περιορισμών της ελευθερίας εγκαταστάσεως των υπηκόων ενός κράτους-μέλους στην επικράτεια ενός άλλου κράτους-μέλους και των περιορισμών της ελεύθερης παροχής υπηρεσιών στο εσωτερικό της Ένωσης, αντίστοιχα, δεν είναι συμβατή με το ενωσιακό δίκαιο η διαφορετική φορολογική μεταχείριση που επιβάλλεται στις αμοιβές που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά πρόσωπα που δραστηριοποιούνται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα σε σχέση με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους της χώρας μας, τα οποία δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου για τις ίδιες αμοιβές (σχετική και η επιστολή προκαταρκτικής διερεύνησης θεμάτων εφαρμογής του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης EU PILOT 9079/2016/TAXU/19.12.2016 της Ε.Ε.).

6. Όπως έχει αποφανθεί το Δικαστήριο της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στις συνεκδικαζόμενες υποθέσεις C-53/13 και C-80/13, αντιτίθεται στο άρθρο 56 της Συνθήκης για τη λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης περί ελεύθερης παροχής υπηρεσιών ρύθμιση, δυνάμει της οποίας, οι εγκατεστημένες σε ορισμένο κράτος-μέλος εταιρίες που χρησιμοποιούν εργαζομένους, τους οποίους απασχολούν και έχουν θέσει υπό απόσπαση επιχειρήσεις προσωρινής απασχολήσεως προσωπικού, οι οποίες είναι μεν εγκατεστημένες σε άλλο κράτος-μέλος, αλλά δραστηριοποιούνται στο πρώτο κράτος μέσω υποκαταστήματος, οφείλουν να παρακρατούν στην πηγή και να αποδίδουν στο πρώτο κράτος προκαταβολή επί του φόρου εισοδήματος των εν λόγω εργαζομένων, ενώ η υποχρέωση αυτή δεν προβλέπεται για τις εγκατεστημένες στο πρώτο κράτος εταιρίες που χρησιμοποιούν τις υπηρεσίες προσωρινής απασχολήσεως προσωπικού εγκατεστημένων στο εν λόγω κράτος.

7. Κατόπιν των ανωτέρω, διευκρινίζεται ότι οι αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες που λαμβάνει, **μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του στην Ελλάδα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, φορολογικός κάτοικος κράτους – μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου**, δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Από την ως άνω απαλλαγή εξαιρούνται οι αμοιβές που λαμβάνουν τα ως άνω νομικά πρόσωπα για τις υπηρεσίες που παρέχουν στους φορείς γενικής κυβέρνησης της παρ. 2 του άρθρου 64 και ως εκ τούτου, υπόκεινται σε παρακράτηση με συντελεστές 1%, 4% ή 8%, κατά περίπτωση, καθώς και οι αμοιβές για τεχνικά έργα, που λαμβάνουν τα υπόψη νομικά

πρόσωπα ή νομικές οντότητες, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%, βάσει της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64.

8. Από την έκδοση της παρούσας, κάθε άλλη εγκύκλιος με αντίθετο περιεχόμενο παύει να ισχύει ως προς τη φορολογική αντιμετώπιση του εν λόγω ζητήματος.

Τυχόν παρακρατηθέντα ποσά σύμφωνα με την ΠΟΛ 1120/2014 εγκύκλιο δεν επιστρέφονται αλλά ο παρακρατηθείς φόρος θα συμψηφισθεί με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ

ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/νση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Τμήμα Β'
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ)
5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών-Τμήμα Ε' (Με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΒ', ΙΓ', ΙΔ', ΙΕ', ΙΣΤ', ΙΖ', ΙΗ', ΙΘ', Κ', ΚΑ', ΚΒ' και ΚΓ'
2. Υπουργείο Οικονομίας, Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιριών & Γ.Ε.ΜΗ. Πλ. Κάνιγγος - 101 81 ΑΘΗΝΑ

3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ),
Βουλής 7 - 105 62 ΑΘΗΝΑ
4. ΠΕΡΙΟΔΙΚΟ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/νσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Α.Α.Δ.Ε.
7. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' (2), Β' (10), Γ' (2), Δ' (2)