

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ: Ψ5ΜΥ46ΜΠ3Ζ-67Μ



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (Γ.Δ.Φ.)

Α. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ (Δ.Ε.Α.Φ.)

ΤΜΗΜΑ Β΄

Β. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ

ΣΧΕΣΕΩΝ (Δ.Δ.ΦΟ.Σ.)

ΤΜΗΜΑ Α΄

Αθήνα, 30 Μαρτίου 2023

Αρ. Πρωτ: Ε. 2019

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 101 84 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210 3375312, - 861
E-mail : deaf.b@aaade.gr,
dos@aaade.gr,
Url : www.aaade.gr

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται για υπηρεσίες της περ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 (Α΄ 167), οι οποίες παρέχονται στην Ελλάδα από μόνιμη εγκατάσταση αλλοδαπών νομικών προσώπων/οντοτήτων με φορολογική κατοικία στην Ελβετία ή σε κράτος με το οποίο έχει συναφθεί Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.ΔΦ.) που εμπεριέχει διατάξεις περί μη διακριτικής μεταχείρισης.

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στη μη διενέργεια παρακράτησης επί των αμοιβών που καταβάλλονται για υπηρεσίες της περ. δ΄ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, οι οποίες παρέχονται στην Ελλάδα από μόνιμες εγκαταστάσεις νομικών προσώπων/οντοτήτων με φορολογική κατοικία στην Ελβετία ή σε κράτος με το οποίο έχει συναφθεί ΣΑΔΦ που εμπεριέχει διατάξεις ίδιου περιεχομένου με αυτό της παρ. 3 του άρθρου 23 της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ελβετίας, περί μη διακριτικής μεταχείρισης.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή οδηγιών σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 2 και 3 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013 στις περιπτώσεις μόνιμων εγκαταστάσεων αλλοδαπών νομικών προσώπων/οντοτήτων με φορολογική κατοικία στην Ελβετία ή σε κράτος με το οποίο έχει συναφθεί ΣΑΔΦ που εμπεριέχει διατάξεις ιδίου περιεχομένου με αυτό της παρ. 3 του άρθρου 23 της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ελβετίας, περί μη διακριτικής μεταχείρισης.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά σε μόνιμες εγκαταστάσεις νομικών προσώπων/οντοτήτων, οι οποίες λαμβάνουν αμοιβές της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ν. 4172/2013.

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, εφεξής ΚΦΕ, 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 ΚΦΕ ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περ. δ' της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παρ. 2 του άρθρου 64.
- 3.** Επίσης, με τις διατάξεις του α' εδαφίου της παρ. 3 του ίδιου άρθρου και νόμου ορίζεται ότι κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. 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. 1007/2017 εγκύκλιο Διοικητή ΑΑΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για τη φορολογική μεταχείριση των αμοιβών της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ, διευκρινίστηκε ότι οι εν λόγω αμοιβές (για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες), τις οποίες λαμβάνει μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του στην Ελλάδα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ., 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 του β' εδαφίου της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64.

5. Εντούτοις, με το άρθρο 23 «Μη διακριτική Μεταχείριση» της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας Ελλάδας - Ελβετίας (ν. 1502/1984 - Α' 192, ν. 4034/2011 - Α' 269, ν. 4105/2013 Α' 5, στο εξής: ΣΑΔΦ) ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα κάτωθι:

α. Με την παράγραφο 1 ορίζεται ότι οι υπήκοοι ενός Συμβαλλόμενου Κράτους δεν υπόκεινται στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος σε οποιαδήποτε φορολογία ή οποιαδήποτε σχετική επιβάρυνση, η οποία είναι διάφορη ή περισσότερο επαχθής από τη φορολογία και τις σχετικές επιβαρύνσεις στις οποίες υπόκεινται ή μπορούν να υπαχθούν οι υπήκοοι του άλλου αυτού Κράτους κάτω από τις αυτές συνθήκες. Ανεξάρτητα από τις διατάξεις του άρθρου 1, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται επίσης σε πρόσωπα τα οποία δεν είναι κάτοικοι ενός ή και των δύο Κρατών.

β. Σύμφωνα με την παράγραφο 2, ο όρος «υπήκοοι» σημαίνει:

-όλα τα φυσικά πρόσωπα που έχουν την ιθαγένεια ενός Συμβαλλόμενου Κράτους,

-όλα τα νομικά πρόσωπα, ενώσεις ή άλλες, οντότητες, οι οποίες αποκτούν το νομικό τους καθεστώς από το νόμο που ισχύει σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος.

γ. Με την παράγραφο 3 ορίζεται ότι η φορολογία που επιβάλλεται σε μόνιμη εγκατάσταση την οποία επιχείρηση ενός Συμβαλλόμενου Κράτους διατηρεί στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος δεν θα είναι λιγότερο ευνοϊκή στο άλλο αυτό Κράτος από τη φορολογία που επιβάλλεται σε επιχειρήσεις του άλλου αυτού Κράτους με τις αυτές δραστηριότητες. Η παρούσα διάταξη δεν μπορεί να ερμηνευθεί ότι υποχρεώνει ένα Συμβαλλόμενο Κράτος να χορηγεί σε κατοίκους του άλλους Κράτους οποιοσδήποτε προσωπικές εκπώσεις, απαλλαγές και μειώσεις για φορολογικούς σκοπούς λόγω προσωπικής καταστάσεως ή οικογενειακών υποχρεώσεων, τις οποίες χορηγεί στους δικούς του κατοίκους.

6. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι οι διατάξεις των ΣΑΔΦ κυρώνονται με νόμο και σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ.1 του Συντάγματος, έχουν, ως εκ τούτου, υπερνομοθετική ισχύ, με την παρούσα 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, με φορολογική κατοικία στην Ελβετία δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, κατ' όμοιο τρόπο

με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα φορολογικούς κατοίκους Ελλάδας που λαμβάνουν παρόμοιες αμοιβές.

Από την ως άνω απαλλαγή εξαιρούνται, ομοίως με τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα, οι αμοιβές που λαμβάνουν τα πιο πάνω αλλοδαπά νομικά πρόσωπα για τις υπηρεσίες της παρ. 2 του άρθρου 64 (διενέργεια παρακράτησης με συντελεστές 1%, 4% ή 8%), καθώς και οι αμοιβές για τεχνικά έργα του β' εδαφίου της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ (διενέργεια παρακράτησης με συντελεστή 3%).

7. Τα ως άνω αναφερόμενα εφαρμόζονται και για τις αμοιβές της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ που λαμβάνουν μόνιμες εγκαταστάσεις νομικών προσώπων/οντοτήτων, εφόσον η φορολογική τους κατοικία βρίσκεται σε κράτος με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ. στην οποία περιλαμβάνονται διατάξεις ιδίου περιεχομένου με αυτό της παρ. 3 του άρθρου 23 της ΣΑΔΦ Ελλάδας – Ελβετίας, περί μη διακριτικής μεταχείρισης (ως συνημμένο Παράρτημα – δεν συμπεριλαμβάνονται επί αυτού οι ΣΑΔΦ με χώρες της ΕΕ/ΕΟΧ, για τις μόνιμες εγκαταστάσεις των οποίων εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 62 του ΚΦΕ).
8. Από την έκδοση της παρούσας οι ΠΟΛ. 1120/2014 και ΠΟΛ. 1007/2017 εγκύκλιοι παύουν να ισχύουν, κατά το μέρος που ρυθμίζεται διαφορετικά με την παρούσα.

Τυχόν παρακρατηθέντα ποσά δεν επιστρέφονται, αλλά ο παρακρατηθείς φόρος συμψηφίζεται με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των οικείων φορολογικών ετών.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/νση ΣΔΟΕ Μακεδονίας
3. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
4. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο κ. Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
4. 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'
- 5.ΔΤΔ – Εγκεκριμένοι Οικονομικοί Φορείς
- 6.Υπουργείο Ανάπτυξης & Επενδύσεων, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών, Πλ. Κάνιγγος - 101 81, Αθήνα
- 7.Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ) Βουλής 7 - 105 62, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογίας
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α' , Β' , Γ'
7. Διεύθυνση Διεθνών Φορολογικών Σχέσεων (Δ.Δ.ΦΟ.Σ.) - Τμήμα Α'

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΣΥΓΚΕΝΤΡΩΤΙΚΟΣ ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΜΒΑΣΕΩΝ ΑΠΟΦΥΓΗΣ ΔΙΠΛΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Η/ΚΑΙ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ ΠΟΥ ΕΜΠΕΡΙΕΧΟΥΝ ΔΙΑΤΑΞΗ ΠΕΡΙ ΜΗ ΔΙΑΚΡΙΤΙΚΗΣ ΜΕΤΑΧΕΙΡΙΣΗΣ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟΥ ΜΕ ΑΥΤΟ ΤΗΣ ΠΑΡ.3 ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 23 ΤΗΣ ΣΑΔΦ ΕΛΛΑΔΑΣ ΕΛΒΕΤΙΑΣ (ΑΡΘΡΟ 24§3 ΠΡΟΤΥΠΗΣ ΣΥΜΒΑΣΗΣ ΟΟΣΑ) (ΕΚΤΟΣ ΤΩΝ Σ.Α.Δ.Φ. ΜΕ ΧΩΡΕΣ ΕΕ/ΕΟΧ)

ΑΥΞΩΝ ΑΡΙΘΜΟΣ	ΧΩΡΑ	ΝΟΜΟΣ
<u>1</u>	Άγιος Μαρίνος	4243/2014
<u>2</u>	Αζερμπαϊτζάν	3826/2010
<u>3</u>	Αίγυπτος	3484/2006
<u>4</u>	Αλβανία	2755/1999
<u>5</u>	Αρμενία	3014/2002
<u>6</u>	Βοσνία Ερζεγοβίνη	3795/2009
<u>7</u>	Γεωργία	3045/2002
<u>8</u>	Ην. Αραβικά Εμιράτα	4234/2014
<u>9</u>	Ην. Βασίλειο	2732/1953
<u>10</u>	Ισραήλ	2572/1998
<u>11</u>	Καναδάς	3824/2010, 4035/2011
<u>12</u>	Κατάρ	3823/2010
<u>13</u>	Κίνα	3331/2005
<u>14</u>	Κορέα	2571/1998
<u>15</u>	Κουβέιτ	3330/2005
<u>16</u>	Μαρόκο	3820/2010
<u>17</u>	Μεξικό	3406/2005
<u>18</u>	Μολδαβία	3357/2005
<u>19</u>	Ν. Αφρική	3085/2002
<u>20</u>	Ουκρανία	3046/2002
<u>21</u>	Ουζμπεκιστάν	2659/1998
<u>22</u>	Ρωσία	3047/2002, 3679/2008
<u>23</u>	Σερβία	3825/2010
<u>24</u>	Σιγκαπούρη	4879/2021
<u>25</u>	Τουρκία	3228/2004
<u>26</u>	Τυνησία	3742/2009
<u>27</u>	ΗΠΑ ¹	2548/1953

¹ Άρθρο XVI παρ. 3: «Οι πολίται ή υπήκοοι ενός των Συμβαλλομένων Κρατών δεν θα υπόκεινται, καθ' ον χρόνον διαμένουν εν τη ετέρα Συμβαλλομένη Χώρα εις άλλους ή βαρυτέρους φόρους από τους επιβαλλομένους εις τους πολίτας ή υπηκόους του ετέρου Συμβαλλομένου Κράτους τους κατοικούντας εν τω εδάφει του. Ο όρος «πολίτης» ή «υπήκοος», ως χρησιμοποιείται εν τω παρόντι άρθρω περιλαμβάνει πάντα τα νομικά πρόσωπα, εταιρείας προσώπων και συνεταιρισμούς (Associations) συνεστημένους ή λειτουργούντας κατά τους ισχύοντας νόμους των αντιστοίχων Συμβαλλομένων Κρατών. Εν τω παρόντι άρθρω δια του όρου «φόρος» νοούνται αι πάσης φύσεως και είδους φόροι είτε ούτοι τυγχάνουν εθνικοί, ομοσπονδιακοί, πολιτειακοί, επαρχιακοί ή δημοτικοί.»