

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Αθήνα, 13 Μαΐου 2020

Αριθ. Πρωτ.: Ε.2069

Ε.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
Τηλέφωνο : 210-3375456
Fax : 210-3375001

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

ΘΕΜΑ: Απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου επί τόκων ΟΕΔ που αποκτά νομικό πρόσωπο ή οντότητα φορολογικός κάτοικος αλλοδαπής.

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

1. Με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα από τόκους που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα φορολογείται με συντελεστή 15%. Με τις διατάξεις του άρθρου 61 και της περ. β΄ της παρ. 1 των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι στους τόκους που καταβάλλουν φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα, ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 15%.

2. Περαιτέρω, με την παρ. 2 του άρθρου 3 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι 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. Ειδικά, ως προς το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με την περ. ε΄ του άρθρου 5 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι φορολογείται στην Ελλάδα μόνο το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης, δηλαδή μόνο το εισόδημα το οποίο αποδίδεται

(συνδέεται) με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση (βλ. και την ΠΟΛ.1120/2014, αναφορικά με τις αμοιβές που λαμβάνει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα).

3. Με τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ΄ της παραγράφου 1, η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Τα παραπάνω ισχύουν με την επιφύλαξη των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας. Στις περιπτώσεις που το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή οντότητα αποκτά εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα που συνδέονται με την μόνιμη εγκατάσταση, αποτελούν δηλαδή μέρος της επιχειρηματικής δραστηριότητάς του στην Ελλάδα (γεγονός το οποίο προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της ΜΕ στην Ελλάδα), φορολογείται για τα εισοδήματα αυτά με τις γενικές διατάξεις χωρίς εξάντληση της φορολογικής του υποχρέωσης.

Περαιτέρω, και πάντα με την επιφύλαξη των ΣΑΔΦ, σε περίπτωση που αλλοδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά αφενός μεν παθητικό εισόδημα το οποίο δεν συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση, αφετέρου δε και κάποιο άλλο παθητικό εισόδημα, το οποίο συνδέεται με μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, για μεν το πρώτο θα πρέπει να διενεργηθεί παρακράτηση με εξάντληση, ενώ για το δε δεύτερο θα φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις χωρίς εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης (συμψηφισμός του παρακρατηθέντος φόρου στη δήλωση).

4. Με την ΠΟΛ.1042/2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ε΄ του άρθρου 5 και της παρ.2 του άρθρου 47 του ν.4172/2013 συνάγεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατ' αρχήν δεν υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που αποκτούν από πηγές Ελλάδος. Ωστόσο, στην ίδια εγκύκλιο αναφέρεται ότι κατά παρέκκλιση των ανωτέρω και με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 64 και από τη συστηματική ερμηνεία του άρθρου 63 συνάγεται ότι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 63. Ειδικότερα, για τη φορολόγησή τους με βάση την παρ.3 του άρθρου 64

ενεργείται παρακράτηση στα ανωτέρω εισοδήματα με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης. Οι διατάξεις αυτές εφαρμόζονται με την επιφύλαξη εφαρμογής των ΣΑΔΦ που τυχόν ορίζουν διαφορετικά.

5. Με τις διατάξεις της παραγράφου 9 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, όπως αυτές ισχύουν μετά την αντικατάστασή τους με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του ν.4646/2019 ορίζεται ότι ειδικά το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου και από τόκους εταιρικών ομολογιών της παραγράφου 5 του άρθρου 37 που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, καθώς και φυσικά πρόσωπα φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την παράγραφο 1 του ίδιου άρθρου και νόμου.

6. Στην υπηρεσία μας έχουν υποβληθεί ερωτήματα σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν νομικά πρόσωπα ή οντότητες φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής (χρηματοπιστωτικά ιδρύματα) εγκατεστημένοι στην αλλοδαπή, σε χώρα με την οποία υπάρχει σε ισχύ Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας, οι οποίοι διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμες εγκαταστάσεις, ωστόσο η υπόψη αγορά κρατικών ομολόγων ή και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου δεν βάρυνε τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση στην Ελλάδα (όπως αυτό προκύπτει από τα τηρούμενα από την εν λόγω ΜΕ λογιστικά αρχεία και στοιχεία) και κατ' επέκταση το εισόδημα από τόκους δεν συνδέεται με την εν λόγω μόνιμη εγκατάσταση.

7. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι σε περίπτωση που αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή οντότητα διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι συνδέονται με αυτήν την μόνιμη εγκατάσταση, επί αυτών διενεργείται παρακράτηση η οποία συμψηφίζεται με τον φόρο εισοδήματος της μόνιμης εγκατάστασης. Αντίθετα, στην περίπτωση που οι τόκοι δεν αποκτώνται από το υποκατάστημα αλλά από το κεντρικό στην αλλοδαπή (δηλαδή δεν αποδίδονται στο υποκατάστημα αυτό, ήτοι: δεν εγγράφονται ως εισόδημα στα λογιστικά αρχεία που τηρεί η ΜΕ στην Ελλάδα), δεν αποτελούν εισόδημα της μόνιμης εγκατάστασης (επιχ. δραστηριότητα). Στους τόκους αυτούς διενεργείται παρακράτηση από τον καταβάλλοντα, σύμφωνα με την παρ. 1 και την παρ. 3 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 με εξάντληση της υποχρέωσης ως προς το κεντρικό, με την επιφύλαξη της παρ.9 του ίδιου άρθρου. Συνεπώς, η απαλλαγή από την παρακράτηση, η οποία προβλέπεται από την παρ. 9 του άρθρου 64, εξαρτάται ευθέως από την υποχρέωση παρακράτησης με

εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης η οποία προβλέπεται και διενεργείται σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 64. Η δε παρ. 3 του άρθρου 64 δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση αλλοδαπού νομικού προσώπου ή οντότητας το οποίο διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

8. Κατόπιν όλων όσων αναφέρθηκαν παραπάνω διευκρινίζεται ότι η απαλλαγή από την παρακράτηση η οποία προβλέπεται στην παρ.9 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 αφορά όχι μόνο τις περιπτώσεις που το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή οντότητα δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα αλλά και την περίπτωση που, παρόλο που το εν λόγω πρόσωπο διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το υπόψη εισόδημα από τόκους αποδίδεται στο κεντρικό στην αλλοδαπή και δεν σχετίζεται με τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση στην Ελλάδα, γεγονός το οποίο προκύπτει και αποδεικνύεται από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Επιχειρησιακή Δ/ση ΣΔΟΕ Αττικής & Επιχειρησιακή Δ/ση 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
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού

3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως 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/ση Αγοράς, Δ/ση 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 Φορολογικής Διοίκησης
3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
6. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α΄, Β΄, Γ΄