

**Οι αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα,**

ανεξάρτητα εάν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%, υπό την επιφύλαξη των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

**ΕΡΩΤΗΜΑ**

Ελληνική εξαγωγική επιχείρηση, με εξαγωγές κυρίως στην Γερμανία, έχει συνάψει σύμβαση συνεργασίας με φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, μόνιμο κάτοικο αλλά και φορολογικό κάτοικο Γερμανίας, για παροχή συμβουλευτικών υπηρεσιών.

Υποχρεούται η Ελληνική επιχείρηση να διενεργήσει παρακράτηση φόρου 20% στο ποσόν της αμοιβής σύμφωνα με τα άρθρα 62 και 64 Ν. 4172/2013;

**ΓΝΩΜΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΕΠΙΤΡΟΠΗΣ**

Η Γνώμη της Φορολογικής Επιτροπής σχετικά με το παραπάνω ερώτημα σας είναι η εξής:

• Με την ΠΟΛ.1120/25.4.2014 με την οποία κοινοποιήθηκαν μεταξύ των άλλων και οι διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 καθώς και της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, αναφορικά με την παρακράτηση φόρου στις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες δόθηκαν οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

«Άρθρο 62 Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση

1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) ορίζονται οι περιπτώσεις πληρωμών που αφορούν αμοιβές, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Συγκεκριμένα, σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται οι πληρωμές για αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξάρτητα εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο.

Βάσει της ανωτέρω διάταξης σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται μόνο οι αμοιβές που λαμβάνουν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, δηλαδή οι ατομικές επιχειρήσεις, καθώς και οι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κ.Φ.Α.Σ. που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, τα οποία παρέχουν τις ανωτέρω υπηρεσίες σε υπόχρεους του άρθρου 61 του ίδιου νόμου (νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορείς γενικής κυβέρνησης, κ.λπ.).

Επισημαίνεται ότι κατά την καταβολή των υπόψη αμοιβών σε ημεδαπά ή αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, για υπηρεσίες που παρέχουν είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή, διενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 64, με την οποία δεν επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης αλλά ο φόρος που παρακρατήθηκε θα πιστωθεί έναντι του φόρου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ. 3 και 4 του άρθρου 64 του ν.4172/2013). Ειδικά για τις αμοιβές που λαμβάνουν τα αλλοδαπά φυσικά πρόσωπα, τα ανωτέρω εφαρμόζονται υπό την επιφύλαξη των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (ΣΑΔΦ).

...

Άρθρο 64 Συντελεστής παρακράτησης φόρου

1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, όπως ισχύει, ορίζεται ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στην περίπτωση πληρωμών

αμοιβών για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες.

Συγκεκριμένα, ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες ανέρχεται σε είκοσι τοις εκατό (20%), ο οποίος επιβάλλεται στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του Φ.Π.Α.

...»

Σύμφωνα με τα παραπάνω, εφόσον οι αμοιβές καταβάλλονται για συμβουλευτικές υπηρεσίες της παραγράφου 1δ' του άρθρου 62 του Ν.4172/2013, υφίσταται κατ' αρχήν υποχρέωση παρακράτησης φόρου 20%, με βάση το άρθρο 64 παρ.1δ' του Ν.4172/2013.

• Στον Α.Ν. 52/1967 (Φ.Ε.Κ. 134/4-8-1967, τ.Α'), με τον οποίο έχει κυρωθεί η συμφωνία περί αποφυγής της διπλής φορολογίας μεταξύ Ελλάδος – Γερμανίας, στο άρθρο 11 που αναφέρεται στις «επαγγελματικές υπηρεσίες» ορίζεται ότι:

«Άρθρο 11 Α.Ν. 52/1967

(1) Εισόδημα κτώμενον υπό κατοίκου ενός των Συμβαλλομένων Κρατών έναντι επαγγελματικών υπηρεσιών ή ετέρας ανεξαρτήτου δραστηριότητας παρομοίας φύσεως, θα φορολογηθεί μόνον εν τω Κράτει τούτω, εκτός εάν έχη εις την διάθεσίν του κανονικώς καθωρισμένην βάσιν εις το έτερον Συμβαλλόμενον Κράτος προς τον σκοπόν της ασκήσεως της δραστηριότητός του. Εάν διαθέτη τοιαύτην καθωρισμένην βάσιν το μέρος εκείνο του εισοδήματος το προερχόμενον εκ της καθωρισμένης βάσεως δύναται να φορολογηθή εν τω ετέρω Κράτει.

Ανεξαρτήτως των διαλαμβανομένων εις τα προηγουμένας διατάξεις, εισόδημα κτώμενον υπό προσώπων παρεχόντων υπηρεσίας δημοσίας ψυχαγωγίας, ήτοι καλλιτεχνών θεάτρου, κινηματογράφου, ραδιοφώνου ή τηλεοράσεως και υπό μουσικών και αθλητών, εκ της προσωπικής αυτών δράσεως ως τοιαύτης, δύναται να φορολογηθή εν τω Συμβαλλομένω Κράτει όπου διεξάγεται η τοιαύτη δράσις».

Σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής μας Νομοθεσίας (Ν. 4172/2013) στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που καταβάλλονται σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα εάν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή, προβλέπεται παρακράτηση φόρου 20%.

Όμως, από το άρθρο 11 της Σ.Α.Δ.Φ. μεταξύ Ελλάδας και Γερμανίας που είναι σε ισχύ δεν προβλέπεται παρακράτηση φόρου εισοδήματος στις αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που θα καταβληθούν σε φυσικό πρόσωπο φορολογικό κάτοικο Γερμανίας.

Επομένως εάν από τον λήπτη της αμοιβής ζητηθεί η εφαρμογή των διατάξεων της Σ.Α.Δ.Φ. και προσκομισθούν τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, δεν θα διενεργηθεί παρακράτηση φόρου. Σημειώνεται ότι οι διατάξεις της Σ.Α.Δ.Φ. έχουν αυξημένη τυπική ισχύ και υπερισχύουν αυτών του εσωτερικού δικαίου.

Τέλος, από τον καταβάλλοντα την αμοιβή θα πρέπει να υποβληθεί στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. μηδενική δήλωση παρακρατούμενου φόρου με επισυναπτόμενο το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος.

Νομοθεσία-Νομολογία

ΠΟΛ.1120/25.4.2015

Α.Ν. 52/1967

Πηγή: Taxheaven