

## **Η παρακράτηση φόρου αμοιβών αλλοδαπών και οι Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας**

Παρακράτηση φόρου

Μετά την εφαρμογή του νέου νόμου περί Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, έχει δημιουργηθεί μείζον θέμα ως προς την παρακράτηση φόρου επί των αμοιβών που καταβάλλονται σε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές.

Το πρόβλημα προέρχεται αφενός μεν από την παρακράτηση φόρου επί αυτών των αμοιβών η οποία δεν αναφερόταν στον προϊσχύοντα Ν. 2238/94, αφετέρου δε από την μη εισέτι διευκρίνιση της πραγματικής ερμηνείας της έννοιας της αμοιβής και ποιες ειδικά περιπτώσεις αφορά.

Σύμφωνα με το άρθρο 61 του Ν. 4172/2013 περί Κ.Φ.Ε. «Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.»

Σύμφωνα με το άρθρο 62 του ίδιου νόμου «3. 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. Το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί για το εισόδημα από δικαιώματα και τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιες αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέντα φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.»

Στο σημείο αυτό πρέπει επισημάνουμε ότι το Επιστημονικό Συμβούλιο της Βουλής, σημείωσε ότι οι παραπάνω έννοιες οι οποίες προσδιορίζουν τα αντικείμενα του φόρου, είναι γενικές και ασαφείς και πρέπει οπωσδήποτε να προσδιοριστούν νομοθετικά.

Τέλος, με την παρ. δ' του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013, ορίζεται ότι ο συντελεστής παρακράτησης σε αμοιβές κλπ. ανέρχεται σε 20%

Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας

Στην ελληνική έννομη τάξη οι διεθνείς συμβάσεις, οι οποίες έχουν κυρωθεί με νόμο και έχουν τεθεί σε ισχύ, υπερισχύουν της εθνικής νομοθεσίας σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 28 του Συντάγματος.

Γενικά στις Σ.Α.Δ.Φ. εφαρμόζονται δύο μέθοδοι: Η μέθοδος της εξαίρεσης σύμφωνα με την οποία το κράτος κατοικίας δεν φορολογεί το εισόδημα που κτάται στο άλλο συμβαλλόμενο κράτος, μπορεί όμως να το συμπεριλάβει στο σύνολο των εισοδημάτων του φορολογουμένου έτσι ώστε αυτός να φορολογηθεί με υψηλότερο συντελεστή (προοδευτικότητα της φορολογίας). Η άλλη μέθοδος είναι αυτή της πίστωσης του φόρου όπου το κράτος της κατοικίας προβαίνει στην έκπτωση του φόρου που αναλογεί σε αυτό, του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή και μέχρι του ποσού του φόρου που οφείλεται σε αυτό.

Περαιτέρω, για την εφαρμογή των Σ.Α.Δ.Φ. ισχύει η πιστοποίηση κατά την οποία ο αλλοδαπός δικαιούχος του εισοδήματος επικαλείται την οικεία Σ.Α.Δ.Φ. και ζητεί την άμεση εφαρμογή της, υποβάλλοντας σχετική αίτηση στην οποία είναι κατά κανόνα ενσωματωμένο «πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας», συμπληρωμένο, υπογεγραμμένο και σφραγισμένο κατάλληλα από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική αρχή. Κατά τη μέθοδο της επιστροφής γίνεται παρακράτηση κατ' αρχήν του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας και κατόπιν ο αλλοδαπός δικαιούχος του εισοδήματος ζητάει με αίτησή του την επιστροφή του παρακρατηθέντος φόρου, βάσει της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. στην οποία είναι ενσωματωμένο κατά κανόνα το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας. Σημειώνουμε πάντως πως με την εγκύκλιο Ε.7911/120/10.4.1985 ΠΟΛ 79 καθιερώθηκε η διαδικασία επιστροφής του φόρου (Refund system) η οποία όμως όπως διευκρινίστηκε με την εγκύκλιο Δ. 537/170/27.1.1988 ΠΟΛ. 25 έχει εφαρμογή μόνο σε δικαιώματα (royalties) και μερίσματα (Dividends).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι επειδή η χώρα μας από την 1/1/2014 έχει υιοθετήσει τη μέθοδο της παρακράτησης του φόρου με βάση του άρθρου 62 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, θα πρέπει να υποβληθεί αίτηση από τον αλλοδαπό δικαιούχο φορολογικό κάτοικο ξένης χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σ.Α.Δ.Φ. για την πλήρη ή μερική του απαλλαγή από την παρακράτηση φόρου για εισοδήματα που αποκτώνται στην Ελλάδα.