

Αθήνα, 25 Απριλίου 2014

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Α) ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
1) Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ (Δ12)
ΤΜΗΜΑΤΑ: Α', Β'
2) Δ/ΝΣΗ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΟΥ ΣΧΕΔΙΑΣΜΟΥ
ΤΜΗΜΑ: Γ
Β) Δ/ΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α' ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10
Ταχ. Κωδ.: 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνο: 210 - 3375312
ΦΑΞ: 210-3375001

ΕΞΑΙΡΕΤΙΚΩΣ ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΠΟΛ 1117/2014

ΘΕΜΑ: Εφαρμογή των διατάξεων της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. [2238/1994](#), όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το ν. [4172/2013](#) για τα ποσά υπεραξίας που αποκτήθηκαν από αλλοδαπούς δικαιούχους χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν τεθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα και σε συνέχεια της [ΠΟΛ.1102/13.5.2013](#) εγκυκλίου μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 1 του άρθρου 24 του ν. [2238/1994](#), όπως αυτές ίσχυαν πριν την κατάργησή τους με το ν. [4172/2013](#) οριζόταν, ότι ως εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από τη μεταβίβαση ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου και εταιρικών ομολόγων σε τιμή ανώτερης της τιμής κτήσης τους.
2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 99 του ν. [2238/1994](#) οριζόταν ότι, αντικείμενο φόρου σε αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας, καθώς και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς οι οποίοι αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων, ήταν το καθαρό εισόδημα και το καθαρό κέρδος το οποίο προέκυπτε από πηγή που βρίσκεται στην Ελλάδα, καθώς και το καθαρό εισόδημα ή κέρδος το οποίο προέκυπτε από τη μόνιμη εγκατάσταση της επιχείρησης στην Ελλάδα κατά την έννοια του άρθρου 100.
3. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 114 του ν. [2238/1994](#), οριζόταν ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 εφαρμόζονταν ανάλογα και όταν ο καταβάλλον το εισόδημα ή δικαιούχος αυτού ήταν νομικό πρόσωπο ή επιχείρηση από τα αναφερόμενα στο άρθρο 101 του νόμου αυτού. Εξαιρετικά, αν ο δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, εκτός μερισμάτων και τόκων από μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους, που προέρχονταν από τα διανεμόμενα κέρδη ημεδαπής ανώνυμης

εταιρίας, ήταν πρόσωπο από τα αναφερόμενα στην περ. δ' της [παρ. 1 του άρθρου 101](#), το οποίο όμως δεν είχε μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, το ποσοστό του παρακρατούμενου φόρου οριζόταν σε τριάντα τρία τοις εκατό (33%) στο εισόδημα αυτό και ο αλλοδαπός δικαιούχος δεν υποχρεούνταν στην υποβολή της ετήσιας φορολογικής δήλωσης για το πιο πάνω εισόδημα. Όταν δικαιούχος του εισοδήματος από κινητές αξίες, με εξαίρεση τα μερίσματα, ήταν φυσικό πρόσωπο κάτοικος αλλοδαπής, η παρακράτηση φόρου ενεργείτο με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%).

4. Με την [ΠΟΛ.1102/13.5.2013](#) εγκύκλιο μας, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της περ. θ' της [παρ. 1 του άρθρου 24](#) του ν. [2238/1994](#), διευκρινίσθηκε μεταξύ άλλων ο χρόνος και ο υπόχρεος διενέργειας παρακράτησης φόρου στις πιο πάνω περιπτώσεις. Ειδικότερα, όπως αναφέρεται στην υπόψη εγκύκλιο, η παρακράτηση φόρου διενεργείται από τον καταβάλλοντα (μεσολαβούσα Τράπεζα ή Εταιρεία Παροχής Επενδυτικών Υπηρεσιών) κατά το χρόνο καταβολής ή πίστωσης του λογαριασμού του δικαιούχου.

Ωστόσο, δεν αντιμετωπίστηκε το ζήτημα παρακράτησης για τους αλλοδαπούς δικαιούχους χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι οποίοι αποκτούν εισόδημα από τη μεταβίβαση των ως άνω τίτλων και αναφέρθηκε ότι με νεότερη διαταγή μας θα δοθούν οδηγίες για το χειρισμό του υπόψη θέματος.

5. Ενόψει των ανωτέρω, με την παρούσα γίνεται δεκτό ότι ο οφειλόμενος φόρος για τα ποσά της υπεραξίας που αποκτήθηκαν από αλλοδαπούς δικαιούχους (φυσικά ή νομικά πρόσωπα) χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, μέχρι την έναρξη ισχύος του ν. [4172/2013](#), όταν δεν έχει μεσολαβήσει ημεδαπός φορέας πληρωμής ώστε να έχει προβεί σε παρακράτηση φόρου, θα πρέπει να αποδοθεί από τον ίδιο τον δικαιούχο. Η απόδοση του φόρου θα γίνει εφάπαξ με υποβολή δήλωσης μέσα σε δύο (2) μήνες από την έκδοση της παρούσας. Ο αλλοδαπός δικαιούχος θα πρέπει να προσκομίζει βεβαίωση του αρμόδιου αλλοδαπού φορέα πληρωμής, επίσημα μεταφρασμένη, από την οποία να προκύπτει το ποσό του κεφαλαιακού κέρδους που απέκτησε.

Τα ίδια ισχύουν και όταν έχει μεσολαβήσει ημεδαπός φορέας πληρωμής, αλλά όμως οι μεταβιβάσεις των τίτλων είχαν λάβει χώρα μέσω συλλογικών λογαριασμών πελατείας που τηρούνται ανά αλλοδαπό θεματοφύλακα και όχι ατομικά ανά επενδυτή.

Τα έσοδα από το φόρο (33% ή 20%) που καταβάλλεται σύμφωνα με τα ανωτέρω καταχωρούνται στον ΚΑΕ 0144.

Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες ο πραγματικός δικαιούχος (beneficial owner) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους με το οποίο η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση Αποφυγής της Διπλής Φορολογίας του Εισοδήματος (Σ.Α.Δ.Φ.Ε), αυτός μπορεί να επικαλεστεί τις ευνοϊκότερες διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ.Ε, με την υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ, της ΑΙΤΗΣΗΣ για την εφαρμογή της συγκεκριμένης Σ.Α.Δ.Φ.Ε, δεόντως συμπληρωμένης, καθώς και υπογεγραμμένης και σφραγισμένης από την αρμόδια αλλοδαπή φορολογική Αρχή.

Σημειώνεται ότι, στην ιστοσελίδα της Διεύθυνσης Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων, στην ηλεκτρονική Διεύθυνση: http://www.gsis.gr/gsis/info/gsis_site/ddos, βρίσκονται αναρτημένα, στην ελληνική και στην αγγλική γλώσσα, τα κείμενα των Σ.Α.Δ.Φ.Ε

που έχει συνάψει η Ελλάδα με άλλα κράτη και βρίσκονται σε ισχύ, καθώς και τα Έντυπα Εφαρμογής των Σ.Α.Δ.Φ.Ε. Στην ίδια παραπάνω ηλεκτρονική διεύθυνση βρίσκονται αναρτημένα και τα Έντυπα της Αίτησης Επιστροφής Φόρου Εισοδήματος βάσει των Σ.Α.Δ.Φ.Ε.

6. Οι αλλοδαποί δικαιούχοι (φυσικά ή νομικά πρόσωπα), οι οποίοι υποβάλλουν τη δήλωση της περ. 5 της παρούσας, που δε διαθέτουν ταχυδρομική διεύθυνση στην Ελλάδα, υποχρεούνται να ορίσουν φορολογικό εκπρόσωπο στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της απόφασης [ΠΟΛ.1283/30.12.2013](#) (ΦΕΚ 3367Β') του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, με την υποβολή στη Φορολογική Διοίκηση της σχετικής για τη χορήγηση Α.Φ.Μ. δήλωσης, συνυποβάλλοντας το έντυπο Μ7 «Δήλωση Σχέσεων Φορολογουμένου» και απλή έγγραφη δήλωση με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής τους, για τον ορισμό του.

Ειδικότερα για τη χορήγηση Α.Φ.Μ. σε αλλοδαπό δικαιούχο, φυσικό πρόσωπο υποβάλλεται το έντυπο Μ1 «Δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ./Μεταβολής ατομικών στοιχείων», ενώ σε νομικό πρόσωπο υποβάλλεται το έντυπο Μ3 «Δήλωση Έναρξης /Μεταβολής μη Φυσικού Προσώπου» και συνυποβάλλονται κατά περίπτωση, εκτός των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο, τα δικαιολογητικά του άρθρου 3 και της παρ.ζ) της περ. 6 του άρθρου 6 της απόφασης [ΠΟΛ.1006/31.12.2013](#) (ΦΕΚ 19Β') του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων. Επίσης από τα νομικά πρόσωπα συνυποβάλλεται και το έντυπο Μ9 «Δήλωση Στοιχείων Έδρας Αλλοδαπής Επιχείρησης».

Οι ανωτέρω δηλώσεις παραλαμβάνονται από όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, της στήλης 5 της περ. 115, στα οποία μεταβιβάστηκαν αρμοδιότητες, σύμφωνα με την Απόφαση [Δ6Α 1036682 ΕΞ 25.2.2014](#) (ΦΕΚ 478Β') του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την Απόφαση [Δ6Α 1054391ΕΞ 1.4.2014](#) (ΦΕΚ 796Β').

Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΘΕΟΧΑΡΗΣ ΘΕΟΧΑΡΗΣ