



ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΥΣΑ

ΑΔΑ:
ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 30 Ιουνίου 2015

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
1. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β'
2. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΤΜΗΜΑ Ζ' Κ.Φ.Α.Σ.
3. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΠΑΡΟΧΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΣΤ' ΜΗΤΡΩΟΥ

ΠΟΛ:1138

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες: Θ. Κακλαμάνης, Ε. Καπούτσου

Δ. Καρύδη

Τηλέφωνο : 210 – 3375312

210 - 3638389

ΦΑΞ : 210 – 3375001

210 - 3641620

ΘΕΜΑ: Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος αλλοδαπών εταιρειών ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα, μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

ΑΜΕΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 68 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση.

2. Με την ΠΟΛ.1060/19.03.2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος υφίσταται και στην περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες δεν αποκτούν εισόδημα.

3. Όσον αφορά στα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και αποκτούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία στην ημεδαπή, με την ΠΟΛ.1069/23.03.2015 εγκύκλιο διευκρινίσθηκε ότι στην περίπτωση που ο αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει Σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, εφαρμογή θα έχουν οι διατάξεις της αντίστοιχης Σύμβασης που ισχύει. Έτσι, ακόμα και όταν το εισόδημα από ακίνητα χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση την εσωτερική νομοθεσία της χώρας πηγής του εισοδήματος, όπως συμβαίνει στην περίπτωση της Ελλάδας, το εισόδημα από ακίνητα εξακολουθεί να φορολογείται στην χώρα πηγής (Ελλάδα), όπως ορίζει το εσωτερικό δίκαιο, σύμφωνα με το αντίστοιχο άρθρο περί εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των ΣΑΔΦ (συνήθως το άρθρο 6 των εν λόγω συμβάσεων) και το άρθρο περί φορολόγησης κερδών επιχειρήσεων (συνήθως το άρθρο 7 των εν λόγω συμβάσεων), χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι.

Στην περίπτωση που αλλοδαπός δικαιούχος νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα δεν έχει σε ισχύ σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας, τότε ο εν λόγω αλλοδαπός αποκτά εκ της εκμεταλλεύσεως του ακινήτου μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 6 του ν. 4172/2013.

Και στις δυο παραπάνω περιπτώσεις ο αλλοδαπός δικαιούχος για το εισόδημά του αυτό φορολογείται, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 47 και 58 του ν.4172/2013 και για το σκοπό αυτό υποβάλλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος με τις διατάξεις του άρθρου 68 του ίδιου ως άνω νόμου.

4. Επίσης, με το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1053891 ΕΞ2015/21.4.2015 έγγραφό μας έχει γίνει δεκτό, ότι στην περίπτωση που η αλλοδαπή εταιρία ιδιοκτησίας ακινήτου στην Ελλάδα είναι κάτοικος χώρας με την οποία η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή διπλής φορολογίας και το εισόδημα από ακίνητα φορολογείται στη χώρα πηγής (Ελλάδα) χωρίς να εξετάζεται αν υπάρχει μόνιμη εγκατάσταση του αλλοδαπού δικαιούχου στην Ελλάδα ή όχι, η αλλοδαπή εταιρία φορολογείται στην Ελλάδα ανάλογα με τη νομική της μορφή και την κατηγορία των βιβλίων που τηρεί (παρ. 1 άρθρου 58 και παρ. 1 και 2 άρθρου 71 ν. 4172/2013).

5. Κατόπιν των ανωτέρω, με την παρούσα διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

α) Αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που αποκτούν στην Ελλάδα εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ανεξάρτητα από το αν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, εκπίπτουν το σύνολο των δαπανών τους με τις προϋποθέσεις που ορίζονται με τις διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013 (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιός μας).

β) Για τον υπολογισμό, από 1.1.2014 και μετά, των φορολογικών αποσβέσεων των ακινήτων στην Ελλάδα των πιο πάνω προσώπων και λόγω της αλλαγής του τρόπου διενέργειας των αποσβέσεων από τα πρόσωπα αυτά, δεδομένου ότι πλέον το εισόδημά τους από ακίνητη περιουσία αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013, λαμβάνεται το κόστος κτήσης ή κατασκευής του ακινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 24 του ν.4172/2013, ανεξάρτητα από το χρόνο απόκτησης ή κατασκευής αυτού, δηλαδή είτε αυτό αποκτήθηκε / κατασκευάστηκε πριν από την 1.1.2014 είτε μετά την ημερομηνία αυτή. Ως κόστος κτήσης / κατασκευής λαμβάνεται αυτό που προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία, ενώ σε περίπτωση που δεν υπήρχε υποχρέωση τήρησης βιβλίων λαμβάνεται το τίμημα, όπως προκύπτει από τον τίτλο με τον οποίο αποκτήθηκε το σχετικό ακίνητο, ή από οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο (παραστατικά, κ.λπ.) σε περίπτωση κατασκευής του ακινήτου. Επισημαίνεται ότι για τον υπολογισμό των κατά τα ανωτέρω αποσβέσεων λαμβάνονται υπόψη οι αποσβέσεις που αναλογούν στα προηγούμενα της έναρξης ισχύος του ν. 4172/2013 έτη (διαχειριστικές περιόδους) και θα είχαν πραγματοποιηθεί αν τα εν λόγω πρόσωπα εξέπιπταν φορολογικές αποσβέσεις, υπολογιζόμενες εξωλογιστικά με βάση τους συντελεστές που ίσχυαν κατά τα έτη αυτά (περ.στ' παρ.1 άρθρου 31 ν.2238/1994), ώστε το συνολικό ποσό των φορολογικών αποσβέσεων να μην υπερβαίνει το κόστος κτήσης / κατασκευής του ακινήτου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 και την ΠΟΛ. 1073/31.3.2015 εγκύκλιό μας.

Κατά τα λοιπά ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΠΟΛ.1073/2015 εγκύκλιο, με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 24 του ν.4172/2013 περί φορολογικών αποσβέσεων των πάγιων περιουσιακών στοιχείων των επιχειρήσεων.

γ) Τέλος, ως προς την υποχρέωση υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, αυτή υποβάλλεται ακόμα και όταν τα πιο πάνω πρόσωπα δεν αποκτούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία στην Ελλάδα ή αποκτούν εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση του ακινήτου τους στη χώρα μας. Ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης, εκπίπτει το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της

περ. η' του άρθρου 23 του ν.4172/2013 και όσα έχουν γίνει δεκτά με την ΠΟΛ.1069/2015 εγκύκλιό μας.

ΚΦΑΣ - ΕΛΠ

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κ.Φ.Δ. (Ν. 4174/2013), οι οποίες ισχύουν από 1.1.2014, κάθε πρόσωπο συμπεριλαμβανομένου και του αλλοδαπού νομικού προσώπου, με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί βιβλία και στοιχεία που απεικονίζουν πλήρως τις συναλλαγές της επιχείρησης, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία.

Ισχύουσα φορολογική νομοθεσία, για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών, από 1.1.2015, αποτελούν οι διατάξεις του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και μέχρι τις 31.12.2014 οι διατάξεις του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.).

Για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, χωρίς μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, τα οποία διαθέτουν ακίνητα στην Ελλάδα, τόσο από τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. όσο και από τις ισχύουσες διατάξεις των Ε.Λ.Π., δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Επειδή όμως από 1.1.2014 το εισόδημα που αποκτούν στην Ελλάδα τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα από ακίνητη περιουσία αποτελεί πλέον για την φορολογία εισοδήματος εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από το εάν αποκτούν ή όχι μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, τα πρόσωπα αυτά ιδιοκτησίας ακινήτου, εφόσον αποκτούν εισόδημα από την ενοικίαση του ακινήτου αυτού, από την ημερομηνία αυτή και μετά είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων.

Για την ένταξη σε κατηγορία τήρησης βιβλίων των ανωτέρω προσώπων όσον αφορά την φορολογική περίοδο 2014 εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και από 1.1.2015 οι διατάξεις των Ε.Λ.Π. Έτσι από 1.1.2014 έως 31.12.2014 αυτά που έχουν τη μορφή ΑΕ, ΕΠΕ και ΙΚΕ εντάσσονται σε διπλογραφικά βιβλία και τα λοιπά πρόσωπα (προσωπικές εταιρείες) σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων.

Από 1.1.2015 και μετά ΑΕ, ΕΠΕ, ΙΚΕ, Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες, καθώς και ΟΕ και ΕΕ των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε οντότητες της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (ΑΕ., ΕΠΕ, κλπ), είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου με τις οντότητες της περίπτωσης αυτής, εφαρμόζουν για την τήρηση των λογιστικών τους αρχείων το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (διπλογραφικά βιβλία). Τα λοιπά πρόσωπα εντάσσονται στις οντότητες της παραγράφου 2(γ) του άρθρου 1 του ν.

4308/2014 και επομένως σε τήρηση βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 2 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

Διευκρινίζεται ότι οι αλλοδαπές ΑΕ και ΕΠΕ, χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα, οι οποίες κατά τη διάρκεια της περιόδου 2014 ανήγειραν ακίνητο ιδιοκτησίας τους στην Ελλάδα ή πραγματοποίησαν προσθήκες ή επεκτάσεις σε ακίνητο ιδιοκτησίας τους στην Ελλάδα και οι οποίες μέχρι την ολοκλήρωση των εργασιών της ανέγερσης με βάση τις διατάξεις του ΚΦΑΣ είχαν ειδική ένταξη σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, εφόσον κατά τη διάρκεια της περιόδου αυτής εκμίσθωσαν το ακίνητο αυτό, είναι υπόχρεες από την έναρξη της εκμίσθωσης σε τήρηση διπλογραφικών βιβλίων.

Επίσης διευκρινίζεται ότι τα βιβλία από 1.1.2013 τηρούνται αθεώρητα. Δεδομένου δε ότι αυτά τηρούνται με σκοπό την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων των φορολογουμένων, η ενημέρωση των βιβλίων των εν λόγω προσώπων πρέπει να γίνει σε κάθε περίπτωση το αργότερο μέχρι την προθεσμία υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Για την καλύτερη κατανόηση των προαναφερομένων παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

Παράδειγμα 1ο

Αλλοδαπή ΟΕ, χωρίς εγκατάσταση στην Ελλάδα, αποκτά εισόδημα από ενοικίαση ακινήτου στην Ελλάδα.

Μέχρι τις 31.12.2013 μη υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων. Από 1.1.2014 είναι υπόχρεη σε τήρηση απλογραφικών βιβλίων, τα οποία συνεχίζει να τηρεί και το 2015. Την 1.1.2016 θα τηρήσει βιβλία απλογραφικά ή διπλογραφικά ανάλογα με το κύκλο εργασιών των δύο προηγούμενων φορολογικών περιόδων 2014 και 2015.

Παράδειγμα 2ο

Αλλοδαπή ΑΕ, που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα, ανεγείρει ακίνητο το οποίο ολοκληρώνεται τον Απρίλιο του 2014 και τον Ιούλιο του έτους αυτού προχωρεί σε ενοικίαση του ακινήτου.

Μέχρι την ολοκλήρωση της ανέγερσης δηλαδή μέχρι και τον Απρίλιο του 2014 τηρεί απλογραφικά βιβλία (ειδική ένταξη). Από τον Μάιο μέχρι και τον Ιούνιο δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις τήρησης βιβλίων. Από τον Ιούλιο όμως δεδομένου ότι αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (εισόδημα από ακίνητη περιουσία) υποχρεούται εκ νέου σε τήρηση βιβλίων, σε τήρηση όμως διπλογραφικών βιβλίων.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της ΠΟΛ.1006/31-12-2014 (ΦΕΚ 19Β/2014) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, τα εν λόγω πρόσωπα υποχρεούνται για την ένταξή τους σε κατηγορία βιβλίων, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, να

υποβάλλουν στο Τμήμα ή Γραφείο Διοικητικής και Μηχανογραφικής Υποστήριξης της Δ.Ο.Υ. στην οποία υπάγονται, δήλωση Μεταβολής εργασιών, εντός δέκα (10) ημερών από το χρόνο της μεταβολής.

Ειδικά, λόγω του χρόνου παροχής των διευκρινίσεων, για την πρώτη εφαρμογή της παρούσας, η δήλωση μεταβολής υποβάλλεται μέχρι τη λήξη προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για τα εισοδήματα της φορολογικής περιόδου 2014, χωρίς την επιβολή κυρώσεων του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013).

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

**Η ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ ΣΑΒΒΑΪΔΟΥ**

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Β´(εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις του
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών
(για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
5. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Ομάδα Εισοδήματος για την μελέτη και ανάλυση των επιχειρησιακών απαιτήσεων των εφαρμογών Taxis – Taxisnet Ηλεκτρονικής Δ.Ο.Υ. & Υποστήριξης των Δ.Ο.Υ.

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

- 1.Υπουργείο Οικονομίας, Υποδομών, Ναυτιλίας & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/ση Αγοράς, Δ/ση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ. - Τμήμα Γ', Πλ. Κάνιγγος, Τ.Κ. 101 81, Αθήνα
- 2.Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7, Τ.Κ.105 62, Αθήνα
- 3."Α. & Μ. ΣΤΑΜΟΠΟΥΛΟΥ Α.Ε.", Ευριπίδου 6, Τ.Κ.105 59, Αθήνα
- 4."KERKINI ENTERPRISES LTD", Αιγιαλείας 15, Τ.Κ.151 25, Μαρούσι
- 5."MS Accounting Services Α.Ε.", Ακτή Μιαούλη 93, Τ.Κ.18 538, Πειραιάς

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Αναπληρώτριας Υπουργού
3. Γραφείο κας Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης
5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήματα Α'(5), Β'(10)
6. Δ/ση Ελέγχων – Τμήμα Ζ' Κ.Φ.Α.Σ. (10)
7. Διεύθυνση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών – Αυτοτελές Τμήμα ΣΤ' Μητρώου (10)
8. Αυτοτελές Γραφείο Επικοινωνίας και Δημοσίων Σχέσεων
9. Αυτοτελές Τμήμα Νομικής Υποστήριξης της Γ.Γ.Δ.Ε.