



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 210 9569815
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα

07/07/2014

Αριθμός απόφασης:

2112

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 12895 ΕΞ 2014/ 9-4-2014 απόφαση του προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής» (ΦΕΚ Β' 975).

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, κατά της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθ. πρωτ. επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν. 4174/2013 που υποβλήθηκε συνημμένη στην υπ' αριθ. «δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κ.τ.λ.»

5. Τη σιωπηρή άρνηση (τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθ. πρωτ. επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν. 4174/2013, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την από εισήγηση του ... τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας, Α.Φ.Μ., που εδρεύει, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθ. πρωτ. επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν. 4174/2013, που υποβλήθηκε συνημμένη στην υπ' αριθ. «δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κ.τ.λ.» και την επιστροφή του καταβληθέντος με τη δήλωση αυτή φόρου, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

Οι αμοιβές που κατέβαλε στη βουλγαρική εταιρεία και επί των οποίων αποδόθηκε ο φόρος του οποίου αιτείται την επιστροφή, αποτελούν αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών σχετικών με τη λογιστική και οικονομική οργάνωση και λειτουργία της στην Ελλάδα, σχετικών δηλαδή με απολύτως συγκεκριμένες και εξατομικευμένες εργασίες, οι οποίες σε καμία περίπτωση δεν μπορούν να εξομοιωθούν με πληρωμές καταβαλλόμενες έναντι χρήσεως ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, διαδικασίας παραγωγής βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή έναντι πληροφοριών σχετικών με βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 6 του ν. 2238/1994, όπως τροποποιήθηκε με το ν. 3842/2010:

«6. Στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επάγγελμα ή επιχείρηση στην Ελλάδα:

α) για τη χρήση ή παραχώρηση της χρήσης τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, δικαιωμάτων ευρεσιτεχνίας, σημάτων και προνομίων, σχεδίων ή προτύπων γενικά, αποτελεσμάτων ερευνών, κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές, αναπαραγωγής βιντεοκασετών, πνευματικής ιδιοκτησίας, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών και λοιπών συναφών δικαιωμάτων,

β) για την εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και γενικά κινητών πραγμάτων, την επισκευή και συντήρηση μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, την οργάνωση επιχειρήσεων, την εκπαίδευση προσωπικού και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και κάθε είδους συμβουλών στην Ελλάδα, καθώς και στις αμοιβές, που καταβάλλονται σε ξένα καλλιτεχνικά συγκροτήματα ή μεμονωμένους καλλιτέχνες κατοίκους ξένων χωρών για τη συμμετοχή τους σε διάφορες καλλιτεχνικές εκδηλώσεις στην Ελλάδα, ενεργείται από τον υπόχρεο για την καταβολή, παρακράτηση φόρου εισοδήματος που βαρύνει το δικαιούχο της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής.

Ομοίως, ενεργείται παρακράτηση φόρου και στα ποσά που καταβάλλονται σε αλλοδαπά αθλητικά σωματεία, επαγγελματικά ή μη, καθώς και σε οποιοδήποτε τρίτο αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο, για τη μεταβίβαση σε ημεδαπά αθλητικά σωματεία, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή τους, του δικαιώματος χρησιμοποίησης αλλοδαπών ποδοσφαιριστών, καλαθοσφαιριστών, πετοσφαιριστών, υδατοσφαιριστών και λοιπών αθλητών.

Ο φόρος αυτός υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής, ανεξάρτητα αν για την καταβολή αυτήν απαιτείται ή όχι απόφαση του Υπουργού Εθνικής Οικονομίας, σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 7 του ν. 4171/1961 (ΦΕΚ Α' 93), όπως ισχύει, με συντελεστή:

αα) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή φυσικά πρόσωπα για τη χρήση ή παραχώρηση χρήσης στην Ελλάδα κινηματογραφικών ή τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και για την αναπαραγωγή βιντεοκασετών.

ββ) Είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) για αποζημιώσεις ή δικαιώματα ή αμοιβές των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου αυτής.

Με την παρακράτηση του φόρου που ενεργείται σύμφωνα με τα πιο πάνω, εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου από το φόρο εισοδήματος για τα εισοδήματά του αυτά.

Σε όλες τις περιπτώσεις, στον αλλοδαπό δικαιούχο καταβάλλεται η διαφορά μεταξύ του ποσού της αποζημίωσης, δικαιώματος ή αμοιβής, που δικαιούται να λάβει και του παρακρατούμενου φόρου που αναλογεί στο ποσό αυτής.

Η παρακράτηση του φόρου που οφείλεται ενεργείται κατά την πίστωση ή την καταβολή της αποζημίωσης ή του δικαιώματος ή της αμοιβής στο δικαιούχο και η απόδοσή του γίνεται με σχετική δήλωση στην αρμόδια δημόσια οικονομική υπηρεσία μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου από την παρακράτηση μήνα.»

Περαιτέρω σύμφωνα με την ΠΟΛ.1135/4.10.2010 Α.Υ.Ο. (Κοινοποίηση άρθρων του ν. 3842/2010):

«5. Με την παράγραφο 4 του άρθρου αυτού, αυξήθηκε από είκοσι τοις εκατό (20%) σε εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) ο συντελεστής παρακράτησης φόρου που ορίζεται από την παρ. 6 του άρθρου 13 του ΚΦΕ και αφορά στις αποζημιώσεις ή τα δικαιώματα που καταβάλλονται σε αλλοδαπά νομικά ή φυσικά πρόσωπα που είναι κάτοικοι μη συμβατικών χωρών (χώρες με τις οποίες η Ελλάδα δεν έχει υπογράψει διμερή σύμβαση για απαλλαγή διπλής φορολογίας), καθώς και στα ποσά που καταβάλλονται στα ίδια νομικά πρόσωπα για εκμίσθωση μηχανημάτων, εγκαταστάσεων και για την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας και συμβουλών στην Ελλάδα. Ο νέος συντελεστής παρακράτησης ισχύει για αποζημιώσεις, δικαιώματα και λοιπά ποσά που καταβάλλονται ή πιστώνονται από την ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου (23/4/2010) και μετά.»

Επίσης σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του Συντάγματος:

«Οι γενικά παραδεγμένοι κανόνες του διεθνούς δικαίου, καθώς και οι διεθνείς συμβάσεις, από την επικύρωσή τους με νόμο και τη θέση τους σε ισχύ σύμφωνα με τους όρους καθεμιάς, αποτελούν αναπόσπαστο μέρος του εσωτερικού ελληνικού δικαίου και υπερισχύουν από κάθε άλλη αντίθετη διάταξη νόμου. Η εφαρμογή των κανόνων του διεθνούς δικαίου και των διεθνών συμβάσεων στους αλλοδαπούς τελεί πάντοτε υπό τον όρο της αμοιβαιότητας.»

Στην προκειμένη περίπτωση τα υπό κρίση ποσά καταβλήθηκαν σε κάτοικο Βουλγαρίας, χώρα με την οποία η Ελλάδα έχει υπογράψει σύμβαση για απαλλαγή διπλής φορολογίας, η οποία κυρώθηκε με το ν. 2255/1994 (ΦΕΚ 195/18.11.1994/τ.Α'), ως εκ τούτου εφαρμοστέες είναι οι διατάξεις της διμερούς αυτής συμβάσεως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2255/1994 (Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.)

«Δικαιώματα

«1. Δικαιώματα που προκύπτουν σε ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σε αυτό το άλλο Κράτος.

2. Μπορούν, όμως, τα δικαιώματα αυτά να φορολογούνται στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος "δικαιώματα", όπως χρησιμοποιείται στο παρόν άρθρο, σημαίνει πληρωμές κάθε φύσης που εισπράχθηκαν ως αντάλλαγμα για τη χρήση, ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανόμενων κινηματογραφικών ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, δίπλωμα νεωτερισμού ή πιστοποιητικό εφεύρεσης μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανικό, εμπορικό ή επιστημονικό εξοπλισμό.»

Ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων δίνεται στο άρθρο 12 § 2 της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι ως δικαιώματα νοούνται οι «κάθε είδους πληρωμές» («payments of any kind»), για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης όσων αναφέρονται στη συνέχεια της. Οι αμοιβές αυτές μπορεί να συμφωνηθούν σε ένα εφάπαξ ποσό ή μπορεί να είναι ποσοστά επί των ακαθαρίστων εσόδων ή επί των καθαρών πωλήσεων ή ποσοστό επί της τιμής πώλησης του πωλούμενου προϊόντος. Για την εφαρμογή του άρθρου 12 δεν έχει σημασία η αμοιβή που συμφωνείται ούτε και ο τρόπος υπολογισμού της ή καταβολής της.

Το άρθρο 12 § 2 της Πρότυπης Σύμβασης, χρησιμοποιώντας την σχετική ορολογία του ιδιωτικού δικαίου, περιλαμβάνει μια εξαντλητική απαρίθμηση οποιουδήποτε στοιχείου του οποίου επιτρέπεται η χρήση ή η παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης, και ειδικότερα:

- τον ουσιαστικό πυρήνα όλων των άυλων αγαθών πνευματικής ιδιοκτησίας τα οποία απολαμβάνουν απόλυτης προστασίας, όπως τα δικαιώματα αναπαραγωγής («copyrights»), τις ευρεσιτεχνίες («patents»), τα εμπορικά σήματα («trade marks»),
- τα ονομαζόμενα «lesser exclusive rights», αποκλειστικά δικαιώματα σε δισδιάστατα σχέδια («designs»), τρισδιάστατα μοντέλα («models») και μηχανικά σχέδια («plans»),
- μυστικές γνώσεις που απολαμβάνουν σχετικής προστασίας ή και καθόλου, όπως μυστικοί τύποι ή διαδικασίες παραγωγής,
- μη προστατευόμενη τεχνογνωσία («know how»), δηλαδή πληροφορίες που αφορούν τη βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, και τέλος
- υλικά αγαθά, όπως ο βιομηχανικός, εμπορικός ή επιστημονικός εξοπλισμός.

(βλ «Τα δικαιώματα (Royalties) στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου» Πέρρου Κατερίνα, Δικηγόρος Αθηνών, Υπότροφος ΙΚΥ τόμος 2001, σελ. 470)

Στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου που απέστειλε στην υπηρεσία μας η Δ.Ο.Υ., προκύπτει ότι η βουλγαρική εταιρεία εξέδωσε προς την προσφεύγουσα τα ακόλουθα τιμολόγια:

α/α	αριθ.	ημερομηνία	ποσό	αιτιολογία
1		20-12-2013		Οικονομικές υπηρεσίες 10.2013
2		20-12-2013		Υπηρεσίες ανθρωπίνων πόρων 10.2013
3		20-12-2013		Οικονομικές υπηρεσίες 11.2013
4		20-12-2013		Υπηρεσίες ανθρωπίνων πόρων 11.2013
5		20-12-2013		Οικονομικές υπηρεσίες 12.2013
6		20-12-2013		Υπηρεσίες ανθρωπίνων πόρων 12.2013

Εξέδωσε επίσης τα υπ' αριθ. και πιστωτικά τιμολόγια ποσού -40.528,00 και -10.132,00 αντίστοιχα.

Από την αιτιολογία των ως άνω τιμολογίων δεν προκύπτει ότι αυτά εκδόθηκαν για συγκεκριμένη κάθε φορά περίπτωση, ούτε καλύπτουν συγκεκριμένη κάθε φορά ανάγκη.

Αντιθέτως από την αιτιολογία των συγκεκριμένων τιμολογίων προκύπτει ότι οι πληρωμές αυτές αφορούν αντάλλαγμα για τη χρήση, αναπαραγωγής επιστημονικής εργασίας, κάτοχος της οποίας είναι η βουλγαρική επιχείρηση και μέσω αυτής επιτυγχάνεται ο επιδιωκόμενος σκοπός της λήψης χρηματοοικονομικών υπηρεσιών και υπηρεσιών ανθρωπίνων πόρων.

Η άποψη αυτή ενισχύεται και από τα αναφερόμενα στην υπογραφείσα μεταξύ της προσφεύγουσας και της βουλγαρικής εταιρεία σύμβαση, (την οποία επικαλείται η προσφεύγουσα αν και δεν γίνεται παραπομπή σ' αυτή επί των εκδοθέντων τιμολογίων):

«9. ΠΝΕΥΜΑΤΙΚΑ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ

.... Το σύνολο των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί αγαθών και επί του παραδοτέου έργου της εταιρείας (εννοείται η βουλγαρική εταιρεία) ανήκουν κατά κυριότητα στην Διά τούτο η εταιρεία χορηγεί στον Πελάτη (εννοείται η προσφεύγουσα εταιρεία) μία παγκόσμια μη αποκλειστική, μεταβιβάσιμη άδεια κατά την Περίοδο Ισχύος (εννοείται της σύμβασης) προκειμένου ο τελευταίος να χρησιμοποιεί τα Υλικά και τα Παραδοτέα από την στο βαθμό που είναι απαραίτητα για τη λήψη και χρήση των παρεχόμενων Υπηρεσιών»

Ως εκ τούτου οι συγκεκριμένες πληρωμές αφορούν «δικαιώματα» κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 του ν. 2255/1994 (Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας όσον αφορά τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου.) και επ' αυτών επιβάλλεται στην Ελλάδα φόρος που δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10% του ακαθάριστου ποσού.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής, κατά της σιωπηρής άρνησης (τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης) του προϋσταμένου της Δ.Ο.Υ., επί της με αριθ. πρωτ. επιφύλαξης του άρθρου 20 του ν. 4174/2013, που υποβλήθηκε συνημμένη στην υπ' αριθ. «δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου στα εισοδήματα από αποζημιώσεις, δικαιώματα, αμοιβές κ.τ.λ.», για πληρωμές προς τη βουλγαρική εταιρεία ποσού 166.198,00, με χρονολογία καταβολής ή πίστωσης την και προσδιορίζουμε το φορολογητέο εισόδημα και τον οφειλόμενο φόρο ως ακολούθως:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

ακαθάριστο ποσό δικαιωμάτων	
συντελεστής φόρου	10%
οφειλόμενος φόρος	

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ
ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΤΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).