



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 13/10/2021

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 3000

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19  
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα  
Τηλέφωνο : 213 1604553  
E-mail : ded.ath@aaade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020) και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **24/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., με έδρα στο ....., οδός ....., κατά της υπ' αριθμόν ...../2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

5. Την ως άνω πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 24/03/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ....., ΑΦΜ ....., η οποία υπεβλήθη **εμπρόθεσμα**, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμόν ...../2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Παρακρατούμενου Φόρου Δικαιωμάτων και Λοιπών Πληρωμών του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, φόρος δικαιωμάτων ποσού 12.785,76 €, πλέον προστίμου άρθρου 59 του Ν. 4174/2013 λόγω ανακρίβειας ύψους 6.392,86 €, ήτοι συνολικό ποσό **19.178,62 €**.

Η ως άνω πράξη εδράζεται επί της από 29/12/2020 Έκθεσης Μερικού Ελέγχου Παρακρατούμενων Φόρων του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.. Σύμφωνα με την εν λόγω Έκθεση, από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι εντός της κρινόμενης χρήσης 2014, η προσφεύγουσα:

- έλαβε υπηρεσίες εξυπηρέτησης πελατών συνολικού ποσού 285.232,14 € από τη συνδεδεμένη επιχείρηση ..... με έδρα στη Ρουμανία, για τις οποίες υπέβαλε δηλώσεις απόδοσης φόρου εισοδημάτων από δικαιώματα με βάση τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013, κάνοντας χρήση των ευνοϊκών διατάξεων της οικείας Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Ρουμανίας και εφαρμόζοντας συντελεστή παρακράτησης φόρου 5% (ο εν λόγω συντελεστής εφαρμόζεται προκειμένου για εισοδήματα από δικαιώματα αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας. Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι επρόκειτο για δικαιώματα χρήσης εμπορικού εξοπλισμού, για τα οποία η οικεία ΣΑΔΦ προβλέπει συντελεστή παρακράτησης φόρου 7% και καταλόγισε τη σχετική διαφορά ύψους **5.704,64 €**.
- έλαβε υπηρεσίες υποστήριξης μάρκετινγκ συνολικού ποσού 100.367,00 € από τη συνδεδεμένη επιχείρηση ..... με έδρα στην Αυστρία, κατά την εξόφληση των οποίων δε διενήργησε παρακράτηση φόρου, θεωρώντας ότι πρόκειται για επιχειρηματικά κέρδη της αλλοδαπής οντότητας που φορολογούνται στην Αυστρία. Ωστόσο, ο έλεγχος έκρινε ότι επρόκειτο για δικαιώματα χρήσης πληροφοριών και μεθόδων που αφορούν και διαμορφώνονται από εμπορική εμπειρία, κατά την έννοια τόσο της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του Ν. 4172/2013 όσο και της παρ. 3 του άρθρου 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας. Δεδομένου ότι η οικεία ΣΑΔΦ προβλέπει συντελεστή παρακράτησης φόρου 7%, ο έλεγχος καταλόγισε τη σχετική διαφορά ύψους **7.081,13 €**.
- κατέβαλε ποσό 14.577,00 € ως αμοιβές για τη διαμόρφωση χώρων προβολών και συνεδριάσεων στις κτιριακές εγκαταστάσεις της έδρας της, για τις οποίες ωστόσο δε διενήργησε παρακράτηση φόρου 3% και δεν απέδωσε τον αναλογούντα φόρο εργοληπτών ύψους **437,31 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της ως άνω προσαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

**1ος λόγος:** Οι πληρωμές για τις υπηρεσίες που έλαβε από τη ..... δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος 7%, σύμφωνα με το άρθρο 13, παρ. 2 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Ρουμανίας, καθώς δεν αφορούν σε δικαιώματα αλλά σε υπηρεσίες μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

**2ος λόγος:** Οι πληρωμές για τις υπηρεσίες που έλαβε από τη ..... δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος 7%, σύμφωνα με το άρθρο 12, παρ. 3 της ΣΑΔΦ Ελλάδας-Αυστρίας, καθώς δεν αφορούν σε δικαιώματα αλλά σε υπηρεσίες μη υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος.

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 38, παρ. 1 του Ν. 4172/2013 «Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομίων, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow, αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων».

**Επειδή** σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του Ν. 4172/2013, «Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων, έτσι ώστε να συνάδει με το πρότυπο μοντέλο του ΟΟΣΑ και τις σχετικές κατευθυντήριες οδηγίες. Επιπλέον, εκτός των σκοπών του ΚΦΕ, η εισαγωγή του εν λόγω ορισμού διευκολύνει τον προσδιορισμό του τόπου φορολογίας για την εφαρμογή των Συμβάσεων Αποφυγής Διπλής Φορολογίας που έχει συνάψει η Ελλάδα. Επιπροσθέτως, σημειώνεται ότι η έννοια του εισοδήματος από δικαιώματα είναι ευρύτερη σε σχέση με το μοντέλο του ΟΟΣΑ, καθώς λαμβάνει υπόψη τη σχετική επιφύλαξη που είχε εκφράσει η Ελλάδα και κατά τούτο καταλαμβάνει το αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, καθώς και τις συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής».

**Επειδή** με την ΠΟΛ 1042/2015 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι «Προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010)».

**Επειδή** περαιτέρω, στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του άρθρου 12, παρ. 3 της Πρότυπης Σύμβασης-Μοντέλου του ΟΟΣΑ (2017):

- στην παρ. 11 προβλέπεται ο ορισμός των δικαιωμάτων ως πληρωμών για την παροχή πληροφοριών που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία, αναφέρεται στην έννοια της τεχνογνωσίας και αφορά τη μετάδοση πληροφοριών που δεν έχουν κατοχυρωθεί με δίπλωμα ευρεσιτεχνίας και που γενικότερα δεν εμπίπτουν σε

άλλες κατηγορίες δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Πρόκειται για πληροφορίες βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού χαρακτήρα που είναι αποτέλεσμα προηγούμενης εμπειρίας, η οποία έχει πρακτική εφαρμογή στη λειτουργία μιας επιχείρησης και από την αποκάλυψη της οποίας μπορεί να δημιουργηθεί οικονομικό όφελος [...].

- στην παρ. 11.1 αναφέρεται ότι σε μια σύμβαση τεχνογνωσίας ο ένας συμβαλλόμενος συμφωνεί να μεταδώσει στον αντισυμβαλλόμενό του την τεχνογνωσία που έχει αναπτύξει, δηλαδή τις ειδικές γνώσεις και την εμπειρία του, οι οποίες δεν έχουν αποκαλυφθεί στο κοινό, ώστε να μπορεί ο αντισυμβαλλόμενος να τις χρησιμοποιήσει για δικό του λογαριασμό. Ειδικότερα, στο πλαίσιο των συμβάσεων τεχνογνωσίας, ο πρώτος των συμβαλλομένων, ήτοι ο πάροχος της τεχνογνωσίας, δεν λαμβάνει μέρος προσωπικά ο ίδιος στην εφαρμογή των πληροφοριών που παρέχονται προς το αντισυμβαλλόμενο μέρος, ούτε εγγυάται τα αποτελέσματα της εφαρμογής τους.
- στην παρ. 11.2 αναφέρεται ότι σε αντίθεση με τις συμβάσεις τεχνογνωσίας, στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, η αμοιβή που καταβάλλεται ως αντάλλαγμα για τις παρεχόμενες υπηρεσίες δεν εμπίπτει στη ρύθμιση των δικαιωμάτων, αλλά υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 7 της Σύμβασης-Μοντέλο του ΟΟΣΑ. Στις συμβάσεις παροχής υπηρεσιών, το ένα συμβαλλόμενο μέρος αναλαμβάνει, χρησιμοποιώντας τις επιδεξιότητες και ιδιαίτερες ικανότητές του, να εκτελέσει προσωπικά μια εργασία για λογαριασμό του αντισυμβαλλόμενου μέρους.

#### Ως προς τον 1ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 13 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ρουμανίας:

«1. Δικαιώματα που προκύπτουν στο 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 επίσης και στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τη νομοθεσία του Κράτους αυτού, αλλά, αν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές και το επτά τοις εκατό (7%) του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής ή βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλόμενων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής του περιορισμού αυτού.

...».

**Επειδή** όπως προκύπτει από την από 01/07/2010 σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης ....., η τελευταία παρείχε στην προσφεύγουσα, μεταξύ άλλων, υπηρεσίες:

- εποπτείας και εκπαίδευσης αναφορικά με την ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών,
- αξιολόγησης ανατροφοδότησης (feedback) επί της γενικής ικανοποίησης πελατών επιμετρούμενης έναντι κύριων δεικτών επιδόσεων (KPIs),
- υιοθέτησης και υλοποίησης διαδικασιών συνεχούς βελτίωσης και διόρθωσης,

- παρακολούθησης επιτόπιων ζητημάτων ποιότητας και εφαρμογής πρακτικών για τη βελτίωση της επίλυσης αυτών,
- υλοποίησης έργων επισκευής για την εξυπηρέτηση των ιδιαίτερων αναγκών εταιρικών πελατών (B2B),
- διαχείρισης και διεξαγωγής αξιολογήσεων επιδόσεων όλων των σχετικών Κέντρων Επικοινωνίας,
- τεχνικής υποστήριξης,
- τεχνικής εκπαίδευσης,
- ενημέρωσης για ζητήματα σχετικά με περιβάλλον και βιωσιμότητα.

**Επειδή** στην ανωτέρω σύμβαση αναφέρεται επίσης ότι «οι εν λόγω υπηρεσίες θα εκτελούνται από τους εργαζόμενους της ..... (σ.σ. ....)».

**Επειδή** επιπρόσθετα, από την ανάλυση του τιμολογίου του μηνός Ιανουαρίου που προσκομίζεται ενδεικτικά, προκύπτει ότι αυτό που τιμολογείται είναι δαπάνες που σχετίζονται με το προσωπικό της ρουμανικής εταιρείας (μισθοί, ασφάλιση, μεταφορικά έξοδα, τηλεπικοινωνίες κλπ.).

**Επειδή** με βάση τα ανωτέρω, δεν προκύπτει ότι η προσφεύγουσα κάνει μόνη της χρήση κάποιου προϋπάρχοντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που ανήκει στη ρουμανική εταιρεία, με την τελευταία να μην εμπλέκεται περαιτέρω στην όλη διαδικασία, αλλά αντιθέτως η προσφεύγουσα δέχεται εξατομικευμένες υπηρεσίες με την πλήρη εμπλοκή του προσωπικού της ρουμανικής εταιρείας.

**Επειδή** συνεπώς, κρίνεται ότι εν προκειμένω δε στοιχειοθετείται η έννοια του «δικαιώματος».

**Επειδή** το γεγονός ότι η προσφεύγουσα, μέχρι και τη στιγμή του ελέγχου, χειριζόταν τις εν λόγω πληρωμές για τις ληφθείσες υπηρεσίες ως «δικαιώματα», υπάγοντάς τις σε παρακράτηση φόρου (με εσφαλμένο συντελεστή 5%), δε συνιστά αιτία για τη συνέχιση του εν λόγω φορολογικού χειρισμού, ο οποίος μάλιστα κατέληξε σε καταλογισμό πρόσθετου φόρου, επειδή κρίθηκε ότι έπρεπε να εφαρμοστεί υψηλότερος συντελεστής παρακράτησης (7%).

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται **αποδεκτός**.

#### Ως προς τον 2ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

**Επειδή** σύμφωνα με το άρθρο 12 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Αυστρίας:

«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. Ωστόσο, αυτά τα δικαιώματα, μπορούν επίσης να φορολογηθούν στο Συμβαλλόμενο Κράτος, στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο λήπτης είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται δεν μπορεί να υπερβαίνει το 7% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών καθορίζουν με αμοιβαίο διακανονισμό τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.

3. Ο όρος «δικαιώματα», όπως χρησιμοποιείται στο παρόν Άρθρο, σημαίνει πληρωμές κάθε είδους που εισπράττονται ως αντάλλαγμα, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φορολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και ταινιών ή μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές, οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.

...».

**Επειδή** όπως προκύπτει από την από 01/04/2013 (τροποποιηθείσα την 01/09/2013) σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της συνδεδεμένης .....

η τελευταία παρείχε στην προσφεύγουσα υπηρεσίες Μάρκετινγκ, οι οποίες περιελάμβαναν, μεταξύ άλλων:

- μάρκετινγκ μέσω καναλιού (channel marketing), που περιλαμβάνει τη διερεύνηση, ανάλυση και προώθηση των πιο αποτελεσματικών καναλιών πωλήσεων για προϊόντα ....., καθώς και τον καθορισμό κατευθυντηρίων γραμμών για τη διαχείριση οθονών προϊόντων ..... σε καταστήματα λιανικής,
- παροχή εκπαιδευτικού υλικού σε τοπικές γλώσσες,
- παροχή υπηρεσιών διαχείρισης σημαντικών πελατών,
- παροχή ηλεκτρονικής πύλης προκειμένου οι τοπικές ομάδες μάρκετινγκ να μπορούν να λαμβάνουν πληροφορίες,
- παροχή πληροφοριών για την αγορά μέσω έρευνας αγοράς, ανάλυσης δεδομένων πελατών και πληροφόρησης για τον ανταγωνισμό,
- παροχή υπηρεσιών διαχείρισης σχέσεων με πελάτες,
- παροχή υπηρεσιών δημοσίων σχέσεων και διαχείριση όλων των εξωτερικών επικοινωνιών,
- συλλογή, σύγκριση και παροχή σχετικών παρατηρήσεων,
- έρευνα σχετικά με την τήρηση των κατευθυντηρίων γραμμών του τμήματος HQ και αναφορά των αποτελεσμάτων του ελέγχου στο τμήμα HQ.

Επειδή στην ανωτέρω σύμβαση, αναφορικά με τις χρεώσεις, αναφέρεται επίσης ότι «η κλείδα επιμερισμού για τον επιμερισμό των εξόδων για το Μάρκετινγκ θα βασίζεται στον συνολικό κύκλο εργασιών έκαστης συνδεδεμένης εταιρείας ως ποσοστό συνολικού κύκλου εργασιών όλων των οντοτήτων .....».

Επειδή με βάση τα ανωτέρω, κρίνεται ότι η προσφεύγουσα δεν δέχεται εξατομικευμένες υπηρεσίες με την πλήρη εμπλοκή του προσωπικού της αυστριακής εταιρείας, αλλά αντιθέτως κάνει μόνη της χρήση κάποιου προϋπάρχοντος άυλου περιουσιακού στοιχείου που έχει αναπτυχθεί κεντρικά από την αυστριακή εταιρεία προς χρησιμοποίηση από όλες τις οντότητες του ομίλου ....., κάτι που αποτυπώνεται και στον τρόπο τιμολόγησης, ο οποίος δε συνδέεται καθόλου με «ποσότητα παρεχόμενων υπηρεσιών».

Επειδή παράλληλα, η σχετική σύμβαση περιλαμβάνει ισχυρή ρήτρα εμπιστευτικότητας.

Επειδή συνεπώς, κρίνεται ότι εν προκειμένω στοιχειοθετείται η έννοια του «δικαιώματος».

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς την έντοκη επιστροφή του ήδη καταβληθέντος ποσού, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, επισημαίνονται τα εξής:

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 42 παρ. 1 και 2 του ν.4174/2013: «1. Εάν ο φορολογούμενος δικαιούται επιστροφή φόρου, η Φορολογική Διοίκηση, αφού συμψηφίσει τους οφειλόμενους από τον φορολογούμενο φόρους με το ποσό προς επιστροφή, προβαίνει στην επιστροφή της τυχόν προκύπτουσας διαφοράς. 2. Το επιστρεπτέο ποσό καταβάλλεται στον φορολογούμενο εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή έγγραφου αιτήματος του φορολογούμενου, εκτός εάν προβλέπεται μικρότερο χρονικό διάστημα από άλλη διάταξη της φορολογικής νομοθεσίας».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 2 και 4 του ν.4174/2013: «2. Σε περίπτωση καταβολής υπερβάλλοντος ποσού φόρου (αχρεώστητη καταβολή), καταβάλλονται τόκοι στον φορολογούμενο για τη χρονική περίοδο από την ημερομηνία αίτησης επιστροφής του υπερβάλλοντος ποσού φόρου μέχρι την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του, εκτός εάν η επιστροφή φόρου ολοκληρωθεί εντός ενενήντα (90) ημερών από την παραλαβή από τη Φορολογική Διοίκηση της αίτησης επιστροφής φόρου του

φορολογουμένου. Για τους σκοπούς του προηγούμενου εδαφίου, εάν το υπερβάλλον ποσό φόρου συμψηφιστεί με άλλες οφειλές, το ποσό θεωρείται ότι επιστράφηκε κατά το χρόνο διενέργειας του συμψηφισμού. 3. [...]. 4. Ο Υπουργός Οικονομικών με απόφασή του, ορίζει τα επιτόκια υπολογισμού τόκων, καθώς και όλες τις αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 16 του ν.4174/2013: «Το άρθρο 53 παρ. 2 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας εφαρμόζεται για αιτήσεις επιστροφής που υποβάλλονται από την 1.1.2014 και εφεξής».

**Επειδή** σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 της υπ' αριθ. ΔΠΕΙΣ 1198598 ΕΞ 2013/31-12-2013 (ΦΕΚ Β' 19/10-1-2014) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, με την οποία διατυπώνεται (και) αίτημα του προσφεύγοντος για επιστροφή του τυχόν προκύπτοντος ως αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού Χ που αφορά σε Φόρο «Το ύψος του επιτοκίου υπολογισμού των τόκων της παραγράφου 2 του άρθρου 53 του ν. 4174/2013 (Α' 170) που καταβάλλονται στον φορολογούμενο ορίζεται ως το επιτόκιο Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) που ισχύει κατά την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του φόρου, πλέον πέντε και εβδομήντα πέντε (5,75) εκατοστιαίες μονάδες, ετησίως. .... Το επιτόκιο των ανωτέρω παραγράφων δεν μεταβάλλεται κατά το μέρος που αφορά το επιτόκιο των πράξεων Κύριας Αναχρηματοδότησης της Ευρωπαϊκής Κεντρικής Τράπεζας (ΜΡΟ) πριν την εκάστοτε σωρευτική μεταβολή αυτού κατά μία (1) εκατοστιαία μονάδα λαμβανομένου ως βάση υπολογισμού του επιτοκίου που ισχύει κατά την έναρξη ισχύος της παρούσας. ...»

**Επειδή** από τις προαναφερθείσες διατάξεις προκύπτει ότι, από την 01-01-2014 και μετά, η Φορολογική Διοίκηση και εν προκειμένω το Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., εφόσον διενεργεί επιστροφή αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς, μετά την πάροδο των 90 ημερών από την υποβολή της σχετικής αίτησης του φορολογούμενου, οφείλει να υπολογίζει και να επιστρέφει τόκους. Η τοκοφορία αρχίζει από την ημερομηνία υποβολής του σχετικού αιτήματος και οι τόκοι υπολογίζονται, σύμφωνα με τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις και αποφάσεις περί καθορισμού των επιτοκίων του άρθρου 53 του ν.4174/2013, μέχρι και την ημερομηνία ειδοποίησης του φορολογούμενου για την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου ή εισφοράς.

**Επειδή**, σύμφωνα με τα ανωτέρω αναφερόμενα, το αίτημα της προσφεύγουσας περί έντοκης επιστροφής του **επιμέρους ποσού** που καταβλήθηκε αχρεωστήτως (ήτοι το ποσό της διαφοράς 7% μείον 5% επί των αμοιβών προς τη ρουμανική εταιρεία) κρίνεται βάσιμο και πρέπει να γίνει **αποδεκτό**.

## **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης **24/03/2021** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία ..... ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Ανάλυση**

**Δήλωσης**

**Ελέγχου**

**ΔΕΔ**

**Διαφορά**

|                            |                  |                  |                  |                  |
|----------------------------|------------------|------------------|------------------|------------------|
| Δικαιώματα Ρουμανία (**)   | 285.232,14       | 285.232,14       | 285.232,14       | 0,00             |
| Δικαιώματα Αυστρία         | 0,00             | 100.367,00       | 100.367,00       | 100.367,00       |
| Λοιπές πληρωμές (*)        | 0,00             | 0,00             | 14.577,00        | 14.577,00        |
| Φόρος Ρουμανίας            | 14.261,61        | 19.966,25        | 14.261,61        |                  |
| Φόρος Αυστρίας             | 0,00             | 7.025,69         | 7.025,69         |                  |
| Φόρος λοιπών πληρωμών      | 0,00             | 0,00             | 437,31           |                  |
| <b>Σύνολο φόρου</b>        | <b>14.261,61</b> | <b>27.047,37</b> | <b>21.724,61</b> | <b>7.463,00</b>  |
| Πρόστιμο άρθ. 59 Κ.Φ.Δ.    | 0,00             | 6.392,88         | 3.731,50         | 3.731,50         |
| <b>Σύνολο για καταβολή</b> | <b>14.261,61</b> | <b>33.440,25</b> | <b>25.456,11</b> | <b>11.194,50</b> |
| <b>ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ</b> |                  | <b>19.178,64</b> | <b>11.194,50</b> |                  |

(\*) Οι λοιπές πληρωμές αφορούν στις αμοιβές για τη διαμόρφωση χώρων προβολών και συνεδριάσεων στις κτιριακές εγκαταστάσεις της έδρας της, για τις οποίες ωστόσο δε διενεργήθηκε παρακράτηση φόρου 3%. Η σχετική παράβαση εντοπίστηκε από τον έλεγχο, αλλά εκ παραδρομής δε συμπεριλήφθηκε στην προσβαλλόμενη πράξη.

(\*\*) Δεδομένου ότι, η προσφεύγουσα διενήργησε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Ρουμανίας και η ρουμανική εταιρεία είχε δικαίωμα έκπτωσης του εν λόγω φόρου από τον αναλογούντα φόρο στη χώρα της, δεν τίθεται ζήτημα επιστροφής φόρου για την προσφεύγουσα.

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ  
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.