



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΕΘΝΩΝ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΣΧΕΣΕΩΝ
ΤΜΗΜΑ Α' – ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ****Αθήνα , 29 Ιανουαρίου 2019
Ε. 2020**

Ταχ. Δ/νση : Καρ. Σερβίας 8
Ταχ. Κώδικας : 10184 Αθήνα
Τηλέφωνο : +30 210 3375 852
Fax : +30 210 3375 854
E-Mail : dos@aaade.gr
Url : www.aaade.gr

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από κατασκευή πλατφόρμας λογισμικού ERP και παροχή σχετικών υπηρεσιών πηγής Βουλγαρίας που λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας – Σύμβαση μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας για την αποφυγή της Διπλής Φορολογίας και την πρόληψη της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και κεφαλαίου (Ν. 2255/1994, ΦΕΚ 195/18.11.1994/τ.Α')

Σε απάντηση ερωτημάτων σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση εισοδήματος από: α) την κατασκευή πλατφόρμας λογισμικού ERP, β) την παροχή σχετικών υπηρεσιών εγκατάστασης και παραμετροποίησης του συστήματος γ) την παροχή υπηρεσιών υποστήριξης και επίβλεψης λειτουργίας και τη σύνταξη μηνιαίων αναφορών και δ) την ανάλυση των τρεχουσών αναγκών για την αυτοματοποίηση της διαδικασίας εγγραφής και ανάλυσης δεδομένων πηγής Βουλγαρίας που λαμβάνει φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με το άρθρο 7 παρ. 1 της ΣΑΔΦ μεταξύ Ελλάδας και Βουλγαρίας (Ν. 2255/1994, ΦΕΚ 195/18.11.1994/τ.Α') «τα κέρδη επιχείρησης ενός Συμβαλλόμενου Κράτους φορολογούνται μόνο στο Κράτος αυτό, εκτός αν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος μέσω μίας μόνιμης εγκατάστασης σε αυτό. Εάν η επιχείρηση διεξάγει εργασίες κατ' αυτόν τον τρόπο, τα κέρδη της επιχείρησης μπορούν να φορολογούνται στο άλλο Κράτος, αλλά μόνο ως προς το μέρος τους, που προέρχεται από τη μόνιμη αυτή εγκατάσταση.» Στην παρ. 6 του ίδιου άρθρου αναφέρεται ότι «στις περιπτώσεις που στα κέρδη περιλαμβάνονται στοιχεία εισοδήματος για τα οποία γίνεται ιδιαίτερη μνεία σε άλλα άρθρα της παρούσας Σύμβασης, οι διατάξεις των άρθρων εκείνων δεν επηρεάζονται από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου.»

Περαιτέρω, το άρθρο 12 παρ. 3 της ίδιας ΣΑΔΦ αναφέρει ότι «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, διπλώματος 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».

Στα σχετικά σχόλια του άρθρου 12 περί δικαιωμάτων του πρότυπου μοντέλου σύμβασης του ΟΟΣΑ (επικαιροποιημένη έκδοση 2017), αναφέρεται ότι ο χαρακτήρας των πληρωμών που εισπράττονται σε συναλλαγές που αφορούν στη μεταβίβαση του λογισμικού εξαρτάται από τη φύση των δικαιωμάτων που ο εκδοχέας αποκτά υπό συγκεκριμένης συμφωνίας σχετικά με τη χρήση και την εκμετάλλευση του προγράμματος. Τα δικαιώματα στα προγράμματα υπολογιστών είναι μία μορφή πνευματικής ιδιοκτησίας. Μεταβίβαση δικαιωμάτων σε σχέση με το λογισμικό πραγματοποιείται με πολλούς τρόπους οι οποίοι κυμαίνονται από την αποξένωση του συνόλου των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας σε ένα πρόγραμμα, μέχρι την πώληση του προγράμματος το οποίο υπόκειται σε περιορισμούς στη χρήση του.

Τα δικαιώματα του εκδοχέα στις περισσότερες φορές συνιστώνται από μερικά ή ολικά δικαιώματα στην υποκείμενη πνευματική ιδιοκτησία ή μπορεί να είναι μερικά ή ολικά δικαιώματα σε αντίγραφο ενός προγράμματος. Οι πληρωμές οι οποίες γίνονται για την απόκτηση μερικών δικαιωμάτων στην πνευματική ιδιοκτησία (χωρίς ο εκχωρητής να αποξενώνει πλήρως τα δικαιώματα στην πνευματική ιδιοκτησία) θα αντιπροσωπεύουν δικαιώματα, όταν το αντίτιμο δίδεται για τη χορήγηση των δικαιωμάτων χρήσης του προγράμματος με τρόπο που χωρίς τέτοια άδεια, αποτελούν παραβίαση πνευματικών δικαιωμάτων. Παραδείγματα τέτοιων συμφωνιών περιλαμβάνουν άδειες να αναπαράγουν και να διανείμουν στο κοινό, λογισμικό που ενσωματώνει το πρόγραμμα που έχει κατοχυρωμένη πνευματική ιδιοκτησία ή να τροποποιήσει και να παρουσιάσει δημόσια το πρόγραμμα. Σε αυτές τις περιπτώσεις οι πληρωμές είναι για το δικαίωμα χρήσης του προγράμματος.

Όταν το αντίτιμο πληρώνεται για τη μεταβίβαση της πλήρους κυριότητας των δικαιωμάτων στην πνευματική ιδιοκτησία, η πληρωμή δε μπορεί να αντιπροσωπεύει δικαίωμα και οι διατάξεις του άρθρου δεν είναι εφαρμόσιμες. Σημειώνεται ότι κάθε υπόθεση θα εξαρτάται από τα ειδικότερα γεγονότα, αλλά γενικώς αν η πληρωμή αποτελεί αμοιβή για τη μεταβίβαση δικαιωμάτων που αποτελούν ξεχωριστή και συγκεκριμένη περιουσία, αυτές οι πληρωμές είναι πιθανόν να αποτελούν επιχειρηματικά κέρδη στα πλαίσια του άρθρου 7 ή ωφέλεια από κεφάλαιο στα πλαίσια του άρθρου 13 παρά δικαιώματα στα πλαίσια του άρθρου 12. Αυτό απορρέει από το γεγονός ότι όταν η κυριότητα των δικαιωμάτων αποξενωθεί, το αντίτιμο δε μπορεί να είναι για τη χρήση των δικαιωμάτων.

Σχετικά με τις πληρωμές λογισμικού που πραγματοποιούνται με μικτά συμβόλαια αναφέρεται ότι όταν κρίνεται απαραίτητο το ολικό ποσό του συμβολαίου θα πρέπει να αναλυθεί με βάση τις

πληροφορίες που περιλαμβάνονται στο συμβόλαιο ή μέσω εύλογου επιμερισμού και να εφαρμόζεται η κατάλληλη φορολογική μεταχείριση για κάθε επιμέρους σκέλος. Παραδείγματα τέτοιων συμβολαίων περιλαμβάνουν πωλήσεις εξοπλισμού υπολογιστή με ενσωματωμένο λογισμικό και εκχώρηση δικαιώματος χρήσης λογισμικού σε συνδυασμό με την παροχή υπηρεσιών. Στην επιχειρηματική πρακτική υπάρχουν συμβόλαια που αφορούν τόσο τεχνογνωσία όσο και την παροχή τεχνικής υποστήριξης. Αν ένα μέρος των παρεχόμενων αντικειμένων αποτελεί με διαφορά τον κυριότερο λόγο της σύναψης του συμβολαίου και τα υπόλοιπα μέρη ορίζονται μόνο ως βοηθητικού και κυρίως ασήμαντου χαρακτήρα, τότε η εφαρμοζόμενη φορολογική μεταχείριση στο κύριο μέρος θα πρέπει να εφαρμοστεί στο ολικό ποσό του αντιτίμου του συμβολαίου.

Συνεπώς, προκειμένου για τον χαρακτηρισμό του εισοδήματος του αντιτίμου που καταβάλλεται από Ελληνική προς Βουλγάρικη εταιρία για την κατασκευή πλατφόρμας λογισμικού ERP, θα πρέπει να εξετάζεται: αν η πληρωμή αποτελεί αμοιβή για τη μεταβίβαση δικαιωμάτων που αποτελούν ξεχωριστή και συγκεκριμένη περιουσία και συνεπώς η κυριότητα των δικαιωμάτων αποξενώνεται, ή αν το αντίτιμο καταβάλλεται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του λογισμικού βάσει αδείας. Στην πρώτη περίπτωση η πληρωμή αποτελεί αμοιβή η οποία εμπίπτει στο άρθρο 7 περί επιχειρηματικών κερδών, ενώ στη δεύτερη η καταβολή του αντιτίμου αφορά το άρθρο 12 περί δικαιωμάτων. Τέλος, σε περίπτωση μικτού συμβολαίου το ολικό ποσό θα πρέπει να αναλυθεί με βάση τις πληροφορίες που περιλαμβάνονται στη σύμβαση ή μέσω εύλογου καταμερισμού με κατάλληλη φορολογική μεταχείριση που θα εφαρμόζεται σε κάθε καταμερισμένο σκέλος. Αν όμως ένα μέρος αποτελεί με διαφορά τον κυριότερο λόγο της σύναψης της σύμβασης ενώ τα υπόλοιπα μέρη ορίζονται μόνο ως βοηθητικού και κυρίως ασήμαντου χαρακτήρα, η εφαρμοζόμενη φορολογική μεταχείριση στο κύριο μέρος θα πρέπει να εφαρμοστεί στο ολικό ποσό του αντιτίμου του συμβολαίου. Η διαπίστωση των ανωτέρω, ως ζήτημα πραγματικό εναπόκειται στην κρίση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ Α.Α.Δ.Ε.

ΠΙΤΣΙΛΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ' (Δ.Ο.Υ.)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών (Με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών

III. Εσωτερική Διανομή

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης
4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
5. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας- τμήμα Α΄
6. Διεύθυνση Διεθνών Οικονομικών Σχέσεων