

Φορολόγηση (royalties)

δικαιωμάτων

Του Γιώργου Δαλιάνη

Έχουμε δυστυχώς, αναφερθεί και σε προηγούμενα άρθρα μας, στην καθυστέρηση έκδοσης ερμηνευτικών εγκυκλίων για τον [N.4172/2013](#). Ένα σύντομο σχόλιο επ' αυτού, είναι ότι το “δυστυχώς” στην εισαγωγή του κειμένου έχει διττή σημασία. Πρώτον, γιατί για μία ακόμη φορά υπάρχουν σημαντικές καθυστερήσεις στην ερμηνεία του νόμου και δεύτερον αλλά χειρόν, ότι ένας ακόμα νόμος πρέπει να ερμηνευτεί, με εκατοντάδες μάλλον εγκυκλίους, για να μπορέσει να εφαρμοστεί στην πράξη.

Μέσα σε αυτό το δυσάρεστο πλαίσιο, τις τελευταίες ημέρες έχει επικρατήσει αναστάτωση στην αγορά, σχετικά με το θέμα της αυτοτελούς φορολόγησης των πάσης φύσεως δικαιωμάτων (**royalties**).

Ο κάθε εμπλεκόμενος δίνει τη δική του ερμηνεία και η Διοίκηση παρακολουθεί, μάλλον ανήμπορη να δώσει λύσεις, αναλούμενη σε στείρες αντιπαραθέσεις, για το ποιος ευθύνεται για την όποια καθυστέρηση.

Παραφράζοντας το γνωστό ρητό, θα προσπαθήσουμε να ερμηνεύσουμε το “τι θέλει να πει ο νομοθέτης”, ενώ σε κάποια τελείως θολά σημεία, θα τολμήσουμε να επισημάνουμε το τί -εν τέλει -πρέπει να πει.

Ας δούμε καταρχήν τι λέει ο νόμος..

Άρθρο 35 N.4172/2013 – Εισόδημα από κεφάλαιο

“Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα, που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, δικαιωμάτων,

καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.”

Κρατάμε στο σημείο αυτό, ότι το εισόδημα που προκύπτει από τα δικαιώματα (**royalties**), περιλαμβάνεται με σαφήνεια στην κατηγορία “εισόδημα που προκύπτει από κεφάλαιο” και αυτό είναι το πιο ουσιώδες σημείο, στην ερμηνεία του όρου δικαιώματα. Είναι γεγονός πάντως, ότι σε πολλές περιπτώσεις η διάκριση μεταξύ του δικαιώματος, της παροχής υπηρεσίας και του κέρδους από την πώληση κεφαλαίου, είναι δυσχερής και ούτε ο ΟΟΣΑ έχει κατορθώσει να διαχωρίσει αυτές τις έννοιες με απόλυτο και σαφή τρόπο. Γενικοί κανόνες πάντως είναι:

Ευκαιριακή μεταβίβαση του συνόλου του δικαιώματος αποτελεί εμπορική πράξη και όχι δικαίωμα.

Μεταβίβαση του μέρους του δικαιώματος στη διάθεση τρίτου, για να το αναπτύξει και να το εκμεταλλευτεί εμπορικά, είναι δικαίωμα.

Ένας εκ των αντισυμβαλλόμενων, που χρησιμοποιώντας τις γνώσεις, εμπειρίες και επιδεξιότητες του, αναλαμβάνει ο ίδιος να εκτελέσει μία εργασία για τον άλλον, αποτελεί παροχή υπηρεσίας και όχι δικαίωμα.

Ο νόμος προσπαθώντας να ξεκαθαρίσει το τοπίο κατονομάζει ποια εισοδήματα χαρακτηρίζονται ως δικαιώματα, κάνοντας πάντα τη σημείωση, ότι αφορούν τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης τους. Στο σημείο αυτό, καλό είναι να επισημάνουμε ότι η Ελλάδα έχει διατυπώσει παρατηρήσεις σχετικά με κάποιες από έννοιες (software, εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού, επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων) και θεωρεί σε αντίθεση με τον ΟΟΣΑ, ότι πρέπει να περιλαμβάνονται στον όρο δικαιώματα.

Άρθρο 38 Ν.4172/2013 – Δικαιώματα (royalties)

1.- 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 (know how), 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.

2.- Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο **Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε**, ο παρακρατούμενος φόρος εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση μόνο για τα φυσικά πρόσωπα και για το συγκεκριμένο είδος εισοδήματος του φορολογούμενου με βάση τον **Κ.Φ.Ε.**

Στο άρθρο 62 προβλέπεται παρακράτηση και στο άρθρο 64 αναφέρεται ο συντελεστής 20 %.

Ας συγκρίνουμε όμως, τι ίσχυε στον προηγούμενο **Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος Ν.2238/94** και ειδικότερα στη περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 που ορίζεται ότι:

“Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια, που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος

ευρεσιτεχνίας και των άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων.”

Διαπιστώνουμε επομένως, ότι ο **4172**, δεν επιφέρει ουσιώδεις αλλαγές, παρά αναλύει περισσότερο και κατονομάζει τις έννοιες που περιλαμβάνονται στον όρο «δικαιώματα», μεταφέροντας στην ελληνική νομοθεσία τις οδηγίες του ΟΟΣΑ, με τις οποίες παρατηρήσεις έχει διατυπώσει η Ελλάδα. Με τα παραδείγματα τα οποία παραθέτουμε, θα προσπαθήσουμε να τεκμηριώσουμε τις απόψεις μας, ότι δεν έχει αλλάξει ουσιαστικά το καθεστώς με την εφαρμογή του νέου **Κ.Φ.Ε.**

Παράδειγμα 1ο

Μία εκδοτική εταιρεία, αγοράζει από Έλληνα συγγραφέα, τα δικαιώματα έκδοσης ενός βιβλίου. **Η αγορά αυτή υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20%**. Η εκδοτική εταιρεία όμως, δεν υπόκειται περαιτέρω σε αυτοτελή φορολογόγηση, ούτε κατά την έκδοση, αλλά ούτε και στις πωλήσεις των βιβλίων. Δεν μισθώνει, αλλά ούτε υπεκμισθώνει το δικαίωμα, απλά το ιδιοχρησιμοποιεί.

Αν την αγορά των δικαιωμάτων από τον ίδιο συγγραφέα, την έκανε ένα πρακτορείο διανομής, η αγορά από τον συγγραφέα και πάλι υπόκειται σε παρακράτηση φόρου 20%. Εφόσον, προχωρήσει στην πώληση του συγκεκριμένου δικαιώματος σε άλλη εκδοτική εταιρεία, δεν υπάγεται στις διατάξεις φορολόγησης δικαιωμάτων, διότι το πρακτορείο έκανε μια απλή εμπορική πράξη, η οποία δημιούργησε κέρδος από την πώληση κεφαλαίου και όχι αντάλλαγμα για τη χρήση δικαιώματος.

Αν το ίδιο πρακτορείο πωλήσει τα δικαιώματα σε πολλούς εκδοτικούς οίκους, τότε υπάρχει η παρακράτηση φόρου, διότι σε αυτή τη περίπτωση η αρχική αγορά αφορά περιουσιακό (κεφαλαιουχικό) στοιχείο, που δημιουργεί διαρκή εισοδήματα. **Στην περίπτωση αυτή, ο φόρος υπολογίζεται στο αναπόσβεστο δικαίωμα μειούμενο με τα άμεσα κόστη με τα οποία έχει επιβαρυνθεί π.χ. marketing, διαφήμιση κλπ.**

Παράδειγμα 2ο

Ελληνική εταιρεία αγοράζει από την Αγγλία, μια μέθοδο εκμάθησης ηλεκτρονικών υπολογιστών. Η πράξη αυτή κατ' αρχήν δημιουργεί υποχρέωση παρακράτησης φόρου, αλλά επειδή υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας με την Αγγλία, εφόσον τηρηθεί η τυπική διαδικασία δεν παρακρατείται φόρος, από τη στιγμή που δεν προβλέπεται κάτι τέτοιο στη συγκεκριμένη σύμβαση. Η αγοράστρια, το περιουσιακό αυτό στοιχείο:

α) θα το ιδιοχρησιμοποιήσει με την ίδρυση κέντρου εκμάθησης ηλεκτρονικών υπολογιστών. **Στην περίπτωση αυτή δεν υπάρχει παρακράτηση.**

β) Τη μέθοδο αυτή θα μεταπωλήσει με τη μέθοδο του franchising σε διάφορες επιχειρήσεις και θα εισπράξει δικαιώματα, κατά την αρχική πώληση του δικαιώματος εισόδου στο franchise, αλλά και δικαιώματα χρήσης αυτού. **Στις δύο αυτές περιπτώσεις υπάρχει φόρος, ο οποίος θα υπολογιστεί στην πρώτη περίπτωση στο αναπόσβεστο δικαίωμα, μειωμένο με τα άμεσα κόστη που έχει επιβαρυνθεί.**

Ο φόρος των δικαιωμάτων χρήσης μετά την αρχική αγορά θα υπολογιστεί στο συμφωνηθέν ποσό, μειωμένο με τα κόστη μεταπώλησης και της διαρκούς υποστήριξης και αναβάθμισης της μεθόδου.

Εξάλλου, με την **παράγραφο 5 του άρθρου 14 της ΠΟΛ 1142/24.4.1997**, έχει αποσαφηνιστεί, η φορολογική μεταχείριση των εσόδων του δότη – δικαιιοπαρόχου, από την παραχώρηση της χρήσης δικαιώματος έναντι περιοδικών καταβολών (μίσθωση δικαιώματος).

Από τη διοίκηση δεν έχει ορισθεί συγκεκριμένος τρόπος υπολογισμού της ωφέλειας, που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος κλπ, και ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του αρμοδίου φοροελεγκτικού οργάνου. (**Έγγραφο Υπ.Οικ. 1090444/1470/31.10.2001**). Το ύψος καθορίζεται από τον πάροχο, σύμφωνα με τα κοστολογικά στοιχεία που έχει. Το υπουργείο θεωρούμε πως πρέπει άμεσα να εκδώσει ερμηνευτική

εγκύκλιο, διότι στις περισσότερες των περιπτώσεων η παρακράτηση φόρου 20% υπερβαίνει κατά πολύ το μικτό κέρδος που αποκομίζουν οι επιχειρήσεις από τη μεταπώληση των δικαιωμάτων.

Επίσης, διχογνωμία περί της υποχρέωσης ή μη παρακράτησης υπάρχει και σε αρκετές υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα η έρευνα αγοράς για αποτύπωση προθέσεων ψηφοφόρων σε εκλογική αναμέτρηση. Θεωρούμε πως πρόκειται σαφώς για παροχή υπηρεσίας και δεν εντάσσεται σε καμία περίπτωση στην υποχρέωση διενέργειας παρακράτησης, εκτός αν ο άλλος συμβαλλόμενος είναι το Ελληνικό δημόσιο, που στην περίπτωση αυτή υπάρχει παρακράτηση 8%.

Οι προς έκδοση εγκύκλιοι είναι εκατοντάδες, όπως προείπαμε, αλλά τα εμπλεκόμενα στελέχη καλό είναι να προσπαθήσουν να εφαρμόσουν το νόμο και χωρίς την ύπαρξη διευκρινιστικών, οι οποίες μπορεί να καθυστερήσουν, να εκδοθούν με ασάφειες ή και να μην εκδοθούν ποτέ.

Βέβαια, φοβόμαστε ότι οι τριβές με τη διοίκηση θα ξεπεράσουν τα φυσιολογικά επίπεδα, διότι το σύνολο του Ελληνικού Δημοσίου είχε ως δεδομένη την ύπαρξη εγκυκλίων και ενεργούσε βάσει αυτών. Από παράδειγμα είναι ότι το τμήμα κεφαλαίου των ΔΟΥ, δεν διεκπεραιώνει υποθέσεις μεταβιβάσεων ακινήτων, λόγω μη ύπαρξης σχετικής εγκυκλίου και έπεται η συνέχεια.

[ARTION Φορολογικές Λογιστικές Συμβουλευτικές Λογιστικό Γραφείο](#)