



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/01/2023

Αριθμός απόφασης: 285

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604552

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ.

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή)*», καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 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 03/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, με έδρα το, κατά της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών της από 10/06/2022 και με αριθμ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ανάκλησης δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από εισοδήματα και αίτησης επιστροφής του αποδοθέντος βάσει αυτών φόρου, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 03/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την από 10/06/2022 και με αριθμ. ηλεκτρονικώς υποβληθείσα αίτησή της προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών η προσφεύγουσα εταιρεία αιτήθηκε την ανάκληση των με αριθμ./19-09-2018 και/22-10-2018 δηλώσεων απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από δικαιώματα με βάση τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 και την επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του φόρου ποσού 18.058,86 ευρώ και 35.941,81 ευρώ αντίστοιχα που κατέβαλε δυνάμει των ως άνω δηλώσεων.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα εταιρεία υπέγραψε με την εδρεύουσα εταιρεία με την επωνυμία «.....» την από 11/04/2018 σύμβαση διάρκειας από 01/04/2018 έως 31/12/2018, με την οποία συμφωνήθηκε η πώληση στην προσφεύγουσα εταιρεία από την αντισυμβαλλόμενη της διαφημιστικού χρόνου και χώρου σε τηλεοπτικούς σταθμούς και άλλα Μ.Μ.Ε. για διαφήμιση της πελάτισσας εταιρείας της, «.....», στην επικράτεια της Π.Γ.Δ.Μ., του Κοσόβου και της Αλβανίας. Με την ίδια σύμβαση συμφωνήθηκε η καταβολή από την προσφεύγουσα εταιρεία στην αντισυμβαλλόμενη της μηνιαίας αμοιβής, ποσού 506,33 ευρώ, για την παροχή των εκεί περιγραφόμενων διαφημιστικών υπηρεσιών.

Σε εκτέλεση της ανωτέρω σύμβασης η «.....» εξέδωσε προς την προσφεύγουσα εταιρεία τα εξής τιμολόγια:

- α) D034/20.6.2018, ποσού 1.012,65 ευρώ,
- β) D038/20.6.2018, ποσού 12.815,18 ευρώ,
- γ) D060/30.6.2018, ποσού 1.012,65 ευρώ,
- δ) D061/30.6.2018, ποσού 75.453,80 ευρώ,
- ε) D071/31.7.2018, ποσού 1.012,65,
- στ) D075/31.7.2018, ποσού 129.000 ευρώ,
- ζ) D076/31.7.2018, ποσού 1.687,50 ευρώ,
- η) D082/31.8.2018, ποσού 1.012,65 ευρώ και
- θ) D083/31.8.2018, ποσού 46.996,21 ευρώ.

Από τα ως άνω τιμολόγια, τα υπ' αριθμ. D038/20.6.2018, D061/30.6.2018, D075/31.7.2018, D076/31.7.2018 και D083/31.8.2018 εκδόθηκαν με αιτιολογία την πώληση διαφημιστικού χρόνου από την αλλοδαπή εταιρεία στην προσφεύγουσα εταιρεία για τη διαφήμιση προϊόντων της πελάτισσάς της, «.....». Σε αυτά αναγράφονται η αξία του πωληθέντος διαφημιστικού χρόνου για κάθε προϊόν της «.....», οι τηλεοπτικοί και ραδιοφωνικοί σταθμοί της Π.Γ.Δ.Μ., της Αλβανίας ή του Κοσόβου, των οποίων διαφημιστικός χρόνος πωλήθηκε, και ο μήνας στο οποίο ανάγεται ο

διαφημιστικός χρόνος. Τα υπ' αριθμ. D034/20.6.2018, D060/30.6.2018, D071/31.7.2018 και D082/31.8.2018 τιμολόγια εκδόθηκαν με αιτιολογία την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών από την αλλοδαπή εταιρεία στην προσφεύγουσα εταιρεία σχετικά με την οργάνωση της διαφημιστικής εκστρατείας της πελάτισσάς της, «.....».

Η προσφεύγουσα εταιρεία για τα τιμολόγια α έως δ, συνολικού ποσού 90.294,28 ευρώ (1.012,65 +12.815,18 + 1.012,65 + 75.453,80) υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.Φ.Α.Ε. Αθηνών τη με αριθμ./19.9.2018 «δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από δικαιώματα με βάση τις διατάξεις της περ, γ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013» και απέδωσε, σύμφωνα με αυτήν, τον παρακρατηθέντα φόρο (20%), ποσού 18.058,86 ευρώ, ενώ για τα τιμολόγια ε έως θ, συνολικού ποσού 179.709,91 ευρώ (1.012,65+ 129.000+ 1.687,50+ 1.012,65+46.996,21), υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών τη με αριθμ./29.10.2018 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου και απέδωσε, σύμφωνα με αυτήν, τον παρακρατηθέντα φόρο, ποσού 35.941,81 ευρώ.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά την από 10/06/2022 και με αριθμ. αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ζητώντας την ανάκληση των ανωτέρω δηλώσεων και την επιστροφή του καταβληθέντος δυνάμει αυτών φόρου, ισχυριζόμενη ότι οι πληρωμές, στις οποίες προέβη προς την εταιρεία «.....» για την αγορά διαφημιστικού χρόνου σε αλλοδαπούς τηλεοπτικούς και ραδιοφωνικούς σταθμούς και για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών στην αλλοδαπή από την ανωτέρω αλλοδαπή εταιρεία, δεν εμπίπτουν στον ορισμό των δικαιωμάτων, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38 ν.4174/2013 και την ΠΟΛ. 1042/2015, όπως λόγω νομικής πλάνης υπέλαβε, και, ως εκ τούτου, το αντίστοιχο εισόδημα της ανωτέρω αλλοδαπής εταιρείας, που δεν έχει τη φορολογική κατοικία της ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα, τον οποίο αχρεωστήτως κατέβαλε η εταιρεία, κατόπιν υποβολής σχετικών δηλώσεων παρακράτησης φόρου.

Η τιθέμενη στο νόμο προθεσμία, εντός της οποίας όφειλε ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών να απαντήσει επί της κατατεθείσας αιτήσεως παρήλθε άπρακτη, με αποτέλεσμα αυτή να τεκμαίρεται ως σιωπηρώς απορριφθείσα.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί η ως άνω σιωπηρή απόρριψη από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών, να γίνει δεκτή η ανάκληση των υποβληθεισών στη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών με αριθμ./19-09-2018 και/22-10/2018 δηλώσεων «απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από δικαιώματα με βάση τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013» και να της επιστραφεί, ως αχρεωστήτως καταβληθείς, ο φόρος ποσού 18.058,86 ευρώ και 35.941,81 ευρώ που κατέβαλε δυνάμει των ανωτέρω δηλώσεων αντίστοιχα, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι υπέβαλε τις ως άνω δηλώσεις απόδοσης παρακρατούμενου φόρου λόγω νομικής πλάνης περί του χαρακτήρα των πληρωμών της προς την «.....» ως δικαιωμάτων (royalties).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62του ν. 4172/2013:

«1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου

α) μερίσματα,

β) τόκοι,

γ) δικαιώματα (royalties),

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41

2. Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64

3. Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία στην Ελλάδα ή σε κράτος - μέλος της Ε.Ε. ή του Ε.Ο.Χ. και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκειται σε παρακράτηση φόρου. Το ως άνω νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να επιλέξει να φορολογηθεί για το εισόδημα από δικαιώματα και τις αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες σύμφωνα με το καθεστώς που ισχύει για τους φορολογικούς κατοίκους που λαμβάνουν τέτοιες αμοιβές και να πιστώσει τον παρακρατηθέντα φόρο έναντι του οφειλόμενου φόρου εισοδήματος.

.....

5. Τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 64του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται:

«1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

.....

γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

.....

3. Η παρακράτηση φόρου εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση της παραγράφου 1 σε περίπτωση που αυτός που λαμβάνει την πληρωμή, εκτός από τις αμοιβές που αναφέρονται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 η οποία υπόκειται σε παρακράτηση φόρου,είναι φυσικό πρόσωπο ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα.

4. Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ν. 4172/2013:

«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 (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.

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.»

Επειδή, περαιτέρω, με την ΠΟΛ. 1042/2015 εγκύκλιο δόθηκαν διευκρινίσεις προκειμένου για την ορθή φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε., στην οποία αναφέρονται τα εξής:

«13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 38 του Ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων. Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, i) 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, ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, iii) εμπορικών σημάτων, iv) προνομίων, v) σχεδίων ή υποδειγμάτων, vi) σχεδιαγραμμάτων, vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή

β. σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα,

II. Οι πληρωμές:

α. για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού,

β. για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και

III. Οι πληρωμές για:

α. συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων,

β. την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή,

γ. την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και

IV. Πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια του όρου «δικαιώματα» εμπίπτει κάθε εισόδημα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω δικαιωμάτων, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν επίσημα καταχωρηθεί ως πιστοποιημένα δικαιώματα (πατέντες). 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). Ειδικότερα, δικαίωμα αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση αυτής αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος). Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχός του όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους αυτής άδειας χρήσης (rellicence/sublicence).

Ειδικά οι πληρωμές που πραγματοποιούνται για την κάθε είδους εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού (π.χ. ο εξοπλισμός για τη μεταφορά ηλεκτρικής ενέργειας ή τηλεπικοινωνιών, μεταφοράς αερίου ή πετρελαίου, κ.λπ.) και εμπορευματοκιβωτίων, εμπίπτουν στην έννοια των δικαιωμάτων.

Ενδεικτικά αναφέρουμε ότι δεν εμπίπτουν στην ανωτέρω έννοια η εκμίσθωση αυτοκινήτων επιβατικών Ι.Χ. από επιχειρήσεις εκμίσθωσης αυτοκινήτων αυτής πελάτες αυτής, η εκμίσθωση στολών από επιχειρήσεις με τη δραστηριότητα αυτή αυτής πελάτες αυτής.

Περαιτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν αυτής περιπτώσεις που μεταβιβάζεται η κυριότητα του άυλου στοιχείου και επέρχεται η πλήρης αποξένωση του ιδιοκτήτη από αυτό αλλά μόνο αυτής περιπτώσεις που παρέχεται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του άυλου στοιχείου. Αυτής, δεν περιλαμβάνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε τρίτους οι οποίοι δεν είναι κύριοι του υπόψη δικαιώματος ή δεν διατηρούν το δικαίωμα χρήσης αυτού (π.χ. αποκλειστικοί αντιπρόσωποι στην Ελλάδα, μεταπωλητές, διαμεσολαβητές κ.λπ.). Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η πώληση τυποποιημένου λογισμικού.

Ειδικότερα, στην περίπτωση λογισμικού που αναπτύσσεται για αυτής ανάγκες συγκεκριμένης επιχείρησης (κατά παραγγελία προϊόν) εάν με αυτής πληρωμές που καταβάλλονται για το υπόψη αγαθό επέρχεται πλήρης αποξένωση αυτής επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το προϊόν, τότε αυτές δεν συνιστούν δικαιώματα. Αντίθετα, εάν με αυτής πληρωμές αυτές δεν επέρχεται αποξένωση αυτής

επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το κατά παραγγελία προϊόν, τότε αυτές συνιστούν δικαιώματα με εξαίρεση την περίπτωση που οι πληρωμές αφορούν στην χρήση λογισμικού με δυνατότητα παραμετροποίησής του. Ομοίως, δεν υπόκειται στην έννοια των δικαιωμάτων η συντήρηση του λογισμικού που ανατίθεται στην πωλήτρια επιχείρηση βάσει συμβολαίου συντήρησης.

Σε περίπτωση μικτών συμβάσεων που περιλαμβάνουν αμοιβές για την παροχή άλλων υπηρεσιών και καταβολή δικαιωμάτων, θα πρέπει να γίνεται επιμερισμός των ποσών που αφορούν τα δικαιώματα, με βάση τα οριζόμενα στην υπόψη σύμβαση ή με βάση λοιπά διαθέσιμα στοιχεία που να τεκμηριώνουν επαρκώς τον όποιο επιμερισμό (π.χ. υπηρεσίες franchising, management fees οι οποίες δεν είναι δικαιώματα).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω αφορούν γενικές αρχές και ως εκ τούτου κάθε ενδεχόμενη περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, θα πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής.

.....

15. Περαιτέρω, με την παρ. 5 του άρθρου 62 του Ν.4172/2013, η οποία προστέθηκε με την υποπερ. β της περ. 14 της υποπαρ. Δ1 της παρ. Δ του άρθρου 1 του Ν.4254/2014, ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου και νόμου δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το άρθρο 64 του ίδιου νόμου.

Σε περίπτωση που τα πιο πάνω νομικά πρόσωπα αποκτούν δικαιώματα από την αλλοδαπή, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται μαζί με τα λοιπά εισοδήματά τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

16. Ειδικότερα, όταν τα πιο πάνω εισοδήματα (μερίσματα, τόκοι, δικαιώματα) αποκτώνται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα και δεν διατηρούν, προκειμένου για τα νομικά πρόσωπα, μόνιμη εγκατάσταση στη χώρα μας, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

α) Από το συνδυασμό των διατάξεων της περ. ε του άρθρου 5 και της παρ.2 του άρθρου 47 του Ν.4172/2013 συνάγεται ότι τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους και δεν διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατ' αρχήν δεν υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα για τα εισοδήματα που αποκτούν από πηγές Ελλάδος. Κατά παρέκκλιση των ανωτέρω και με βάση τις διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 64 και από τη συστηματική ερμηνεία του άρθρου 63 συνάγεται ότι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο στην Ελλάδα, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 63. Ειδικότερα, για τη φορολόγησή τους με βάση την παρ.3 του άρθρου 64 ενεργείται παρακράτηση στα ανωτέρω εισοδήματα με την οποία επέρχεται εξάντληση της φορολογικής τους υποχρέωσης.

.....

γ) Σε περίπτωση που οι δικαιούχοι των εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα, οι οποίοι είναι είτε φυσικά πρόσωπα που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην ημεδαπή είτε νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία και δεν διατηρούν μόνιμη

εγκατάσταση στην Ελλάδα, είναι κάτοικοι κράτους με το οποίο υπάρχει Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.), θα έχουν εφαρμογή τα οριζόμενα από τη διμερή σύμβαση, λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος.

Στην ανωτέρω περίπτωση με την υποβολή της δήλωσης για την απόδοση του παρακρατούμενου φόρου, όπως ορίζεται στην ΠΟΛ.1011/2.1.2014 απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων, ο καταβάλλων το εισόδημα (υπόχρεος σε παρακράτηση) θα συνυποβάλλει με την υπόψη δήλωση το πιστοποιητικό φορολογικής κατοικίας του δικαιούχου του εισοδήματος. Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και όταν από τις διατάξεις της οικείας Σ.Α.Δ.Φ. προβλέπεται μηδενικός συντελεστής παρακράτησης (και στην περίπτωση αυτή δηλαδή θα πρέπει να υποβληθεί μηδενική δήλωση). Στις περιπτώσεις που δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου με βάση τις διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας, όπως προκύπτει από τα οριζόμενα στην παρούσα, για παράδειγμα στα δικαιώματα που εισπράττει ημεδαπό νομικό πρόσωπο, τόκοι ομολογιακών δανείων του Ελληνικού Δημοσίου που αποκτούν τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα κ.λπ, δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

.....

18. Η παρακράτηση φόρου ενεργείται, σε όλες τις αναφερόμενες πιο πάνω περιπτώσεις, από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή το φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, καθώς και κάθε φορολογούμενο που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, που διενεργεί τις υπόψη πληρωμές. Ως υπόχρεος για την παρακράτηση και απόδοση του φόρου νοείται αυτός που επιβαρύνεται με την πληρωμή των μερισμάτων, τόκων ή δικαιωμάτων και σε καμία περίπτωση αυτός που μεσολαβεί για την καταβολή τους (π.χ. μεσολαβούσα τράπεζα). Για παράδειγμα, όταν ημεδαπό νομικό πρόσωπο αποκτά εισοδήματα από μερίσματα αλλοδαπής που εισάγονται στην Ελλάδα, δεν ενεργείται καμία παρακράτηση φόρου και τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αναφέρεται στην παράγραφο 5 της παρούσας. Τα παραπάνω δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση καταβολής τόκων όπου η μεσολαβούσα τράπεζα έχει καταστεί φορέας πληρωμής.»

Επειδή με την ΠΟΛ.1120/2014 διευκρινίστηκαν τα εξής:

«Άρθρο 62

Πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση

1. Με τις διατάξεις της περ. δ της παρ. 1 του άρθρου 62 του ΚΦΕ (Ν. 4172/2013) ορίζονται οι περιπτώσεις πληρωμών που αφορούν αμοιβές, οι οποίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.

Αντίθετα, διευκρινίζουμε ότι δεν εμπíπουν στις διατάξεις περί παρακράτησης οι αμοιβές αντιπροσώπων, πρακτόρων, μεσιτών, κ.λπ. από αμοιβές ή προμήθειες για τη σύναψη σύμβασης προμήθειας από αλλοδαπά εργοστάσια ή αλλοδαπούς οίκους οποιασδήποτε φύσης υλικού, μεταφορέων, μεσιτών, πρακτόρων, διαμεσολαβητών, εκτελωνιστών, φωτορεπόρτερ, διαφημιστών, επιχειρήσεων που έχουν σαν αντικείμενο ασφαλιστικές δραστηριότητες, εφόσον αυτές εκδίδουν εκκαθαρίσεις με τις αμοιβές των συνεργατών τους, προς τους συνεργάτες τους (ασφαλιστικούς πράκτορες, μεσίτες ασφαλίσεων, ασφαλιστικούς συμβούλους κ.τ.λ.), αμοιβές για υπηρεσίες φασόν,

προώθησης προϊόντων και γενικά οι αμοιβές που με τον Ν. 2238/1994 χαρακτηρίζονταν ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, και στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου.

2. Με την παράγραφο 2 του ίδιου ως άνω άρθρου ορίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για τις υπηρεσίες που αναφέρονται στην περ. δ της παραγράφου 1 (αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες) δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, με την επιφύλαξη της παραγράφου 2 του άρθρου 64 (φορείς γενικής κυβέρνησης).

Επομένως, για τις υπηρεσίες της περ. δ της παραγράφου 1 που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 που έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 4 του Κ.Φ.Ε., δεν ενεργείται παρακράτηση φόρου, με εξαίρεση τις αμοιβές που λαμβάνουν για τις υπηρεσίες που παρέχουν σε φορείς γενικής κυβέρνησης, καθώς και τις αμοιβές για τεχνικά έργα, δεδομένου ότι στην περίπτωση δ της παρ. 1 του άρθρου 64, ορίζεται ότι οι υπόψη αμοιβές που λαμβάνουν τόσο τα φυσικά πρόσωπα όσο και τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή 3%.

3. Με το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 3 καθορίζεται η φορολογική μεταχείριση των νομικών προσώπων και των νομικών οντοτήτων που δεν έχουν τη φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, για τις αμοιβές που λαμβάνουν για τις υπηρεσίες της περ. δ της παραγράφου 1. Συγκεκριμένα, κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα και λαμβάνει αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες ή και αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όταν οι υπηρεσίες παρέχονται σε υπόχρεα σε παρακράτηση πρόσωπα του άρθρου 61.

Επισημαίνεται ότι, με την παρ. 2 του άρθρου 3 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα υπόκειται σε φόρο για το φορολογητέο εισόδημά του που προκύπτει στην Ελλάδα και αποκτάται μέσα σε ορισμένο φορολογικό έτος. Επίσης, σύμφωνα με την περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 5 του Ν.4172/2013, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι κάθε εισόδημα πηγής Ελλάδας και ιδίως το εισόδημα από υπηρεσίες διοίκησης, συμβουλευτικές και τεχνικές που παρέχονται στην ημεδαπή, μέσω μόνιμης εγκατάστασης.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι οι αμοιβές που λαμβάνει το νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που δεν έχει τη φορολογική του κατοικία αλλά διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, όταν οι αμοιβές αυτές αφορούν σε παροχή υπηρεσιών της περ. δ της παρ. 1 στην ημεδαπή μέσω της μόνιμης εγκατάστασής του.

Επομένως, σε παρακράτηση φόρου υπόκεινται οι αμοιβές που λαμβάνει η μόνιμη εγκατάσταση των νομικών προσώπων που δεν έχουν την φορολογική τους κατοικία στην Ελλάδα, για τις παρεχόμενες στην ημεδαπή τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες. Με την παρακράτηση αυτή δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων αλλά ο φόρος που παρακρατήθηκε θα πιστωθεί έναντι του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων (παρ. 3 και 4 του άρθρου 64 του Ν.4172/2013).

Οι αμοιβές που λαμβάνει νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το οποίο δεν έχει τη φορολογική του κατοικία και δεν διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου.Επισημαίνεται ότι, στην περίπτωση αυτή δεν απαιτείται η υποβολή μηδενικής δήλωσης παρακρατούμενου φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω η διαφημιστική προσφεύγουσα εταιρεία για τα παρακάτω τιμολόγια που εκδόθηκαν από την αλλοδαπή διαφημιστική εταιρεία «.....» :

α) D034/20.6.2018, ποσού 1.012,65 ευρώ με περιγραφή **«Προμήθεια διαφημιστικής για την οργάνωση διαφημιστικής καμπάνιας στα μέσα για την**»

β) D038/20.6.2018, ποσού 12.815,18 ευρώ με περιγραφή **«αγορά χώρου και χρόνου για διαφημίσεις σε τηλεοπτικούς σταθμούς για την**»

γ) D060/30.6.2018, ποσού 1.012,65 ευρώ **«Προμήθεια διαφημιστικής για την οργάνωση διαφημιστικής καμπάνιας στα μέσα για την**»

δ) D061/30.6.2018, ποσού 75.453,80 ευρώ με περιγραφή **«αγορά χώρου και χρόνου για διαφημίσεις σε τηλεοπτικούς σταθμούς για την**»

ε) D071/31.7.2018, ποσού 1.012,65 ευρώ με περιγραφή **«Προμήθεια διαφημιστικής για την οργάνωση διαφημιστικής καμπάνιας στα μέσα για την**»

στ) D075/31.7.2018, ποσού 129.000,00 ευρώ με περιγραφή **«αγορά χώρου και χρόνου για διαφημίσεις σε τηλεοπτικούς σταθμούς για την**»

ζ) D076/31.7.2018, ποσού 1.687,50 ευρώ με περιγραφή **«αγορά χώρου και χρόνου για διαφημίσεις σε ραδιοφωνικό σταθμό για την**»

η) D082/31.8.2018, ποσού 1.012,65 ευρώ με περιγραφή **«Προμήθεια διαφημιστικής για την οργάνωση διαφημιστικής καμπάνιας στα μέσα για την**»

θ) D083/31.8.2018, ποσού 46.996,21 ευρώ με περιγραφή **«αγορά χώρου και χρόνου για διαφημίσεις σε τηλεοπτικούς σταθμούς για την**»

υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ.Φ.Α.Ε. Αθηνών δηλώσεις «απόδοσης παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος από δικαιώματα με βάση τις διατάξεις της περ.γ' της παρ.1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013» και συγκεκριμένα υπέβαλε για τα τιμολόγια α-δ τη με αριθμ./19.9.2018 δήλωση αναφέροντας σε αυτή ως είδος εισοδήματος **«διαφημιστική καμπάνια»** ακαθάριστο ποσό αυτού 90.294,98 ευρώ και απέδωσε παρακρατηθέντα φόρο (20%), ποσού 18.058,86 ευρώ, ενώ για τα τιμολόγια ε- θ, υπέβαλε τη με αριθμ./29.10.2018 δήλωση αναφέροντας σε αυτή ως είδος εισοδήματος **«διαφημιστική καμπάνια»** ακαθάριστο ποσό αυτού 179.709,91 ευρώ και απέδωσε, σύμφωνα με αυτήν, τον παρακρατηθέντα φόρο, ποσού 35.941,81 ευρώ.

Στη συνέχεια η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά την από 10/06/2022 και με αριθμ. αίτηση προς τη Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ζητώντας την ανάκληση των ανωτέρω δηλώσεων και την επιστροφή του καταβληθέντος δυνάμει αυτών φόρου, ισχυριζόμενη ότι οι πληρωμές, στις οποίες προέβη προς την εταιρεία «.....» για την αγορά διαφημιστικού χρόνου σε αλλοδαπούς

τηλεοπτικούς και ραδιοφωνικούς σταθμούς και για την παροχή διαφημιστικών υπηρεσιών στην αλλοδαπή από την ανωτέρω αλλοδαπή εταιρεία, δεν εμπίπτουν στον ορισμό των δικαιωμάτων, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 38 ν.4174/2013 και την ΠΟΛ. 1042/2015, όπως λόγω νομικής πλάνης υπέλαβε, και, ως εκ τούτου, το αντίστοιχο εισόδημα της ανωτέρω αλλοδαπής εταιρείας, που δεν έχει τη φορολογική κατοικία της ή μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, δεν υπόκειται σε φόρο εισοδήματος και σε παρακράτηση φόρου στην Ελλάδα, τον οποίο αχρεωστήτως κατέβαλε η εταιρεία, κατόπιν υποβολής σχετικών δηλώσεων παρακράτησης φόρου. Επίσης τόσο με την αίτηση ανάκλησης των δηλώσεων όσο και με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αναφέρει ότι η αλλοδαπή εταιρεία δεν επιβαρύνθηκε με τον παρακρατηθέντα φόρο και συνεπώς ουδεμία αξίωση διατηρεί έναντι του Ελληνικού Δημοσίου.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και προς τεκμηρίωση των ανωτέρω ισχυρισμών της προσκόμισε το από 11/04/2018 συμφωνητικό εμπορικής συνεργασίας διάρκειας από 01/04/2018 έως 31/12/2018 μεταξύ της προσφεύγουσας διαφημιστικής εταιρείας (αναφερόμενη ως «αγοράστρια» στο εν λόγω συμφωνητικό) και της αλλοδαπής διαφημιστικής εταιρείας με την επωνυμία «.....» (αναφερόμενη ως «διαφημιστική» στο εν λόγω συμφωνητικό). Στο εν λόγω συμφωνητικό αναφέρονται τα εξής:

«Ορισμοί

Διαφημιστική: «Η «.....» εταιρεία που ειδικεύεται και δραστηριοποιείται κυρίως στην **Αγορά Χώρου και Χρόνου στα Μέσα, στον Σχεδιασμό και στην Παρακολούθηση Μέσων και σε άλλες υπηρεσίες σχετικές με την αγορά διαφημιστικού χώρου στα Μέσα**»

Αγορά χώρου και χρόνου στα Μέσα : Νοείται η εκπλήρωση και η εκπόνηση του σχεδίου Μέσων που εγκρίθηκε από την αγοράστρια έναντι συγκεκριμένου Μέσου. **Η Διαφημιστική αγοράζει το διαφημιστικό χώρο από ένα Μέσο σύμφωνα με το παρόν Συμφωνητικό και με ένα Σχέδιο Μέσων που έχει εγκρίνει η Αγοράστρια και τον μεταβιβάζει έναντι τιμήματος στην Αγοράστρια σύμφωνα με τους όρους και προϋποθέσεις που τίθενται στο παρόν Συμφωνητικό. Η αγοράστρια αγοράζει διαφημιστικό χώρο για τους Πελάτες της μόνο μέσω της Διαφημιστικής...».**

Μέσα: Υπηρεσίες δημόσιας ενημέρωσης ιδιωτικής ή κρατικής ιδιοκτησίας. Στο παρόν συμφωνητικό ως Μέσα νοούνται οι τηλεοπτικοί σταθμοί...Αλλα μέσα που συμπεριλαμβάνονται: Ραδιόφωνο, Ψηφιακά Μέσα, Έντυπα και Υπαίθρια.

Διαφημιστικός χώρος: Νοείται ο χώρος που χρησιμοποιείται για διαφημιστικούς σκοπούς ο οποίος κατά το παρόν Συμφωνητικό συμπεριλαμβάνει διαφημιστικό χώρο και χρόνο στα Μέσα για τους Πελάτες της Αγοράστριας»...

1. ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ ΤΟΥ ΣΥΜΦΩΝΗΤΙΚΟΥ

- 1.1. Αντικείμενο του παρόντος ...είναι η αγορά χώρου και χρόνου στα Μέσα για τους Πελάτες της Αγοράστριας και η παροχή άλλων υπηρεσιών ...
- 1.2. Η Αγοράστρια θα αγοράζει διαφημιστικό χώρο για τους Πελάτες της μέσω της Διαφημιστικής...

2. ΑΓΟΡΑ ΧΩΡΟΥ ΚΑΙ ΧΡΟΝΟΥ ΣΤΑ ΜΕΣΑ

2.1 Τα Μέρη συμφωνούν και αναγνωρίζουν από κοινού ότι η αγορά διαφημιστικού χώρου από την Διαφημιστική για τους Πελάτες της Αγοράστριας θα διενεργείται σύμφωνα με τα σχέδια Μέσων που καταρτίζει η Διαφημιστική...

2.2. Τα Μέρη από κοινού δηλώνουν ότι το κόστος και οι προϋποθέσεις για την αγορά διαφημιστικού χώρου που θα ορίζονται για κάθε Πελάτηκαθορίζονται στο Παράρτημα

2.2.1 Η Διαφημιστική παρέχει την αγορά Μέσου για τον Πελάτη κατά τον ακόλουθο τρόπο:

(i) Προβαίνοντας σε διαπραγματεύσεις με το Μέσο ώστε να εξασφαλίσει τις καλύτερες τιμές...

(ii) Αγοράζοντας διαφημιστικό χώρο στα Μέσα σύμφωνα με το σχέδιο Μέσων...

(iii) Διασφαλίζοντας ότι κάθε αγορά στο Μέσο είναι σύμφωνη με το σχέδιο Μέσων...

(v) Διενεργώντας κάθε άλλου είδους ενέργειες της Διαφημιστικής όπως χορηγίες...

4. ΑΜΟΙΒΗ ΔΙΑΦΗΜΙΣΤΙΚΗΣ

Η Διαφημιστική θα αμοιβεται από την Αγοράστρια με αμοιβή μέσων για την τελεσθείσα εργασία στο αντικείμενο αυτής. Η αμοιβή μέσων θα είναι 506,33 ευρώ μηνιαίως. Η αξία του μισθωμένου χώρου στα μέσα δεν περιλαμβάνει την αμοιβή της Διαφημιστικής η οποία υπολογίζεται χωριστά.».

Επειδή, τα ως άνω εισοδήματα που αποκτά η αλλοδαπή εταιρεία, όπως προκύπτει από τα εκδοθέντα τιμολόγια αλλά και από το περιεχόμενο του σχετικού συμφωνητικού, αφορούν **αγορά διαφημιστικού χώρου σε αλλοδαπούς τηλεοπτικούς και ραδιοφωνικούς σταθμούς και σε διαφημιστικές υπηρεσίες** που εκτελεί η αλλοδαπή διαφημιστική εταιρεία για λογαριασμό των πελατών της διαφημιστικής προσφεύγουσας εταιρείας, και δε δύναται να ενταχθούν στις περιπτώσεις δικαιωμάτων που ορίζονται στις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 38 του ν.4172/2013, ενώ σημειώνεται ότι στην προκειμένη περίπτωση δεν υφίσταται Σύμβαση Αποφυγής Διπλής Φορολογίας (Σ.Α.Δ.Φ.) μεταξύ της Ελλάδος και της Π.Γ.Δ.Μ., η οποία θα μπορούσε να ορίζει διαφορετικά και θα είχε εφαρμογή λόγω αυξημένης τυπικής ισχύος. Επίσης οι πληρωμές από την πλευρά της προσφεύγουσας εταιρείας των παραπάνω τιμολογίων ως αμοιβές που δίνονται για τις ως άνω διαφημιστικές δραστηριότητες στην αλλοδαπή, αφενός δεν αποτελούν και αμοιβές της παρ.1 περ.δ' του άρθρου 62 του ν.4172/2013, αφετέρου καταβλήθηκαν και σε αλλοδαπή εταιρεία η οποία βάσει των στοιχείων του φακέλου δε διατηρεί και μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, και ως εκ τούτου δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τα όσα διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1120/2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 03/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, και την ακύρωση της σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών και όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών προβεί σε νέα εκκαθάριση των με αριθμ. /19-09-2018 και /22-10-2018 δηλώσεων σύμφωνα με τα ανωτέρω, και την επιστροφή του φόρου που καταβλήθηκε αχρεωστήτως δυνάμει των ως άνω δηλώσεων.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.