ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 01/09/2026

Αριθμός Απόφασης: 3447

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 350
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 671739 ΕΞ 2026/29-07-2026 (ΦΕΚ 4962/ τ. Β΄/06.08.2026) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 28/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., νομίμως εκπροσωπούμενης, με έδρα στο ....., επί της οδού ....., Τ.Κ. ....., κατά της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί του υπ' αριθ. πρωτ. ...../29-12-2025 αιτήματος επιφύλαξης κατ' άρθρο 24 του ν. 5104/2024, επί της υπ' αριθ. πρωτ. ..... και με αριθ. ...../24-12-2025 δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από δικαιώματα, για το μήνα Οκτώβριο του φορολογικού έτους 2025 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/04/2026 και αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Στις 24/12/2025, η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε ηλεκτρονικά δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από δικαιώματα, για το μήνα Οκτώβριο του έτους 2025, ως κάτωθι:

ΜΗΝΑΣ	ΑΡΙΘΜΟΣ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΑΡ. ΠΡΩΤΟΚΟΛΛΟΥ ΥΠΟΒΛΗΘΕΝΤΟΥΣ ΑΡΧΕΙΟΥ	ΥΠΟΚΕΙΜΕΝΗ ΑΜΟΙΒΗ	ΦΟΡΟΣ
Οκτώβριος	.....	.....	242.606,72€	12.130,34€

Η ανωτέρω αμοιβή, επί της οποίας υπολογίσθηκε και καταβλήθηκε φόρος δικαιωμάτων 5%, κατ' εφαρμογή του άρθρου 12 παρ. 2 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ιρλανδίας – Ν. 3300/2004, αφορά στην από 30/03/2023 σύμβαση μεταξύ της προσφεύγουσας και της αλλοδαπής εταιρείας «.....», VAT No ....., με έδρα στην Ιρλανδία. Παράλληλα, επί της ως άνω δήλωσης η προσφεύγουσα διατύπωσε επιφύλαξη κατ' άρθρο 24 του ν. 5104/2024, που υπέβαλε ηλεκτρονικά και έλαβε αριθμό αιτήματος ...../29-12-2025, με την οποία επιφυλάχθηκε ως προς την υποχρέωσή της για διενέργεια της εν λόγω παρακράτησης, στο μέτρο που οι κρίσιμες πληρωμές δεν αφορούσαν δικαιώματα, αλλά παροχή υπηρεσιών.

Με την πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή της από 29/12/2025 επιφύλαξης κατ' άρθρο 24 του ν. 5104/2024, συνοδεύουσας την υπ' αριθ. πρωτ. ..... και με αριθ. ...../24-12-2025 δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου από δικαιώματα, μηνός Οκτωβρίου 2025, η Προϊσταμένη του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ απέρριψε σιωπηρά την εν λόγω επιφύλαξη και τη σχετική αίτηση της προσφεύγουσας εταιρείας.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά: α) την ακύρωση της από 29/03/2026 σιωπηρής απόρριψης εκ μέρους της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της από 29/12/2025 και με αριθμό αιτήματος ...../45105 επιφύλαξης κατ' άρθρο 24 του ν. 5104/2024, σχετικά με την υποχρέωσή της να παρακρατήσει και να αποδώσει στο Ελληνικό Δημόσιο φόρο δικαιωμάτων επί αμοιβών για τη λήψη υπηρεσιών cloud, που καταβλήθηκαν στην αλλοδαπή εταιρεία «.....» και β) την έντοκη επιστροφή του ήδη καταβληθέντος φόρου ποσού 12.130,34€, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράνομη η τεκμαιρόμενη απόρριψη της επιφύλαξής της – Αντίθεση με το άρθρο 12 της Σύμβασης Αποφυγής Διπλής Φορολογίας μεταξύ Ελλάδος και Ιρλανδίας: Η παροχή διαδικτυακών υπηρεσιών με την ονομασία «.....» δεν υπόκειται σε παρακράτηση φόρου καθόσον δεν αφορά δικαιώματα αλλά αντάλλαγμα για την παροχή υπηρεσιών μέσω διαδικτύου (online services).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 38 «Δικαιώματα (royalties)»** του **ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι: «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, 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, στις διατάξεις της **ΠΟΛ.1042/26-01-2015 «Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013)**», αναφέρεται ότι:
«[...] 13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.
Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:
Ι. 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 της 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 της άδειας χρήσης (relicence/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 προς πελάτες τους, η εκμίσθωση στολών από επιχειρήσεις με τη δραστηριότητα αυτή προς πελάτες τους.
Περαιτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται η κυριότητα του άυλου στοιχείου και επέρχεται η πλήρης αποξένωση του ιδιοκτήτη από αυτό αλλά μόνο τις περιπτώσεις που παρέχεται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του άυλου στοιχείου. Επίσης, 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 τις ανάγκες συγκεκριμένης επιχείρησης (κατά παραγγελία προϊόν) εάν με τις πληρωμές που καταβάλλονται για το υπόψη

αγαθό επέρχεται πλήρης αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το προϊόν, τότε αυτές δεν συνιστούν δικαιώματα.
Αντίθετα, εάν με τις πληρωμές αυτές δεν επέρχεται αποξένωση της 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. [...]».

Επειδή, στα Ερμηνευτικά Σχόλια επί του άρθρου 12, παρ. 2 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.

Επειδή, περαιτέρω, στις παρατηρήσεις επί των σχολίων για το άρθρο 12, παρ. 2 της Πρότυπης Σύμβασης-Μοντέλου του ΟΟΣΑ (2017) αναφέρεται ότι για την Ελλάδα θεωρείται, μεταξύ άλλων, ότι εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του άρθρου 12:

- Πληρωμές για συμβουλές που παρέχονται ηλεκτρονικά, για ηλεκτρονικές επικοινωνίες με τεχνικούς ή για πρόσβαση, μέσω δικτύων υπολογιστών, σε μια βάση δεδομένων αντιμετώπισης προβλημάτων, όπως μια βάση δεδομένων που παρέχει στους χρήστες λογισμικού μη εμπιστευτικές πληροφορίες, σε απάντηση σε συχνές ερωτήσεις ή συνηθισμένα προβλήματα που προκύπτουν συχνά.
- Πληρωμές που σχετίζονται με τη λήψη λογισμικού υπολογιστή ή και άλλους τύπους ψηφιακών προϊόντων, όπως εικόνες, ήχους ή κείμενο κλπ, καθώς θεωρούνται ως δικαιώματα εκμετάλλευσης, ακόμη και αν τα προϊόντα αυτά αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση από τον αγοραστή.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **ν. 3300/2004 (ΦΕΚ 262/2004/23-12-2004 τ.Α') «Κύρωση Σύμβασης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Ιρλανδίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας και την αποτροπή της φοροδιαφυγής αναφορικά με τους φόρους εισοδήματος και ωφέλειας από κεφάλαιο»**, ορίζεται ότι:
«[...] **Άρθρο 12. Δικαιώματα**
1. Δικαιώματα που προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος και καταβάλλονται σε κάτοικο του άλλου Συμβαλλόμενου Κράτους μπορούν να φορολογούνται σ' αυτό το άλλο Κράτος.
2. Τέτοια δικαιώματα μπορούν, όμως, να φορολογούνται επίσης στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν και σύμφωνα με τους νόμους αυτού του Κράτους, αλλά αν ο εισπράττων είναι ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, ο φόρος που επιβάλλεται κατ' αυτόν τον τρόπο δεν υπερβαίνει το 5% του ακαθάριστου ποσού των δικαιωμάτων. Οι αρμόδιες αρχές των Συμβαλλομένων Κρατών ρυθμίζουν με αμοιβαία συμφωνία τον τρόπο εφαρμογής αυτού του περιορισμού.
3. Ο όρος "δικαιώματα" όπως χρησιμοποιείται σ' αυτό το Άρθρο σημαίνει: πληρωμές κάθε είδους που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση, ή το δικαίωμα χρήσης, οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής, φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, (περιλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών, ή ταινιών, μαγνητοταινιών για τηλεοπτικές ή ραδιοφωνικές εκπομπές ή άλλα μέσα αναπαραγωγής ή μετάδοση ή οποιουδήποτε άλλου μέσου για ηχητική ή τηλεοπτική αναπαραγωγή) οιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή προτύπου, μηχανολογικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής, ή για τη χρήση, ή το δικαίωμα χρήσης, βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία.
4. Οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 δεν έχουν εφαρμογή αν ο δικαιούχος των δικαιωμάτων, όντας κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, διεξάγει εργασίες στο άλλο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο προκύπτουν τα δικαιώματα, μέσω μόνιμης εγκατάστασης που βρίσκεται σ' αυτό, ή παρέχει σ' αυτό το άλλο Κράτος ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες από καθορισμένη βάση που βρίσκεται σ' αυτό, και το δικαίωμα ή η περιουσία σε σχέση με την οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα συνδέεται ουσιαστικά με αυτή τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη βάση. Σ' αυτή τη περίπτωση έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του άρθρου 7 ή του άρθρου 14, ανάλογα με την περίπτωση.
5. Δικαιώματα θεωρούνται ότι προκύπτουν σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος αν ο καταβάλλων είναι αυτό το ίδιο το Κράτος, μια πολιτική υποδιαίρεση, μια τοπική αρχή ή κάτοικος αυτού του Κράτους. Αν, όμως, το πρόσωπο που καταβάλλει τα δικαιώματα, ανεξάρτητα αν είναι ή όχι κάτοικος ενός Συμβαλλόμενου Κράτους, έχει σ' ένα Συμβαλλόμενο Κράτος μόνιμη εγκατάσταση ή καθορισμένη βάση σε σχέση με την οποία προέκυψε η υποχρέωση καταβολής των δικαιωμάτων, και τα δικαιώματα αυτά βαρύνουν τη μόνιμη εγκατάσταση ή την καθορισμένη

βάση, τότε τα εν λόγω δικαιώματα θεωρούνται ότι προκύπτουν στο Συμβαλλόμενο Κράτος στο οποίο βρίσκεται η μόνιμη εγκατάσταση ή η καθορισμένη βάση.
6. Σε περίπτωση που, λόγω ειδικής σχέσης μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ή μεταξύ αυτών των δύο και κάποιου άλλου προσώπου, το ποσόν των δικαιωμάτων, λαμβανομένης υπόψη της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης ή των πληροφοριών για τα οποία καταβάλλονται τα δικαιώματα, υπερβαίνει το ποσό το οποίο θα είχε συμφωνηθεί μεταξύ του καταβάλλοντα και του δικαιούχου ελλείψει μιας τέτοιας σχέσης, οι διατάξεις του παρόντος Άρθρου έχουν εφαρμογή μόνο στο τελευταίο μνημονευόμενο ποσόν. Σ' αυτή τη περίπτωση, το υπερβάλλον μέρος της καταβολής φορολογείται σύμφωνα με τους νόμους του καθενός Συμβαλλόμενου Κράτους, λαμβανομένων υπ' όψη και των λοιπών διατάξεων της παρούσας Σύμβασης.
7. Οι διατάξεις αυτού του Άρθρου δεν θα έχουν εφαρμογή αν το δικαίωμα ή η περιουσία λόγω των οποίων προκύπτουν τα δικαιώματα δημιουργήθηκε ή εκχωρήθηκε κυρίως με σκοπό την απόκτηση των πλεονεκτημάτων αυτού του Άρθρου και όχι για καθαρά (bonafide) εμπορικούς σκοπούς.».

Επειδή, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 30/03/2023 σύμβαση με τον τίτλο «.....» («Εγγραφή σε Microsoft διακομιστή και νέφος») και τις τροποποιήσεις αυτής, συμφωνήθηκε, μεταξύ άλλων, όπως η Microsoft παρέχει στην προσφεύγουσα εταιρεία, την υπηρεσία «λογισμικού νέφους», με την οποία δύναται η προσφεύγουσα, ως χρήστης, να χρησιμοποιεί τις εφαρμογές που διατίθενται στο νέφος, καθώς και την υπηρεσία «δομή του νέφους» μέσω της οποίας παρέχονται στην προσφεύγουσα λειτουργίες επεξεργασίας, αποθήκευσης, δικτύου και άλλοι υπολογιστικοί πόροι για την ανάπτυξη και χρήση λειτουργικών συστημάτων και προγραμμάτων.
Ειδικότερα, σύμφωνα με την αναφορά των παρεχόμενων υπηρεσιών επί του υπ' αριθ. ...../05-10-2025 τιμολογίου της «.....» καθώς και τις επεξηγήσεις αυτών από την προσφεύγουσα εταιρεία, προκύπτει ότι βάσει των όρων της ως άνω σύμβασης, η αλλοδαπή εταιρεία παρείχε στην προσφεύγουσα, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, πρόσβαση σε εφαρμογές λογισμικού με τις οποίες δίνεται η δυνατότητα, μεταξύ άλλων, επεξεργασίας και εκτέλεσης ερωτημάτων καταγραφής και ανάλυσης αποτελεσμάτων, υποστήριξη σεναρίων ενοποίησης δεδομένων, αναβαθμίσεων και λύσεων ασφαλείας, παρακολούθηση και επιδιόρθωση λειτουργίας του δικτύου των προϊόντων IaaS, δημιουργίας και βελτίωσης προϊόντων, διαχείρισης και σχεδίαση εφαρμογών, χρήση πλατφόρμας για ανάπτυξη και διαχείριση εφαρμογών, ενσωμάτωση εφαρμογών, χρήση βιβλίων εκτέλεσης για αυτοματοποίηση εργασιών κλπ.

Επειδή, περαιτέρω, στη σύμβαση προβλέπεται ότι ο κάθε χρήστης, εν προκειμένω η προσφεύγουσα, μπορεί να πραγματοποιήσει λήψη, εγκατάσταση και χρήση προϊόντων λογισμικού, καθώς και να αποκτήσει πρόσβαση και να χρησιμοποιήσει τις Υπηρεσίες online που έχουν παραγγελθεί, σύμφωνα με τους όρους της σύμβασης αυτής. Ωστόσο, οι όροι άδειας χρήσης λογισμικού προβλέπουν, τόσο τον περιορισμό των αντιγράφων ή τον αριθμό των συσκευών στις οποίες μπορεί να χρησιμοποιείται το λογισμικό, όσο και την υποχρέωση να απεγκατασταθεί το λογισμικό όταν λήξει το δικαίωμα του χρήστη να το χρησιμοποιεί. Επιπλέον προβλέπεται σαφώς το δικαίωμα της Microsoft να απενεργοποιήσει, κατά τη λήξη της σύμβασης, τις υπηρεσίες online.

Επειδή, βάσει των όρων της εν λόγω σύμβασης αλλά και της φύσης των υπηρεσιών του νέφους, η αρχική εγκατάσταση του λογισμικού δεν αποτελεί απλώς την απαραίτητη προϋπόθεση για

την αποτελεσματική λειτουργία κάποιων online προγραμμάτων και εφαρμογών αλλά το ίδιο το δικαίωμα χρήσης των εφαρμογών αυτών. Σύμφωνα δε με τους όρους της σύμβασης απαιτείται απεγκατάσταση του λογισμικού, καθώς η διατήρηση του προγράμματος/λογισμικού μετά τη λήξη της προθεσμίας χρήσης θα συνιστούσε παραβίαση δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας.

Επειδή, κατά συνέπεια, από τους όρους της σύμβασης προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εταιρεία, κατά την κρινόμενη περίοδο προέβη σε πληρωμές για την άδεια χρήσης ή το δικαίωμα χρήσης διαδικτυακών εφαρμογών (υπηρεσίες νέφους) της εταιρείας «.....», χωρίς να δέχεται εξατομικευμένες υπηρεσίες και χωρίς την εμπλοκή του προσωπικού της αλλοδαπής εταιρείας. Αντιθέτως, οι καταβληθείσες αμοιβές αφορούν το δικαίωμα χρήσης των υπηρεσιών λογισμικού νέφους, όπως ενδεικτικά αναφέρθηκαν ανωτέρω, ήτοι ενός προϋπάρχοντος άυλου περιουσιακού στοιχείου (ψηφιακού προϊόντος) που παρέχεται από την αλλοδαπή εταιρεία ανάπτυξης λογισμικού, χωρίς να μεταβιβάζεται η κυριότητά του, βάσει του αριθμού των αδειών χρήσης που προβλέπονται από την υπογραφείσα σύμβαση, και όχι απλά τη λήψη αντιγράφων ενός ή περισσότερων προγραμμάτων.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω κρίνεται ότι στοιχειοθετείται η έννοια του «δικαιώματος» για τις καταβληθείσες αμοιβές προς την .....», ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 28/04/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** της τεκμαιρόμενης (σιωπηρής) αρνητικής απάντησης, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επί του υπ' αριθ. πρωτ. ...../29-12-2025 αιτήματος επιφύλαξης κατ' άρθρο 24 του ν. 5104/2024.

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
Α΄ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

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.