ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ

Τα δικαιώματα (Royalties) στην πρότυπη σύμβαση του ΟΟΣΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και κεφαλαίου

ΚΑΤΕΡΙΝΑΣ ΠΕΡΡΟΥ
Δικηγόρου Αθηνών, Υποτρόφου ΙΚΥ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Α. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ
1. Η θέση των «δικαιωμάτων» στην Πρότυπη Σύμβαση
2. Το περιεχόμενο της έννοιας «δικαιώματα» στη Σύμβαση
3. Η εφαρμογή στην Ελλάδα των συμβάσεων που συνάπτονται κατά την Πρότυπη Σύμβαση

Β. Η ΡΥΘΜΙΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ
1. Οι πηγές των δικαιωμάτων στη Σύμβαση
1.1 Τα πνευματικά δικαιώματα
1.2 Τα εμποροβιομηχανικά δικαιώματα
1.3 Τα δικαιώματα από τη μεταφορά τεχνογνωσίας
2. Μορφές εμφάνισης στην πράξη
2.1 Τα συμβόλαια αγοράς εξοπλισμού
2.2 Τα συμβόλαια τεχνογνωσίας
2.3 Τα συμβόλαια παροχής υπηρεσιών
2.4 Τα μικτά συμβόλαια
2.5 Το λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών
α) η μεταβίβαση μερικού δικαιώματος
β) η μεταβίβαση πλήρους ή εκτεταμένου δικαιώματος
γ) τα μικτά συμβόλαια
2.6 Οι αμοιβές των καλλιτεχνών
2.7 Η εκμετάλλευση μεταλλείων, λατομείων κλπ.

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο κίνδυνος της διπλής φορολογίας των εισοδημάτων που αποκτά ένας ιδιώτης από τη δραστηριότητά του σε μια χώρα διαφορετική από τη χώρα κατοικίας του, δηλαδή ο κίνδυνος της φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών τόσο στη χώρα όπου πραγματοποιείται η επένδυση όσο και στη χώρα κατοικίας του αλλοδαπού επενδυτή, αποτελεί σοβαρό εμπόδιο στην ανάπτυξη των διεθνών επενδύσεων. Έτσι, στο πλαίσιο της διεθνούς συνεργασίας για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, τα κράτη συνάπτουν σχετικές διμερείς συμβάσεις, τις λεγόμενες Διεθνείς Διμερείς Συμβάσεις για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος και του κεφαλαίου. Οι συμβάσεις αυτές εμφανίζουν μια σχετική ομοιομορφία καθώς τα κράτη, κατά τη διαδικασία των διαπραγματεύσεων για τη σύναψή τους ακολουθούν ορισμένα πρότυπα ή μοντέλα, τα οποία διαμορφώθηκαν στο πλαίσιο διεθνών οργανισμών, της Κοινωνίας των Εθνών αρχικά και του ΟΗΕ στη συνέχεια, μέσω του Οργανισμού Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ)[1].

Η Επιτροπή Φορολογικών Υποθέσεων του ΟΟΣΑ υπέβαλε για πρώτη φορά μια σειρά από άρθρα ενός σχεδίου σύμβασης μεταξύ 1956 και 1961 και μια περιληπτική αναφορά το 1963, στην οποία είχε προσαρτηθεί ως παράρτημα ένα πλήρες μοντέλο σύμβασης («OECD Model Convention») και ένας επίσημος σχολιασμός («Commentary») με το οποίο ερμηνεύτηκε το προτεινόμενο μοντέλο. Τόσο το Σχέδιο Σύμβασης όσο και τα προσαρτημένα σε αυτό σχόλια υπόκεινται σε διαδικασία συνεχούς αναθεώρησης[2], κατά την οποία τα κράτη έχουν τη δυνατότητα να διατυπώσουν επιφυλάξεις («reservations») και παρατηρήσεις («observations»)[3].

Η Πρότυπη Σύμβαση του ΟΟΣΑ αποτέλεσε τη βάση για την συντριπτική πλειοψηφία των διμερών συμβάσεων που έχει υπογράψει η Ελλάδα[4], οι οποίες παρουσιάζουν μια μεγάλης έκτασης ομοιομορφία στις ρυθμίσεις που περιλαμβάνουν. Για το λόγο αυτό η έννοια των δικαιωμάτων, όπως αυτή προκύπτει από τις διατάξεις και την ερμηνεία της Πρότυπης Σύμβασης, είναι πολύ συχνά χρήσιμη και για την εφαρμογή των επιμέρους Διμερών Συμβάσεων. Εξετάζονται κατά σειρά η έννοια των δικαιωμάτων στην Πρότυπη Σύμβαση (**Α**) και η ρύθμισή τους (**Β**).

Α. Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ

Τη θέση των δικαιωμάτων στην Πρότυπη Σύμβαση (**1**) ακολουθεί η έρευνα του περιεχομένου της έννοιάς τους (**2**) και, τέλος, η μελέτη της εφαρμογής στην Ελλάδα των συμβάσεων που συνάπτονται κατά την Πρότυπη Σύμβαση (**3**).

1. Η θέση των «δικαιωμάτων» στην Πρότυπη Σύμβαση

Τα σχετικά με τα δικαιώματα ρυθμίζονται στο άρθρο 12 της Πρότυπης Σύμβασης. Το άρθρο αυτό καθιερώνει ειδικές ρυθμίσεις για τις κατηγορίες των εισοδημάτων στα οποία αναφέρεται και γι' αυτό το λόγο αποτελεί εξαίρεση του άρθρου 7 της Πρότυπης Σύμβασης, στο οποίο ορίζονται τα σχετικά με τα κέρδη επιχειρήσεων, αλλά και του ανάλογης λειτουργίας άρθρου 14 της Πρότυπης Σύμβασης, που αναφέρεται στις ανεξάρτητες προσωπικές υπηρεσίες[5].

---

1. Βλ. για τα ιστορικά στοιχεία *Ι. Αναστόπουλο*, Φορολογικό Δίκαιο, Βασικές Έννοιες, Γενικές Αρχές, Εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1992, σ. 151 επ.· *Κ. Φινοκαλιώτη*, Φορολογικό Δίκαιο, Β' έκδοση, Εκδόσεις Σάκκουλα, Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 1999, σ. 193 επ.

2. Κατά την τελευταία δεκαετία έχουν εκδοθεί πέντε τέτοιες αναθεωρημένες πρότυπες συμβάσεις, κατά τα έτη 1992, 1994, 1995, 1997 και η πιο πρόσφατη το Σεπτέμβριο του 2000 (βλ. www.oecd.org).

3. Βλ. σχετικά *Χ. Αναγνωστόπουλο*, Εισαγωγικές Παρατηρήσεις στο *Α. Μάρκου*, Διεθνείς Διμερείς Συμβάσεις, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, 1997, σ. 11.

4. Τέτοιες συμβάσεις, που έχουν τεθεί σε ισχύ, έχει υπογράψει η Ελλάδα με τις εξής χώρες: Αλβανία, Αυστρία, Βέλγιο, Γαλλία, Γερμανία, Δανία, Ελβετία, Ην. Βασίλειο, Ην. Πολιτείες, Ιταλία, Ινδία, Ισραήλ, Κορέα, Κύπρο, Λουξεμβούργο, Νορβηγία, Ολλανδία, Ουγγαρία, Ουζμπεκιστάν, Πολωνία, Ρουμανία, Σλοβακία, Σουηδία, Τσεχία και Φινλανδία.

5. Στην τελευταία αναθεώρηση της Πρότυπης Σύμβασης του ΟΟΣΑ (29 Απριλίου 2000) το άρθρο 14 καταργήθηκε. Ωστόσο, επειδή εξακολουθεί να περιλαμβάνεται στις ήδη ισχύουσες δι-

Σύμφωνα με τη γενική αρχή που θεσπίζει το άρθρο 12, η χώρα που έχει δικαίωμα να φορολογήσει τα εισοδήματα από δικαιώματα είναι η χώρα κατοικίας του δικαιούχου των δικαιωμάτων αυτών[6]. Ωστόσο προβλέπονται και εξαιρέσεις με τις οποίες κάμπτεται η προαναφερθείσα αρχή. Σε πολλές περιπτώσεις η χώρα της πηγής των δικαιωμάτων αποκτά και αυτή δικαίωμα να φορολογεί τα δικαιώματα.

Το δικαίωμα αυτό της χώρας πηγής προς επιβολή φόρου μπορεί να είναι πλήρες ή περιορισμένο[7]. Σε αυτές τις περιπτώσεις η χώρα της κατοικίας είναι υποχρεωμένη να εξαλείψει τη διπλή φορολογία, ακολουθώντας μια από τις μεθόδους που προτείνονται στην Πρότυπη Σύμβαση, τη μέθοδο της εξαίρεσης[8] ή τη μέθοδο της πίστωσης του φόρου[9]. Η Ελλάδα έχει επιφυλάξει για τον εαυτό της ένα περιορισμένο δικαίωμα φορολόγησης, του οποίου συχνά κάνει χρήση[10]: ως χώρα πηγής μπορεί να φορολογεί τα δικαιώματα που προκύπτουν στην Ελλάδα με συντελεστή που δεν μπορεί να υπερβαίνει το 10%.

2. Το περιεχόμενο της έννοιας «δικαιώματα» στη Σύμβαση

Ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων δεν περιλαμβάνεται στο γενικό άρθρο 3 της Πρότυπης Σύμβασης, στο οποίο δίνονται ορισμοί των όρων που χρησιμοποιούνται στη Σύμβαση, αλλά είναι ενσωματωμένος στο άρθρο 12. Ο ορισμός αυτός, όπως περιέχεται στη Σύμβαση, εμφανίζει δυο κύρια χαρακτηριστικά.

Αφενός διατηρεί την αυτοτέλειά του, πράγμα που σημαίνει ότι όταν εφαρμόζεται η Σύμβαση τα μέρη δεν μπορούν να αποκλίνουν από τον ορισμό αυτό, αλλά είναι υποχρεωμένα να τον δεχθούν[11], είτε αυτός είναι ευρύτερος είτε είναι στενότερος της αντίστοιχης έννοιας στο εσωτερικό δίκαιο[12].

Αφετέρου, ειδικά για την Ελλάδα, ως περιεχόμενος σε διεθνή Σύμβαση που έχει κυρωθεί από την Ελλάδα με νόμο αυξημένης τυπικής ισχύος, ο ορισμός αυτός υπερισχύει έναντι κάθε άλλης αντίθετης διάταξης εσωτερικού δικαίου που τυχόν ρυθμίζει διαφορετικά το ίδιο ζήτημα, σύμφωνα με το άρθρο 28 § 1 του Συντάγματος[13].

Αυτά τα δυο χαρακτηριστικά εξασφαλίζουν μια μεγαλύτερη ομοιομορφία στην ερμηνεία των σχετικών όρων, με αποτέλεσμα να επιτυγχάνεται καλύτερα και η διεθνής συνεργασία, αλλά και ασφάλεια δικαίου τόσο για τους αλλοδαπούς που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα όσο και για τους Έλληνες που δραστηριοποιούνται σε χώρες με τις οποίες η Ελλάδα έχει συνάψει σύμβαση για την αποφυγή της διπλής φορολογίας.

Ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων δίνεται στο άρθρο 12 § 2 της Πρότυπης Σύμβασης[14]. Η διάταξη αυτή ορίζει ότι ως δικαιώματα νοούνται οι «κάθε είδους πληρωμές» («payments of any kind»), για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης όσων αναφέρονται στη συνέχειά της. Οι αμοιβές αυτές μπορεί να συμφωνηθούν σε ένα εφάπαξ ποσό ή μπορεί να είναι ποσοστά επί των ακαθαρίστων εσόδων[15] ή επί των καθαρών πωλήσεων[16] ή ποσοστό επί της τιμής πώλησης του πωλούμενου προϊόντος[17]. Για την εφαρμογή του άρθρου 12

μερείς συμβάσεις, κρίνεται σκόπιμο να διατηρηθεί η αναφορά σε αυτό.

6. Κατά τη διατύπωση της σχετικής διάταξης, ως είχε την 29η Απριλίου 2000, «Royalties arising in a Contracting State and beneficially owned by a resident of the other Contracting State shall be taxable only in that other State» (πηγή: Internet, www.oecd.org).

7. Πλήρες είναι το δικαίωμα όταν η χώρα της πηγής μπορεί να φορολογήσει τα δικαιώματα με βάση την εσωτερική της νομοθεσία και περιορισμένο όταν τίθεται από τη Σύμβαση ανώτατο όριο του φορολογικού συντελεστή.

8. «Exemption method» (άρθρο 23Α της Πρότυπης Σύμβασης) σύμφωνα με την οποία εισόδημα ή κεφάλαιο που φορολογείται στο κράτος της πηγής εξαιρείται από τη φορολογία στο κράτος κατοικίας, μπορεί όμως να ληφθεί υπόψη για να καθοριστεί ο φορολογικός συντελεστής που θα εφαρμοστεί στο υπόλοιπο εισόδημα ή κεφάλαιο του φορολογούμενου.

9. «Credit method» (άρθρο 23Β της Πρότυπης Σύμβασης) σύμφωνα με την οποία εισόδημα ή κεφάλαιο που φορολογούνται στο κράτος πηγής φορολογούνται και στο κράτος κατοικίας, αλλά ο φόρος που έχει επιβληθεί στο Κράτος της πηγής πιστώνεται έναντι του φόρου που οφείλεται στο κράτος της κατοικίας στο σχετικό εισόδημα ή κεφάλαιο.

10. Εξαιρέσεις ωστόσο προβλέπονται στις Συμβάσεις με τις ΗΠΑ (ν.δ. 2548/1953), το Ην. Βασίλειο (ν.δ. 2732/1953) και τη Γερμανία (α.ν. 52/1967), όπου η Ελλάδα ως χώρα πηγής δεν έχει κανένα δικαίωμα επιβολής φόρου, αφού ορίζεται ότι τα δικαιώματα φορολογούνται μόνον στο κράτος κατοικίας του δικαιούχου. Αντίθετη ακριβώς ρύθμιση, κατά την οποία τα δικαιώματα φορολογούνται μόνον στο κράτος πηγής και μάλιστα βάσει της εσωτερικής του νομοθεσίας (για την Ελλάδα, άρθρο 13 § 6 του ν. 2238/1994) προβλέπεται στη Σύμβαση με την Ινδία (άρθρο 7 του ν.δ. 4580/1966). Για τα κείμενα των Συμβάσεων αυτών βλ. *Α. Μάρκου*, Διεθνείς Διμερείς Συμβάσεις, Εκδόσεις Πάμισος, Αθήνα, 1997.

11. Σχετική υποχρέωση προκύπτει και από το άρθρο 3 § 2 της Πρότυπης Σύμβασης, σύμφωνα με το οποίο για την εξεύρεση της έννοιας όρου που περιέχεται στη Σύμβαση επιτρέπεται παραπομπή στο εθνικό δίκαιο μόνον στις περιπτώσεις που για τον όρο αυτό δεν περιλαμβάνεται ορισμός στην ίδια τη Σύμβαση. Και σε αυτές ακόμα τις περιπτώσεις όμως η παραπομπή στο εθνικό δίκαιο είναι περιορισμένη αφού γίνεται δεκτό ότι είναι επιτρεπτή παραπομπή όχι σε οποιαδήποτε διάταξη του εσωτερικού φορολογικού δικαίου, αλλά μόνον στις σχετικές με τους φόρους που καλύπτονται από τη συνθήκη. Για την ανάγκη «αυτόνομης» ερμηνείας των σχετικών διατάξεων βλ. *Ι. Αναστόπουλο*, ό.π., σ. 152· *Κ. Γιαννόπουλο/Γ. Γιαννόπουλο*, Ο Έλληνας διοικητικός δικαστής κατά την ερμηνεία των διμερών διεθνών συνθηκών για την αποφυγή της διπλής φορολογίας, ΕΔΔΔ 1995, 183 επ.· *Α. Μάλλιου*, Η ερμηνεία των φορολογικών νόμων από το Συμβούλιο Επικρατείας, ΔΦΝ 1995, 1057 επ.

12. Από την νομολογία βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 117/1992, ΣτΕ 2629/1994 σε *Γ. Κρόμπα*, Νομολογία ΣτΕ 1990-1995, Αθήνα, 1996, σ. 195 επ., σύμφωνα με τις οποίες η έννοια των όρων λαμβάνεται υπόψη ως έχει στη Σύμβαση, χωρίς να γίνεται αναφορά στην εσωτερική νομοθεσία. Επίσης μεταξύ άλλων: ΣτΕ 1371/1992, ΣτΕ 925/1994, σε *Γ. Κρόμπα,* ό.π., σ. 195 επ. και ΣτΕ 205/1999 ΔΦΝ 1999, 715 σχετικά με τον όρο «μέρισμα»· ΣτΕ 609/1993, ΣτΕ 1932/1995 σε *Γ. Κρόμπα,* ό.π., σ. 195 επ. σχετικά με τον όρο «εταιρεία»· ΣτΕ 3702/1999 ΔΦΝ 2000, 77· ΣτΕ 3703/1999 ΔΦΝ 2000, 77 και ΣτΕ 4182/1999 ΔΦΝ 2000, 795 σχετικά με την έννοια της «μόνιμης εγκατάστασης».

13. Για τις σχέσεις του εσωτερικού δικαίου και του διεθνούς φορολογικού συμβατικού δικαίου βλ. *Ι. Αναστόπουλο*, ό.π., σ. 151 επ.

14. Το άρθρο 12 § 2 της Πρότυπης Σύμβασης της 29ης Απριλίου 2000 έχει ως εξής: «*The term "royalties" as used in this Article means payments of any kind received as a consideration for the use of, or the right to use, any copyright of literary, artistic or scientific work including cinematograph films, any patent, trade mark, design or model, plan, secret formula or process, or for information concerning industrial, commercial or scientific experience*» (πηγή: Internet, www.oecd.org).

15. ΦορΕφΑθ 3320/1969 ΔΦΝ 1970, 384, Σύμβαση Ελλάδας-Ελβετίας.

16. ΦορΠρΑθ 9575/1969 ΔΦΝ 1970, 278, Σύμβαση Ελλάδας-Δ. Γερμανίας.

17. ΔΕφΑθ 916/1979 ΔΦΝ 1980, 371, Σύμβαση Ελλάδας-Ελβετίας: η αμοιβή ορίσθηκε σε ποσοστό 4% ετησίως επί της τιμής πώλησης της πωλούμενης πολυστερίνης.

δεν έχει σημασία η αμοιβή που συμφωνείται ούτε και ο τρόπος υπολογισμού της ή καταβολής της.

Είναι ανάγκη να διευκρινιστεί ότι στη ρύθμιση του άρθρου 12 εμπίπτουν μόνον οι πληρωμές που γίνονται για την παραχώρηση της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης των προϊόντων που αναφέρονται στο ίδιο το άρθρο. Τα ποσά που εισπράττονται από την πώληση των στοιχείων του άρθρου αυτού αποτελούν κέρδη από κεφάλαιο («capital gains») και εμπίπτουν στη ρύθμιση του άρθρου 13 της Πρότυπης Σύμβασης[18].

Η Ελλάδα έχει διατηρήσει το δικαίωμα να εξαιρεί από την εφαρμογή του άρθρου 12 –και συνεπώς να μην εφαρμόζεται αυτό το τελευταίο– όταν το δικαίωμα ή η περιουσία από την οποία πηγάζουν τα δικαιώματα («royalties») έχει γεννηθεί ή έχει εκχωρηθεί αποκλειστικά και μόνον για την απόκτηση των πλεονεκτημάτων των σχετικών διατάξεων και όχι για πραγματικούς (*bona fide*) εμπορικούς σκοπούς[19].

3. Η εφαρμογή στην Ελλάδα των συμβάσεων που συνάπτονται κατά την Πρότυπη Σύμβαση

Ως προς τον τρόπο εφαρμογής των συμβάσεων που συνάπτονται κατά την Πρότυπη Σύμβαση είχε δημιουργηθεί πρόβλημα στο παρελθόν, διότι το Ελληνικό Υπουργείο Οικονομικών με εγκύκλιό του[20] δεν εφάρμοζε απευθείας τις συμβάσεις αυτές και τους κατά κανόνα μειωμένους συντελεστές που προβλέπουν σε σχέση με την εσωτερική νομοθεσία για τη φορολόγηση αποζημιώσεων ή δικαιωμάτων που καταβάλλονται σε αλλοδαπές επιχειρήσεις ή οργανισμούς που δεν έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα ή σε φυσικά πρόσωπα κατοίκους αλλοδαπής που δεν ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα στην Ελλάδα[21].

Η Διοίκηση εφάρμοζε κατ' αρχήν την εσωτερική νομοθεσία και στη συνέχεια ζητούσε δικαιολογητικά από τους ενδιαφερόμενους προκειμένου να τους υπαγάγει στην ευνοϊκότερη ρύθμιση των συμβάσεων αυτών και να τους επιστρέψει το επιπλέον ποσό του φόρου που είχε παρακρατήσει.

Τα δικαστήρια έκριναν ότι οι συμβάσεις αυτές είναι απευθείας εφαρμοστέες και ότι επομένως πρέπει να εφαρμόζεται εξ αρχής το ευνοϊκό καθεστώς που προβλέπουν[22].

Η Διοίκηση συμμορφώθηκε τελικά το 1990, όταν με νεότερη εγκύκλιό[23] της κατήργησε την εγκύκλιο του 1985.

Β. Η ΡΥΘΜΙΣΗ ΤΩΝ ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΩΝ ΣΤΗΝ ΠΡΟΤΥΠΗ ΣΥΜΒΑΣΗ

Τη διερεύνηση των πηγών των δικαιωμάτων στην Πρότυπη Σύμβαση (1) ακολουθεί η έρευνα των μορφών με τις οποίες εμφανίζονται στην πράξη (2).

1. Οι πηγές των δικαιωμάτων στη Σύμβαση

Το άρθρο 12 § 2 της Πρότυπης Σύμβασης, χρησιμοποιώντας την σχετική ορολογία του ιδιωτικού δικαίου, περιλαμβάνει μια εξαντλητική απαρίθμηση[24] οποιουδήποτε στοιχείου του οποίου επιτρέπεται η χρήση ή η παραχώρηση του δικαιώματος χρήσης, και ειδικότερα:

– τον ουσιαστικό πυρήνα όλων των άυλων αγαθών πνευματικής ιδιοκτησίας τα οποία απολαμβάνουν απόλυτης προστασίας, όπως τα δικαιώματα αναπαραγωγής («copyrights»), τις ευρεσιτεχνίες («patents»), τα εμπορικά σήματα («trade marks»),

– τα ονομαζόμενα «lesser exclusive rights», αποκλειστικά δικαιώματα σε δισδιάστατα σχέδια («designs»), τρισδιάστατα μοντέλα («models») και μηχανικά σχέδια («plans»),

– μυστικές γνώσεις που απολαμβάνουν σχετικής προστασίας ή και καθόλου, όπως μυστικοί τύποι ή διαδικασίες παραγωγής,

– μη προστατευόμενη τεχνογνωσία («know how»), δηλαδή πληροφορίες που αφορούν τη βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, και τέλος

– υλικά αγαθά, όπως ο βιομηχανικός, εμπορικός ή επιστημονικός εξοπλισμός.

Επιχειρώντας μια ποιοτική ομαδοποίηση διαπιστώνουμε ότι τα δικαιώματα που περιγράφονται στο άρθρο 12 § 2 κατατάσσονται σε τρεις κατηγορίες: στα πνευματικά δικαιώματα, τα εμποροβιομηχανικά δικαιώματα και τα δικαιώματα για τη μεταφορά τεχνογνωσίας.

---

18. Αυτό ορίζεται ρητά στις συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα με το Ηνωμένο Βασίλειο (άρθρο 6 του ν.δ. 2732/1953), με τη Σουηδία (άρθρο 9 του ν.δ. 4300/1963) και τη Γαλλία (άρθρο 11 του ν.δ. 4386/1964).

19. Πρόκειται για τη λεγόμενη «ρήτρα *bona fide*». Η Ελλάδα έχει κάνει χρήση της ρήτρας αυτής μόνον στη Σύμβαση με την Πολωνία (ν. 1939/1991).

20. Πρόκειται για την Ε 7911/120/10-4-1985, Πολ. 79, ΔΦΝ 1985, 461, που θέσπιζε διαδικασία επιστροφής φόρου («refund system») και η οποία, όπως είχε διευκρινισθεί με την εγκύκλιο Δ.537/170/27-1-1988, Πολ. 25, ΔΦΝ 1988, 218, δεν εφαρμοζόταν για όλα τα εισοδήματα αλλοδαπών δικαιούχων, αλλά μόνον για τα εισοδήματα από δικαιώματα, τόκους και μερίσματα.

21. Σχετικό είναι το άρθρο 13 § 6 του ν. 2238/1994 (αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα) το οποίο προβλέπει συντελεστές φορολόγησης 10% και 20% ανάλογα με τη φύση των δικαιωμάτων. Ο φόρος παρακρατείται στην πηγή με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου των δικαιωμάτων. Για το πριν από το ν. 2238/1994 καθεστώς (άρθρο 15 § 7 του ν.δ. 3843/1958, που δεν διαφέρει ουσιωδώς από την αντίστοιχη διάταξη που ισχύει σήμερα) βλ. *Χ. Αναγνωστόπουλο*, Φορολογική μεταχείριση αλλοδαπών επιχειρήσεων που αποκτούν εισόδημα ή κέρδος από πηγές Ελλάδος, ΔΦΝ 1990, 1373 επ., ιδίως 1375-1376.

22. Βλ. σχετικά την απόφαση ΔΕφΠειρ 2147-8/1987 ΔΦΝ 1988, 776, με σχόλιο *Κ. Γιαννόπουλου*, με τις οποίες κρίθηκε ότι η εγκύκλιος Ε 7911/120/10-4-1985, Πολ. 79, ΔΦΝ 1985, 461, εμπεριείχε τροποποίηση των διεθνών συμβάσεων –της Ελληνοολλανδικής στη συγκεκριμένη περίπτωση– που ήταν συνταγματικά ανεπίτρεπτη.

23. Πρόκειται για την εγκύκλιο 1006012/42/0008Α/Πολ. 1013/19-1-1990, ΔΦΝ 1990, 159 επ., για την καθιέρωση απλούστερης διαδικασίας, η οποία πρέπει να ακολουθείται για την ορθή εφαρμογή των συμβάσεων που έχει υπογράψει η Ελλάδα με άλλες χώρες για την αποφυγή της διπλής φορολογίας του εισοδήματος, με την οποία καταργήθηκε η διαδικασία επιστροφής φόρου («refund system» και αντικαταστάθηκε από μια απλούστερη διαδικασία, την διαδικασία πιστοποίησης της φορολογικής κατοικίας («residence certification system»).

24. Βλ. την κατάταξη σε *K. Vogel*, On double taxation conventions, Εκδόσεις Kluwer, Deventer, 1991, σ. 706, ο οποίος υποστηρίζει τον εξαντλητικό χαρακτήρα της ρύθμισης. Όμως στα σχόλια που συνοδεύουν την Πρότυπη Σύμβαση στο άρθρο 12, στις παραγράφους 8-19 όπου γίνεται η ανάλυση της έννοιας των δικαιωμάτων, δεν αναφέρεται πουθενά ότι ο ορισμός που περιλαμβάνεται στην Πρότυπη Σύμβαση είναι εξαντλητικός. Τέτοια παρατήρηση, ωστόσο, περιλαμβάνεται στα σχόλια που συνοδεύουν το άρθρο 11 της Πρότυπης Σύμβασης, που ρυθμίζει το εισόδημα από τόκους, στην παράγραφο 21 των οποίων αναφέρεται ότι ο ορισμός των τόκων στην πρώτη πρόταση της παραγράφου 3 του σχετικού άρθρου είναι κατ' αρχήν εξαντλητικός. Βλ. και OECD, Modèle de Convention fiscale concernant le revenu et la fortune, (συντετμημένη έκδοση), Παρίσι, Απρίλιος 2000, (στο εξής: *Modèle*), σχόλια στα άρθρα 11 και 12, σ. 154 και 162-168 αντίστοιχα.

1.1 Τα πνευματικά δικαιώματα

Στην κατηγορία αυτή περιλαμβάνονται τα καθαρά πνευματικά δικαιώματα, δηλαδή οι αμοιβές που καταβάλλονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών ταινιών, ταινιών για την τηλεόραση ή μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές.

Σχετικά με τα δικαιώματα για τις κινηματογραφικές ταινίες υπάρχει μια εξαίρεση: οι αμοιβές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των κινηματογραφικών ταινιών δεν υπάγονται πάντοτε στα δικαιώματα, αλλά είναι δυνατόν να χαρακτηρισθούν ως βιομηχανικά-εμπορικά κέρδη («business profits») και να υπαχθούν στο άρθρο 7 της Πρότυπης Σύμβασης[25]. Από τις διμερείς συμβάσεις που έχει υπογράψει η Ελλάδα οι κινηματογραφικές ταινίες έχουν εξαιρεθεί από τη ρύθμιση του άρθρου 12 και την έννοια των δικαιωμάτων και έχουν υπαχθεί στο άρθρο 7 σε τέσσερις από αυτές: στη Σύμβαση με τις ΗΠΑ[26], στη Σύμβαση με το Ηνωμένο Βασίλειο[27], στη Σύμβαση με τη Σουηδία[28] και στη Σύμβαση με τη Γαλλία[29].

Η έννοια των όρων αυτών λαμβάνεται ως έχει στους σχετικούς κλάδους του ιδιωτικού δικαίου, ειδικά δε για το δικαίωμα αναπαραγωγής («copyright») των φιλολογικών, καλλιτεχνικών ή επιστημονικών έργων προτείνεται η χρήση του ευρύτερου ορισμού που δίνεται στο άρθρο 1 της Πολυμερούς Σύμβασης της Βέρνης για την Προστασία των φιλολογικών και καλλιτεχνικών έργων[30].

1.2 Τα εμποροβιομηχανικά δικαιώματα

Τα λεγόμενα εμποροβιομηχανικά δικαιώματα αφορούν τις αμοιβές για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, σχεδίου ή τύπου, μηχανικού σχεδίου, μυστικού τύπου ή διαδικασίας παραγωγής. Οι έννοιες που υποδηλώνουν οι όροι αυτοί λαμβάνονται όπως έχουν διαμορφωθεί στους σχετικούς κλάδους του ιδιωτικού δικαίου. Σε σχέση με την ευρεσιτεχνία σημειώνεται ότι οι σχετικές αποζημιώσεις περιλαμβάνονται στα δικαιώματα ακόμα και όταν στη συνέχεια η ευρεσιτεχνία κηρυχθεί άκυρη[31]. Όσον αφορά το εμπορικό σήμα, δεν απαιτείται να έχει κατοχυρωθεί διεθνώς ή σε χώρα διαφορετική της χώρας του δικαιούχου, αλλά αρκεί και μόνον η κατοχύρωσή του σε αυτήν την τελευταία.

1.3 Τα δικαιώματα για τη μεταφορά τεχνογνωσίας

Στην κατηγορία των δικαιωμάτων για τη μεταφορά τεχνογνωσίας περιλαμβάνονται οι πληρωμές που γίνονται ή τα ενοίκια που καταβάλλονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης εμπορικού, βιομηχανικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν εμπορική, βιομηχανική ή επιστημονική πείρα και εμπειρία. Εδώ περιλαμβάνεται το λεγόμενο «know how» ή αλλιώς τεχνογνωσία.

Από το 1992 έχουν απαλειφθεί από τον ορισμό των δικαιωμάτων που περιλαμβάνονται στη ρύθμιση του άρθρου 12 οι αμοιβές που καταβάλλονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης εμπορικού, βιομηχανικού ή επιστημονικού εξοπλισμού με αποτέλεσμα να εφαρμόζεται γι' αυτού του είδους τις πληρωμές το άρθρο 7 της σύμβασης. Ωστόσο η Ελλάδα έχει επιφυλαχθεί και έχει διατηρήσει το δικαίωμα να υπαγάγει τέτοιου είδους πληρωμές στην έννοια των δικαιωμάτων, όπως αυτή είχε διαμορφωθεί πριν από το 1992[32].

2. Μορφές εμφάνισης στην πράξη

2.1 Τα συμβόλαια αγοράς εξοπλισμού

Σαφής διάκριση πρέπει να γίνει ανάμεσα στις αμοιβές που καταβάλλονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης εμπορικού, βιομηχανικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και στις αμοιβές που καταβάλλονται για την αγορά τέτοιου εξοπλισμού και αποτελούν το τίμημα της πώλησης. Οι πρώτες υπάγονται στη ρύθμιση του άρθρου 12, στα δικαιώματα, ενώ οι δεύτερες στα κέρδη επιχείρησης, δηλαδή στο άρθρο 7 της Πρότυπης Σύμβασης.

Πολλές φορές συναντάμε στην πράξη συμβόλαια πώλησης εξοπλισμού με τμηματική καταβολή του τιμήματος σε δόσεις και παρακράτηση της κυριότητας από τον πωλητή μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος. Σε αυτές τις περιπτώσεις, όπου είναι φανερό ότι σκοπός της σύμβασης είναι η πώληση του εξοπλισμού, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 12, αλλά το άρθρο 7, όπως ήδη αναφέρθηκε.

---

25. Η πρακτική σημασία της διαφοροποίησης αυτής είναι μεγάλη καθώς η χώρα μας για δικαιώματα που πηγάζουν στην Ελλάδα έχει συνήθως δικαίωμα παρακράτησης φόρου ύψους 5% ή 7% ή ακόμα και 10% σε μερικές περιπτώσεις, το οποίο εισπράττεται ακόμα και όταν η αλλοδαπή επιχείρηση δικαιούχος των δικαιωμάτων δεν έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα. Αν όμως κάποιο στοιχείο εξαιρεθεί της ρύθμισης του άρθρου 12 και υπαχθεί στη ρύθμιση του άρθρου 7, θα απαιτείται οπωσδήποτε, για τη φορολόγησή του στην Ελλάδα, η ύπαρξη μόνιμης εγκατάστασης, διαφορετικά οι πληρωμές που γίνονται και συνεπώς τα κεφάλαια που εξάγονται θα είναι ελεύθερα κάθε ελληνικού φόρου. Για την Ελλάδα που είναι κυρίως χώρα εισαγωγέας τεχνολογίας, και επομένως χώρα πηγής δικαιωμάτων, είναι φανερή και η οικονομική σημασία της διαφοροποίησης αυτής.

26. Βλ. άρθρο 7 Σύμβασης Ελλάδας-ΗΠΑ, ν.δ. 2548/1953, όπου προβλέπεται εξαίρεση των κινηματογραφικών ταινιών από την έννοια των δικαιωμάτων.

27. Βλ. άρθρο 2 § 1 περ. κ' Σύμβασης Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, ν.δ. 2732/1953, όπου προβλέπεται ότι ο όρος *«βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη περιλαμβάνει κέρδη εκ μεταλλείων και αγροκτημάτων και ενοίκια ή δικαιώματα εν σχέσει με κινηματογραφικάς ταινίας»*· βλ. και ΔΠρΑθ 16852/1989 ΔΦΝ 1990, 896 επ.

28. Βλ. άρθρο 9 Σύμβασης Ελλάδας-Σουηδίας, ν.δ. 4300/1963, όπου προβλέπεται εξαίρεση των κινηματογραφικών ταινιών και των ταινιών τηλεόρασης από την έννοια των δικαιωμάτων αλλά και το άρθρο 3 § 1 περ. η', κατά το οποίο ο όρος «βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη» περιλαμβάνει ενοίκια ή δικαιώματα αφορώντα κινηματογραφικές ταινίες και ταινίες τηλεόρασης.

29. Βλ. άρθρο 11 Σύμβασης Ελλάδας-Γαλλίας, ν.δ. 4386/1964, όπου προβλέπεται η εξαίρεση των κινηματογραφικών ταινιών από την έννοια των δικαιωμάτων.

30. Βλ. σχετικά *K. Vogel*, ό.π., σ. 706 επ.

31. Ομοίως *K. Vogel*, ό.π., σ. 708.

32. Βλ. *OECD*, Modèle, σχόλια στο άρθρο 12, σ. 171. Εντούτοις δεν περιλαμβάνονται στην έννοια των δικαιωμάτων οι πληρωμές που γίνονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης πληροφοριών που αφορούν τη βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία στη Σύμβαση με τις ΗΠΑ, άρθρο 7 του ν.δ. 2548/1953. Υποστηρίζεται όμως, ερμηνευτικά, ότι θα πρέπει να τυγχάνουν της ίδιας μεταχείρισης με το εισόδημα από πληρωμές για τη χρησιμοποίηση βιομηχανικού, εμπορικού και επιστημονικού εξοπλισμού· βλ. *Χ. Αναγνωστόπουλο*, Η σύμβαση Ελλάδος-ΗΠΑ για την αποφυγή της διπλής φορολογίας - Ερμηνεία και σύγκριση με το σχέδιο σύμβασης του ΟΟΣΑ, ΔΦΝ 1998, 803 επ., ιδίως 807. Ανάλογα ισχύουν και για την Ελληνο-Βρετανική Σύμβαση· βλ. τη σχετική διάταξη του άρθρου 6 § 2 του ν.δ. 2732/1953, και, για παρατηρήσεις, *Χ. Αναγνωστόπουλο*, Η φορολογική σύμβαση Ελλάδας-Ηνωμένου Βασιλείου - Ερμηνεία και σύγκριση με το σχέδιο σύμβασης του ΟΟΣΑ, ΔΦΝ 2000, 724 επ.

Οι πληρωμές όμως που καταβάλλονται στις περιπτώσεις της ενοικίασης εξοπλισμού, όπως επίσης και οι πληρωμές που καταβάλλονται στις περιπτώσεις των συμβολαίων χρηματοδοτικής μίσθωσης εξοπλισμού («leasing») είναι δικαιώματα με την έννοια του άρθρου 12 § 2 και υπάγονται στη σχετική ρύθμιση. Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις όπου στο συμβόλαιο της χρηματοδοτικής μίσθωσης προβλέπεται το δικαίωμα αγοράς του ενοικιαζόμενου εξοπλισμού μετά την πάροδο χρονικού διαστήματος με την καταβολή ενός, συνήθως συμβολικού, τιμήματος. Το σύνολο της αμοιβής, αν τελικά ο χρήστης του εξοπλισμού κάνει χρήση αυτού του δικαιώματος, υπάγεται στην έννοια και τη ρύθμιση των δικαιωμάτων, διότι κύριος σκοπός της σύμβασης ήταν όχι η πώληση, αλλά η ενοικίαση και χρήση του εξοπλισμού.

2.2 Τα συμβόλαια τεχνογνωσίας[33]

Τα συμβόλαια με τα οποία συμφωνείται αμοιβή για την παροχή πληροφοριών σχετικά με εμπορική, βιομηχανική ή επιστημονική πείρα και εμπειρία είναι γνωστά ως συμβόλαια τεχνογνωσίας (ή συμβόλαια «know how»).

Για την τεχνογνωσία έχουν δοθεί διάφοροι ορισμοί. Σύμφωνα με τον ορισμό που έχει δώσει η «Ένωση των Γραφείων για την Προστασία της Βιομηχανικής Περιουσίας»[34], τεχνογνωσία είναι όλες εκείνες οι μυστικές τεχνικές πληροφορίες, αδιάφορο αν μπορούν να πατενταριστούν ή όχι, οι οποίες είναι αναγκαίες για την βιομηχανική αναπαραγωγή ενός προϊόντος ή μιας μεθόδου παραγωγής απευθείας και κάτω από τις ίδιες συνθήκες. Δεδομένου ότι προέρχεται από την εμπειρία, αντιπροσωπεύει εκείνο το οποίο ένας βιομήχανος δεν μπορεί να γνωρίζει από απλή εξέταση του προϊόντος και απλή γνώση της προόδου της τεχνικής και της τεχνολογίας[35].

Σε ένα συμβόλαιο τεχνογνωσίας ο ένας συμβαλλόμενος συμφωνεί να μεταδώσει στον αντισυμβαλλόμενο 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. Ο πρώτος συμβαλλόμενος δεν λαμβάνει μέρος προσωπικά ο ίδιος στην εφαρμογή αυτών, ούτε και εγγυάται τα αποτελέσματα από την εφαρμογή τους[36].

2.3 Τα συμβόλαια παροχής υπηρεσιών

Οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εκτέλεση συμβολαίων παροχής υπηρεσιών, αντίθετα από ό,τι συμβαίνει στην περίπτωση των συμβολαίων μεταφοράς τεχνογνωσίας, δεν υπάγονται στη ρύθμιση των δικαιωμάτων, αλλά υπάγονται, ανάλογα με την περίπτωση, είτε στο άρθρο 7 είτε στο άρθρο 14 της Πρότυπης Σύμβασης[37]. Σε ένα συμβόλαιο παροχής υπηρεσιών το ένα μέρος αναλαμβάνει, χρησιμοποιώντας τις επιδεξιότητες και ιδιαίτερες ικανότητές του, να εκτελέσει προσωπικά μια εργασία για λογαριασμό του αντισυμβαλλομένου του. Χαρακτηριστικά παραδείγματα αποτελούν οι αμοιβές που καταβάλλονται για παροχή υπηρεσιών μετά την πώληση («after sales services»), οι υπηρεσίες που παρέχονται στον αγοραστή από τον πωλητή βάσει εγγύησης, η καθαρά τεχνική βοήθεια («technical assistance»), η συμβουλή δικηγόρου, μηχανικού, λογιστή κλπ. Σε όλες αυτές τις περιπτώσεις δεν εφαρμόζεται το άρθρο 12, αλλά ανάλογα με την περίπτωση το άρθρο 7 ή το άρθρο 14 της Πρότυπης Σύμβασης[38].

2.4 Τα μικτά συμβόλαια

Πολλές φορές στην πράξη απαντώνται μικτά συμβόλαια, δηλαδή συμβόλαια που περιέχουν τόσο μεταφορά τεχνογνωσίας όσο και παροχή υπηρεσιών, συνηθέστερα παροχή τεχνικής βοήθειας. Χαρακτηριστικό και πολύ διαδεδομένο παράδειγμα τέτοιου μικτού συμβολαίου είναι το συμβόλαιο δικαιόχρησης («franchising»). Με τη σύμβαση δικαιόχρησης ο δικαιοπάροχος αφενός μεταδίδει τη γνώση και την εμπειρία του στον δικαιοδόχο, αφετέρου του παρέχει ποικίλη τεχνική βοήθεια, η οποία σε μερικές περιπτώσεις περιλαμβάνει και οικονομική βοήθεια, όπως και την προμήθεια των προϊόντων[39]. Σε αυτά τα μικτά συμβόλαια η αμοιβή που αφορά τη μεταφορά τεχνογνωσίας έχει το χαρακτήρα δικαιώματος και υπάγεται στο άρθρο 12, ενώ το ποσό της αμοιβής που αφορά την παροχή τεχνικής βοήθειας ή το τίμημα για την πώληση των προϊόντων, υπάγεται στο άρθρο 7 ή στο άρθρο 14 ανάλογα με την περίπτωση[40].

Αν όμως για το σύνολο των παροχών, δηλαδή τόσο για τη μεταφορά της τεχνογνωσίας όσο και για την παροχή τεχνικής βοήθειας προβλέπεται μια συνολική αμοιβή, χωρίς σαφή διάκριση, τότε πρέπει να επιμερισθεί η συνολική αυτή αμοιβή, ανάλογα με τη σπουδαιότητα της κάθε μιας από τις παροχές, και να υπαχθεί το κάθε τμήμα σε διαφορετική ρύθμιση, ανάλογα με το χαρακτήρα του. Αν επιπλέον η μια από τις δύο παροχές υπερέχει της άλλης τόσο ώστε να καθιστά τη δεύτερη παροχή ασήμαντη, τότε ορθό είναι να κρίνεται το σύνολο της αμοιβής με βάση την κύρια παροχή.

---

33. Βλ. ΣτΕ 117/1975 ΔΦΝ 1975, 980, σύμφωνα με την οποία χαρακτηρίζονται ως δικαιώματα οι αμοιβές που λαμβάνει ελβετική επιχείρηση από την παραχώρηση επί μια πενταετία του δικαιώματος της αποκλειστικής εκμετάλλευσης από ελληνική επιχείρηση των τεχνικών μεθόδων της για την ειδική επεξεργασία της κλωστής νάυλον υπό τον τίτλο Helanca ως και το δικαίωμα χρήσης του εμπορικού σήματος αυτού.

34. Πρόκειται για τον γαλλικό οργανισμό «Association des Bureaux pour la Protéction de la Propriété Industrielle».

35. Έτσι και *Χ. Αναγνωστόπουλος*, Η φορολογία των δικαιωμάτων (royalties) κατά το άρθρο 12 του Μοντέλου Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ, ΔΦΝ 1995, 995 επ., ιδίως 996.

36. Βλ. ΔΕφΑθ 916/1979 ΔΦΝ 1980, 371, στην οποία χαρακτηρίζονται ως δικαιώματα οι αμοιβές που λαμβάνει ελβετική επιχείρηση έναντι της παραχώρησης σε ελληνική επιχείρηση των τεχνικών μεθόδων παραγωγής πολυστερίνης που η ελβετική επιχείρηση κατέχει.

37. Αντίστοιχα, στην εσωτερική νομοθεσία εφαρμόζεται το άρθρο 13 § 7 του ν. 2238/1994, το οποίο προβλέπει συντελεστή παρακράτησης φόρου 17,50% για τις αμοιβές που εισπράττουν αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμοί που αναλαμβάνουν στην Ελλάδα την κατάρτιση μελετών, σχεδίων κλπ. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση του αλλοδαπού δικαιούχου για τα κέρδη που αποκτά από τις υπηρεσίες αυτές.

38. Βλ. ΣτΕ 2483/1984 ΔΦΝ 1985, 787, σύμφωνα με την οποία αμοιβή την οποία καταβάλει ελληνική εταιρεία σε γαλλική για τη σύνταξη μελέτης αξιολόγησης των στελεχών της δεν έχει το χαρακτήρα δικαιώματος κατά την έννοια του άρθρου 11 § 3 της ελληνογαλλικής σύμβασης, διότι δεν εμπίπτει σε καμιά από τις εκεί προβλεπόμενες περιπτώσεις.

39. Βλ. ΔΠρΑθ 1731/1988 ΔΦΝ 1989, 911: ολλανδική επιχείρηση παρέσχε σε ελληνική επιχείρηση προς το σκοπό παρασκευής μπύρας την τεχνική επίβλεψη, τις ειδικές γνώσεις της και την εμπειρία της, έθεσε δε στη διάθεση της ημεδαπής εταιρείας ειδικευμένο προσωπικό για την πραγμάτωση του σκοπού αυτού.

40. Ομοίως *Χ. Αναγνωστόπουλος*, Η φορολογία των δικαιωμάτων (royalties) κατά το άρθρο 12 του Μοντέλου Φορολογικής Σύμβασης του ΟΟΣΑ, ΔΦΝ 1995, 995 επ., ιδίως 997.

2.5 Το λογισμικό ηλεκτρονικών υπολογιστών

Ζήτημα που γεννά δυσκολίες στην πράξη είναι το αν οι αμοιβές που λαμβάνονται ως αποζημίωση για τη χρήση λογισμικού ηλεκτρονικών υπολογιστών («computer software») συμπεριλαμβάνονται στην έννοια των δικαιωμάτων. Ως λογισμικό νοείται ένα πρόγραμμα ή μια σειρά προγραμμάτων τα οποία περιέχουν οδηγίες για έναν υπολογιστή που είναι απαραίτητες είτε για τη λειτουργία του ίδιου του υπολογιστή ή για την εκπλήρωση άλλων εφαρμογών[41]. Το λογισμικό μπορεί να μεταφερθεί με διάφορα μέσα, όπως γραπτώς, σε ηλεκτρονική μορφή, σε δισκέτα ή σε ηλεκτρονικό δίσκο («c.d.»), μπορεί να εμφανίζεται σε μια μορφή κοινή για μεγάλο αριθμό χρηστών και εφαρμογών ή να τροποποιείται για τις ειδικές απαιτήσεις επιμέρους χρηστών.

Υπάρχει δυσκολία για τον χαρακτηρισμό του λογισμικού ως φιλολογικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου[42]. Φαίνεται να επικρατεί η άποψη υπέρ του επιστημονικού έργου, χωρίς όμως ούτε αυτή να μπορεί να θεωρηθεί ως απόλυτα επιτυχής. Ωστόσο τα δικαιώματα στο λογισμικό είναι μια μορφή πνευματικής ιδιοκτησίας και ως τέτοια απολαμβάνουν της σχετικής προστασίας. Οι ιδιαιτερότητες που παρουσιάζει όμως σε σχέση με τα άλλα φιλολογικά, επιστημονικά ή καλλιτεχνικά έργα καθιστούν δύσκολη και την διάκριση πότε οι σχετικές αμοιβές είναι δικαιώματα και πότε άλλου είδους πληρωμές. Γενικά διακρίνονται τρεις περιπτώσεις:

α) Η μεταβίβαση μερικού δικαιώματος

Εδώ περιλαμβάνονται οι πληρωμές για την μεταβίβαση όχι πλήρους, αλλά μερικού δικαιώματος επί του λογισμικού. Στις περιπτώσεις αυτές μερικής μεταβίβασης του δικαιώματος οι αποζημιώσεις που λαμβάνονται πολύ σπάνια θεωρούνται δικαιώματα. Τέτοια περίπτωση μπορεί να είναι για παράδειγμα εκείνη κατά την οποία μεταβιβάζων είναι ο ίδιος ο δημιουργός του λογισμικού, ο οποίος έχει θέσει μέρος του δικαιώματός του επί του λογισμικού στη διάθεση τρίτου, με σκοπό αυτός ο τελευταίος να το αναπτύξει ή να το εκμεταλλευθεί εμπορικά, π.χ. να αναλάβει τη διανομή του.

Στις υπόλοιπες περιπτώσεις, όπου η απόκτηση του λογισμικού γίνεται για καθαρά προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, τα έσοδα που αποκτώνται αποτελούν εμπορικά εισοδήματα, χωρίς να έχει γι' αυτό καμιά σημασία το γεγονός ότι το προϊόν προστατεύεται με τους νόμους περί πνευματικής ιδιοκτησίας ή ότι η χρήση του από τον αγοραστή μπορεί να υπόκειται σε περιορισμούς.

Η Ελλάδα ωστόσο δεν έχει συμφωνήσει με την ερμηνεία αυτή που δίνεται στα επίσημα σχόλια που συνοδεύουν το άρθρο 12 της Πρότυπης Σύμβασης και έχει μάλιστα διατυπώσει και σχετική παρατήρηση[43]. Υποστηρίζει ότι όλες οι αμοιβές που καταβάλλονται σχετικά με το λογισμικό περιλαμβάνονται στην έννοια των δικαιωμάτων του άρθρου 12 § 2 της Πρότυπης Σύμβασης, ανεξάρτητα αν πρόκειται για αποζημιώσεις για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή για την προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή.

β) Η μεταβίβαση πλήρους ή εκτεταμένου δικαιώματος

Στην περίπτωση όπου η μεταβίβαση του δικαιώματος ιδιοκτησίας επί του λογισμικού μεταβιβάζεται πλήρως είναι σαφές ότι η αποζημίωση που λαμβάνεται δεν μπορεί να χαρακτηρισθεί «δικαίωμα», αλλά αποτελεί εμπορικό κέρδος. Ωστόσο δυσκολίες ανακύπτουν όταν έχουμε εκτεταμένη, αλλά πάντως όχι πλήρη μεταβίβαση του δικαιώματος ιδιοκτησίας επί του λογισμικού. Τέτοιες περιπτώσεις είναι για παράδειγμα:

– η παραχώρηση αποκλειστικού δικαιώματος χρήσης για ορισμένο χρονικό διάστημα ή για ορισμένη γεωγραφική περιφέρεια,

– η πρόσθετη αμοιβή που σχετίζεται με τη χρήση του λογισμικού,

– η αμοιβή υπό μορφή υψηλού εφάπαξ καταβαλλόμενου ποσού.

Κάθε περίπτωση μπορεί να διαφέρει ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της, αλλά συνήθως πρόκειται για εμπορικά κέρδη ή για κέρδη από κεφάλαιο και όχι για δικαιώματα. Το επιχείρημα που προβάλλεται είναι ότι στις περιπτώσεις που η ιδιοκτησία επί των δικαιωμάτων του λογισμικού έχει μεταβιβασθεί ολικά ή μερικά, η αμοιβή που καταβάλλεται δεν μπορεί να αφορά απλά το δικαίωμα χρήσης των δικαιωμάτων αυτών. Ο ουσιαστικός χαρακτήρας της συναλλαγής ως απαλλοτρίωσης δεν επηρεάζεται ούτε από τη μορφή της αμοιβής, ούτε από την καταβολή της σε δόσεις ούτε από το γεγονός ότι οι αμοιβές είναι δυνατόν να εξαρτώνται από αίρεση.

Και σε αυτό το σημείο η Ελλάδα έχει διατυπώσει σχετική παρατήρηση, σύμφωνα με την οποία δεν συμφωνεί με την προτεινόμενη ερμηνεία, αλλά διατηρεί το δικαίωμα να θεωρεί και τις αμοιβές της περίπτωσης αυτής ως δικαιώματα καλυπτόμενα από το άρθρο 12 της Πρότυπης Σύμβασης.

γ) Τα μικτά συμβόλαια

Υπάρχουν περιπτώσεις όπου οι αμοιβές καταβάλλονται στο πλαίσιο μικτών συμβολαίων, όπου πωλείται το «hardware» μαζί με το ενσωματωμένο σε αυτό λογισμικό και το δικαίωμα χρήσης του λογισμικού συνδυάζεται και με την παροχή υπηρεσιών. Εδώ η μεταχείριση πρέπει να είναι όμοια με αυτήν των υπολοίπων μικτών συμβολαίων, όπως αναλύθηκε προηγουμένως.

2.6 Οι αμοιβές των καλλιτεχνών

Για τις αμοιβές καλλιτεχνών προκύπτει συχνά το ζήτημα αν πρόκειται για δικαιώματα ή για αμοιβές για παροχή προσωπικών υπηρεσιών, που καλύπτονται από το άρθρο 17 της Πρότυπης Σύμβασης («artists and sportsmen»). Έτσι, για παράδειγμα, η αμοιβή που λαμβάνει ο διευθυντής ορχήστρας για την παράστασή σου σε κονσέρτο, ή ο μουσικός για την παράστασή του σε ρεσιτάλ μαζί με την αμοιβή για την τυχόν ταυτόχρονη ραδιοφωνική μετάδοση της παράστασης αποτελούν αμοιβές για παροχή προσωπικών υπηρεσιών και όχι δικαιώματα. Αντιθέτως, στην περίπτωση που προβλέπεται μια αποζημίωση η οποία καταβάλλεται για την παράσταση, την ηχογράφηση της παράστασης προς περαιτέρω εκμετάλλευση, καθώς και την εν συνεχεία εκμετάλλευσή της, πρόκειται για μικτό συμβόλαιο, στο οποίο αρμόζει η αντιμετώπιση που έχει ήδη αναφερθεί. Οι σχετικές αμοιβές αποτελούν δικαιώματα στην περίπτωση μη δημόσιας ηχογράφησης σε ιδιωτικό στούντιο[44].

Στις περιπτώσεις που η μουσική παράσταση έχει ηχογραφηθεί, τότε τα ποσά που έχει συμφωνήσει ο καλλιτέχνης να εισπράττει από την πώληση ή τη δημόσια εκτέλεση των δίσκων αυτών αποτελούν δικαιώματα καλυπτόμενα από το άρθρο 12 της Πρότυπης Σύμβασης. Τυχόν αμοιβές όμως

41. Βλ. και *OECD*, Modèle, σχόλια στο άρθρο 12, σ. 164 επ.
42. Ο χαρακτηρισμός αυτός είναι απαραίτητος για την κατάταξη του λογισμικού στα δικαιώματα.
43. Βλ. OECD, Modèle, σχόλια στο άρθρο 12 § 31, σ. 170.
44. Βλ. περιπτωσιολογία και σχετική νομολογία σε *K. Vogel*, ό.π., σ. 707.

που εισπράττουν οι καλλιτέχνες για διαφήμιση ή χορηγίες («sponsorship fees») παραμένουν εκτός του πεδίου εφαρμογής του άρθρου 12[45].

2.7 Η εκμετάλλευση μεταλλείων, λατομείων κλπ.

Διευκρίνιση χρειάζεται ο χαρακτηρισμός των πληρωμών που καταβάλλονται ως αντάλλαγμα των δικαιωμάτων εκμετάλλευσης μεταλλείων, λατομείων και άλλων χώρων εξόρυξης φυσικού πλούτου. Σε αυτές τις περιπτώσεις δεν πρόκειται για δικαιώματα, ούτε και για εμπορικά κέρδη[46] αλλά για εισόδημα από ακίνητη περιουσία, που ρυθμίζεται στο άρθρο 6 της Πρότυπης Σύμβασης («income from immovable property»)[47].

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Από όσα προηγήθηκαν συνάγεται ότι το ζήτημα του πότε μια αμοιβή αποτελεί δικαίωμα ή εισόδημα άλλης κατηγορίας δεν μπορεί να αντιμετωπισθεί μονοδιάστατα. Σε πολλές περιπτώσεις η διάκριση ανάμεσα στο δικαίωμα και στην παροχή υπηρεσιών είναι τόσο δυσχερής που δεν επιτρέπει να δοθεί μια σαφής απάντηση, χωρίς να γίνει εκτίμηση του συνόλου της συμβατικής σχέσης. Στις περιπτώσεις δε που οι δύο πηγές εισοδήματος συνδυάζονται σε μια σύμβαση, τα λεγόμενα μικτά συμβόλαια, το πρόβλημα χαρακτηρισμού των σχετικών αμοιβών, και άρα των εισοδημάτων που αποκτώνται, είναι μεγαλύτερο.

Ένα άλλο ζήτημα που απασχολεί ήδη την πράξη και που στο μέλλον θα την απασχολήσει ακόμα περισσότερο είναι η ταχεία ανάπτυξη της τεχνολογίας των υπολογιστών και η αυξανόμενη έκταση της διασυνοριακής μεταφοράς αυτής της τεχνολογίας. Όπως σημειώθηκε, στο πλαίσιο του ΟΟΣΑ υπάρχει γενικά ένας δισταγμός στην συνολική αναγνώριση των εισοδημάτων από τη μεταφορά αυτής της τεχνολογίας ως δικαιωμάτων, γεγονός που ανάγκασε την Ελλάδα να διατυπώσει σχετική παρατήρηση στην προτεινόμενη ερμηνεία της Πρότυπης Σύμβασης από τον ΟΟΣΑ. Αντίθετα, στο χώρο του ευρωπαϊκού δικαίου[48] φαίνεται να προκρίνεται για τα εισοδήματα αυτά η λύση της υπαγωγής τους στην έννοια των δικαιωμάτων. Έτσι ως δικαιώματα θεωρούνται και οι πληρωμές που καταβάλλονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του λογισμικού[49], το οποίο αναφέρεται ως ειδική κατηγορία δίπλα στα κλασικά δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας.

Τέλος, η πρακτική διάσταση της έννοιας των δικαιωμάτων αξίζει ιδιαίτερης προσοχής. Από τη φύση των αγαθών στα οποία αφορούν, τα δικαιώματα αποτελούν σημαντικές πηγές εσόδων για τις ανεπτυγμένες χώρες. Ταυτόχρονα όμως αποτελούν αιτία εξαγωγής μεγάλων κεφαλαίων από τις λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες. Στη διελκυστίνδα αυτή οι λιγότερο ανεπτυγμένες χώρες-εισαγωγείς τεχνολογίας θα έχουν γενικά την τάση να διευρύνουν την έννοια των δικαιωμάτων, ώστε σε συνδυασμό με την τυχόν παρακράτηση φόρου που προβλέπεται στη χώρα πηγής να αποκτούν και αυτές κάποια έσοδα από τη μεταφορά της τεχνολογίας. Αντίθετα, οι ανεπτυγμένες χώρες-εξαγωγείς τεχνολογίας θα έχουν την τάση να ερμηνεύουν στενότερα τις σχετικές διατάξεις και να υπαγάγουν όσο το δυνατόν τα σχετικά εισοδήματα στις διατάξεις περί επιχειρηματικών κερδών για να αποφεύγουν την φορολόγησή τους εκτός της επικράτειάς τους. Είναι λοιπόν επιτακτική η ανάγκη της όσο το δυνατόν σαφέστερης οριοθέτησης των σχετικών εννοιών ώστε να αποφεύγονται οι τυχόν ανεπιτυχείς ερμηνείες από τη μια ή την άλλη φορολογική αρχή με τα συνακόλουθα δυσμενή αποτελέσματα για τους φορολογούμενους.

---

45. Βλ. *OECD*, Modèle, σχόλια στο άρθρο 17, σ. 193.

46. Βλ. ωστόσο τη Σύμβαση Ελλάδας-Ην. Βασιλείου, η οποία κατατάσσει τα σχετικά εισοδήματα στα βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη, άρθρο 2 § 1, περ. κ' του ν.δ. 2732/1953. Ρητά αναφέρεται ότι ο όρος «βιομηχανικά ή εμπορικά κέρδη περιλαμβάνει κέρδη εκ μεταλλείων και αγροκτημάτων (...)».

47. Αυτή η εξαίρεση δεν αναφέρεται ρητά στο άρθρο 12 της Πρότυπης Σύμβασης, προβλέπεται όμως ρητά στις εξής συμβάσεις: με το Ηνωμένο Βασίλειο (άρθρο 6 του ν.δ. 2732/1953), με τη Σουηδία (άρθρο 9 του ν.δ. 4300/1963), με τη Γαλλία (άρθρο 11 του ν.δ. 4386/1964) και με την Ινδία (άρθρο 7 του ν.δ. 580/1966).

48. Βλ. έγγραφο 598PC0067, «Πρόταση οδηγίας του Συμβουλίου για την καθιέρωση κοινού συστήματος φορολόγησης των τόκων και των δικαιωμάτων που καταβάλλονται μεταξύ συνδεδεμένων εταιρειών διαφορετικών κρατών μελών», που υποβλήθηκε από την Επιτροπή στις 6 Μαρτίου 1998.

49. Ο ορισμός στην πρόταση Οδηγίας έχει ως εξής: *«Με τον όρο «δικαιώματα» νοούνται οι πληρωμές πάσης φύσεως που λαμβάνονται σε αντάλλαγμα της χρήσης, ή του δικαιώματος χρήσης δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου ή λογισμικού, συμπεριλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, διασχηματισμού ή υποδείγματος, σχεδίου, απορρήτου χημικού τύπου ή μεθόδου κατεργασίας, ή σε αντάλλαγμα της χρήσης ή του δικαιώματος χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα. Δεν νοούνται τα μεταβλητά ή πάγια ποσά που καταβάλλονται σε αντάλλαγμα της εκμετάλλευσης ή του δικαιώματος εκμετάλλευσης κοιτασμάτων ορυκτών, πηγών και άλλων φυσικών πόρων, ούτε τα ποσά που καταβάλλονται για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης λογισμικού σε περιπτώσεις μεταβίβασης της κυριότητας».*