

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ: ΩΩ7ΑΗ-ΛΩ8

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑ Β΄

ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

ΑΜΕΣΗΣ Αθήνα, 2 Μαρτίου 2017

ΠΟΛ.1029

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κώδ. : 101 84

Πληροφορίες: Φ.Φανάρα

Τηλέφωνο: 210 - 3375311

Fax: 210 - 3375001

E-Mail: d12.b@yo.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

ΘΕΜΑ: Φορολογική μεταχείριση μισθωμάτων που καταβάλλονται για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising).

Με αφορμή ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013 ορίζεται η έννοια των δικαιωμάτων για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος.
2. 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. (ν.4172/2013).

Ειδικότερα, με την ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι 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).

3. Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013 τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων.

Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της.
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, η αξία της οποίας δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

4. Η σύμβαση δικαιόχρησης (franchising) αποτελεί σύμβαση διαρκούς συνεργασίας μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων, που αποτελεί από οικονομική άποψη μέθοδο προωθήσεως προϊόντων ή υπηρεσιών, στο πλαίσιο της οποίας η μία επιχείρηση (δικαιοπάροχος ή δότης, franchisor) παραχωρεί στην άλλη (δικαιούχος ή λήπτρια, franchisee), για ορισμένο ή αόριστο χρόνο και έναντι άμεσου ή έμμεσου οικονομικού ανταλλάγματος, το δικαίωμα εκμεταλλεύσεως του αποκαλούμενου συνόλου ή πακέτου δικαιόχρησης προς τον σκοπό της πώλησης συγκεκριμένου τύπου προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών σε τελικούς χρήστες. Ως πακέτο δικαιόχρησης νοείται ένα σύνολο δικαιωμάτων βιομηχανικής ή πνευματικής ιδιοκτησίας, τα οποία αφορούν σήματα, επωνυμίες, διακριτικά γνωρίσματα καταστημάτων, πρότυπα χρήσεως, σχέδια, ευρεσιτεχνίες, υποδείγματα και τεχνογνωσία, και άλλων

συμβατικών δικαιωμάτων, όπως είναι αυτά της προμήθειας προϊόντων από συγκεκριμένους παραγωγούς, της χρήσης και της εκμετάλλευσης καταστημάτων και εξοπλισμού. Μέσω της σύμβασης δικαιόχρησης ο λήπτης αυτής εντάσσεται σε ένα ενιαίο σύστημα διανομής, το οποίο χαρακτηρίζεται από υψηλό βαθμό ομοιομορφίας προς τα έξω των επιχειρήσεων (καταστημάτων), οι οποίες είναι ενταγμένες στο ίδιο σύστημα δικαιόχρησης. Η σύμβαση δικαιόχρησης περιέχει στοιχεία περισσότερων συμβάσεων, όπως μίσθωσης προσοδοφόρου αντικειμένου (άρθρα 638 επ. ΑΚ), παροχής ανεξαρτήτων υπηρεσιών (άρθρα 648 επ. ΑΚ) και εντολής (άρθρα 713 επ. ΑΚ). Η εκπλήρωση των προβλεπόμενων στη σύμβαση δικαιόχρησης εκατέρωθεν υποχρεώσεων προϋποθέτει μάλιστα τη σύναψη ειδικότερων εκτελεστικών συμβάσεων, όπως π.χ. της πώλησης του αναγκαίου εξοπλισμού για τη λειτουργία του συγκεκριμένου καταστήματος, της προμήθειας των συμβατικών εμπορευμάτων και πρώτων υλών. Τόσο η αναγκαιότητα της κατάρτισης όσο και το ειδικότερο περιεχόμενο των προειρημένων εκτελεστικών συμβάσεων δύνανται να καθορισθούν μόνον ενόψει των συγκεκριμένων αναγκών που προκύπτουν στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ των μερών. [ΠΠρΠατρ 578/2015]. Η πλειονότητα των συμβάσεων franchise προβλέπει την πληρωμή από τον λήπτη (franchisee) στον δότη (franchisor) χρηματικών ποσών κατά τακτά χρονικά διαστήματα, καθ' όλη τη διάρκεια της συμβατικής τους σχέσης, με τη μορφή ποσοστών συνήθως επί του κύκλου εργασιών της επιχείρησης του λήπτη καταβαλλομένων σε μηνιαία ή τριμηνιαία βάση (βλ. Δ. Κωστάκης, Franchising: Νομική και Επιχειρηματική Διάσταση, έκδ. Νομική Βιβλιοθήκη 1998, σελ. 66 επ.).

5. Όπως είχε γίνει δεκτό από τη Διοίκηση πριν από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 και ειδικότερα με την ΠΟΛ. 1142/1997 εγκύκλιο με την οποία δόθηκαν διευκρινίσεις για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.2459/1997 με τον οποίο τροποποιήθηκαν διατάξεις του προγενέστερου Κ.Φ.Ε. (ν.2238/1994), αν ο δικαιοπάροχος είναι ταυτόχρονα και προμηθευτής των πωλούμενων από τον δικαιοδόχο εμπορευμάτων, τότε δεν μπορεί να εκπέσει φορολογικά καμία δαπάνη για τη χρήση των παραπάνω δικαιωμάτων, αφού η προώθηση των πωλήσεων του μισθωτή ωφελεί -έστω και έμμεσα - τον εκμισθωτή. Κατά συνέπεια δεν διακρίνεται η αμοιβή για τη χρήση του δικαιώματος (franchising) προς τον δικαιοπάροχο από εκείνες που αφορούν στην προμήθεια των εμπορευμάτων, καθόσον αυτή ενσωματώνεται στο κόστος των εμπορευμάτων.

6. Ενόψει των ανωτέρω και δεδομένου ότι στην περίπτωση σύμβασης δικαιόχρησης (franchising) όπου στον δικαιοπάροχο, ο οποίος τυγχάνει να

είναι και προμηθευτής του δικαιοδόχου, καταβάλλονται εκτός από τα μισθώματα για τη χρήση δικαιωμάτων τα οποία ενσωματώνονται στο κόστος των πωλούμενων εμπορευμάτων και αμοιβές για τη χρήση των επωνυμιών των προϊόντων που εμπορεύεται ο δικαιοδόχος και τα οποία μέχρι πρότινος ανήκαν κατά κυριότητα σε τρίτη εταιρεία, υπερισχύει και στην περίπτωση αυτή η έννοια του franchising, καθόσον η καταβολή των υπόψη ποσών εντάσσεται στο πλαίσιο της ευρύτερης επιχειρηματικής συνεργασίας μεταξύ δύο ανεξάρτητων επιχειρήσεων με σκοπό την πώληση συγκεκριμένου τύπου προϊόντων ή παροχής υπηρεσιών σε τελικούς χρήστες.

Κατά συνέπεια, τα όποια δικαιώματα καταβάλλονται προς τον δικαιοπάροχο (franchisor) - προμηθευτή για τη χρήση των επωνυμιών αποτελούν μέρος των μισθωμάτων για τη χρήση δικαιωμάτων (franchising) τα οποία ενσωματώνονται στο κόστος των εμπορευμάτων που λαμβάνει από τον προμηθευτή.

Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω συνάγεται ότι οι κάθε είδους καταβολές δικαιωμάτων (είτε για μισθώματα είτε για τη χρήση των επωνυμιών των εμπορευμάτων) εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του δικαιοδόχου (franchisee) μέσω του κόστους πωληθέντων με τις προϋποθέσεις του άρθρου 22 του ν.4172/2013. Συνεπώς, δεν είναι δυνατή η έκπτωση των αντίστοιχων δαπανών σε περίπτωση έκδοσης χωριστού στοιχείου για τα δικαιώματα αυτά.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ´ (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών - Τμήμα Β´
4. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε.
(με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Γ.Γ.Δ.Ε.)
5. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών - Τμήμα Ε´

(με την παράκληση να αναρτηθεί στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α', Β', Ζ', Η', Θ', Ι', ΙΔ', ΙΣΤ', ΙΘ', ΚΑ' και ΚΒ'
2. Υπουργείο Οικονομίας Ανάπτυξης & Τουρισμού, Γενική Γραμματεία Εμπορίου & Προστασίας Καταναλωτή, Γενική Δ/νση Αγοράς, Δ/νση Εταιρειών & Γ.Ε.ΜΗ., Πλ.

Κάνιγγος - Τ.Κ. 101 81 Αθήνα

3. Υπουργείο Οικονομικών, Επιτροπή Λογιστικής Τυποποίησης και Ελέγχων (ΕΛΤΕ), Βουλής 7 - Τ.Κ. 105 62 Αθήνα

4. CALIN ΑΕ, Μετσόβου 3, Ηρακλείο Τ.Κ. 14121, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κας Υφυπουργού
3. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών
5. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού, Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
6. Δ/νσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία της Α.Α.Δ.Ε.
7. Δ/νση Νομικής Υποστήριξης
8. Δ/νση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α' (2), Β' (10), Γ' (2), Δ' (2)