

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ
ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΙΚΕ
Σόλωνος 71 Αθήνα Τ.Κ. 10679
ΑΦΜ: 800747724 – ΔΟΥ: Δ. Αθηνών
Τηλ: 215 5254060 – www.stamatopoulos.tax

Αθήνα, 21 Μαρτίου 2019

ΓΝΩΜΟΔΟΤΗΣΗ

ΘΕΜΑ: Χαρακτηρισμός εισοδήματος από συγγραφικά - πνευματικά δικαιώματα και διερεύνηση εάν το εισόδημα αυτό εντάσσεται στον ΕΦΚΑ με βάση τις διατάξεις για τα εκδιδόμενα παραστατικά παρεχόμενων υπηρεσιών (τίτλος κτήσης - πρώην απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης).

Σε σχέση με το θέμα αυτό και δεδομένου ότι μας ζητήθηκε σχετική μελέτη και έκδοση συγκεκριμένης γνωμοδότησης με διατύπωση επιστημονικής γνώμης, **παραθέτουμε τα ακόλουθα:**

A. ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ – ΕΡΩΤΗΣΗ

Ο Οργανισμός Συλλογικής Διαχείρισης Έργων του Λόγου (ΟΣΔΕΛ) μας έθεσε το γενικότερο ερώτημα πως λογίζονται από φορολογικής απόψεως τα συγγραφικά δικαιώματα που καταβάλλονται από κάθε εκδοτικό οίκο ή οποιοδήποτε φορέα σε συγγραφείς, οι οποίοι δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και εν γένει απαλλάσσονται από την έκδοση τιμολογίων και λαμβάνουν τα αναλογούντα δικαιώματα, με φορολογικό στοιχείο που εκδίδει ο καταβάλλων τα δικαιώματα αυτά και εάν αυτά εμπίπτουν στις νέες σχετικές με το θέμα αυτό διατάξεις περί ΕΦΚΑ.

B. ΝΟΜΙΚΟ ΜΕΡΟΣ ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ. ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ. ΑΝΑΛΥΣΗ –ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Σχετικά με το ερώτημα αυτό παραθέτουμε τα ακόλουθα:

1. Νομοθεσία περί πνευματικής ιδιοκτησίας

Με το ν. 2121/1993, όπως ισχύει ρυθμίζονται τα θέματα πνευματικής ιδιοκτησίας και συγκεκριμένα:

1.1. Στο άρθρο 1 ορίζονται τα θέματα πνευματικής ιδιοκτησίας και αναφέρεται: «1. Οι πνευματικοί δημιουργοί με τη δημιουργία του έργου, αποκτούν πάνω σ' αυτό Πνευματική ιδιοκτησία, που περιλαμβάνει, ως αποκλειστικά και απόλυτα δικαιώματα, το δικαίωμα της εκμετάλλευσης του έργου (περιουσιακό δικαίωμα) και το δικαίωμα της προστασίας του προσωπικού τους δεσμού προς αυτό (Ηθικό δικαίωμα). 2. Τα δικαιώματα αυτά περιλαμβάνουν τις εξουσίες, που προβλέπονται στα άρθρα 3 και 4 του παρόντος νόμου.»

1.2. Στο άρθρο 2 ορίζεται το αντικείμενο του δικαιώματος ως εξής:

«1. Ως έργο νοείται κάθε πρωτότυπο πνευματικό δημιούργημα λόγου, τέχνης ή επιστήμης, που εκφράζεται με οποιαδήποτε μορφή, ιδίως τα γραπτά ή προφορικά κείμενα, οι μουσικές συνθέσεις, με κείμενο ή χωρίς, τα θεατρικά έργα, με μουσική ή χωρίς, οι χορογραφίες και οι παντομίμες, τα Οπτικοακουστικά έργα, τα έργα των εικαστικών τεχνών, στα οποία περιλαμβάνονται τα σχέδια, τα έργα ζωγραφικής και γλυπτικής, τα χαρακτικά έργα και οι λιθογραφίες, τα αρχιτεκτονικά έργα, οι φωτογραφίες, τα έργα των εφαρμοσμένων τεχνών, οι εικονογραφήσεις, οι χάρτες, τα τρισδιάστατα έργα που αναφέρονται στη γεωγραφία, την τοπογραφία, την αρχιτεκτονική ή την επιστήμη. 2. Νοούνται επίσης ως έργα οι μεταφράσεις, οι

διασκευές, οι προσαρμογές και οι άλλες μετατροπές έργων ή εκφράσεων της λαϊκής παράδοσης, καθώς και οι συλλογές έργων ή συλλογές εκφράσεων της λαϊκής παράδοσης ή απλών γεγονότων και στοιχείων, όπως οι εγκυκλοπαίδειες, και οι ανθολογίες (και οι βάσεις δεδομένων), εφόσον η επιλογή ή η διευθέτηση του περιεχομένου τους είναι πρωτότυπη. Η προστασία των έργων της παρούσας παραγράφου γίνεται με την επιφύλαξη των δικαιωμάτων στα προϋπάρχοντα έργα, που χρησιμοποιήθηκαν ως αντικείμενο των μετατροπών ή των συλλογών.»

1.3. Στο άρθρο 3 ορίζεται το Περιουσιακό Δικαίωμα όπου ορίζεται ότι το περιουσιακό Δικαίωμα δίνει στους δημιουργούς ιδίως την εξουσία (δικαίωμα) να επιτρέπουν ή να απαγορεύουν την εγγραφή και την άμεση ή έμμεση, προσωρινή ή μόνιμη αναπαραγωγή των έργων τους με οποιοδήποτε μέσο και μορφή, εν όλω ή εν μέρει, τη μετάφραση των έργων τους, τη διασκευή, την προσαρμογή ή άλλες μετατροπές των έργων τους κ.λπ.

1.4. Στο άρθρο 4 ορίζεται το Ηθικό Δικαίωμα όπου ορίζεται ότι το ηθικό δικαίωμα το οποίο δίνει στο δημιουργό ιδίως τις εξουσίες της απόφασης για το χρόνο, τον τόπο και τον τρόπο κατά τους οποίους το έργο θα γίνει προσιτό στο κοινό (δημοσίευση), της αναγνώρισης της πατρότητάς του πάνω στο έργο και ειδικότερα την εξουσία να απαιτεί, στο μέτρο του δυνατού, τη μνεία του ονόματός του στα αντίτυπα του έργου του και σε κάθε δημόσια χρήση του έργου του ή, αντίθετα, να κρατάει την ανωνυμία του ή να χρησιμοποιεί ψευδώνυμο, της απαγόρευσης κάθε παραμόρφωσης, περικοπής ή άλλης τροποποίησης του έργου του, καθώς και κάθε προσβολής του δημιουργού οφειλόμενης στις συνθήκες παρουσίασης του έργου στο κοινό κ.λπ.

1.4. Στο άρθρο 5 ορίζεται το Δικαίωμα Παρακολούθησης όπου ορίζεται όπου ότι ο δημιουργός του πρωτοτύπου έργου τέχνης έχει Δικαίωμα παρακολούθησης που είναι το ανεκχώρητο και αναπαλλοτρίωτο μεταξύ ζώντων δικαίωμα είσπραξης ενός ποσοστού επί του τιμήματος κάθε μεταπώλησης του εν λόγω έργου μετά την πρώτη μεταβίβασή του από το δημιουργό ή για λογαριασμό του. Παραίτηση από το Δικαίωμα παρακολούθησης δεν χωρεί. Το δικαίωμα αυτό ισχύει αποκλειστικά σε κάθε μεταπώληση στην οποία συμμετέχουν, ως πωλητές, αγοραστές ή ενδιάμεσοι, επαγγελματίες της αγοράς κ.λπ.

1.5. Στο άρθρο 29 ορίζεται η Διάρκεια Προστασίας όπου ορίζεται ότι η Πνευματική ιδιοκτησία διαρκεί όσο η ζωή του δημιουργού και εβδομήντα (70) χρόνια μετά το θάνατό του, που υπολογίζονται από την 1η Ιανουαρίου του έτους το οποίο έπεται του θανάτου του δημιουργού.

Από το βασικό νόμο περί πνευματικών δικαιωμάτων και τα ανωτέρω που παραθέσαμε προκύπτει ευθέως ότι οι δημιουργοί δεν παρέχουν υπηρεσίες αλλά αποκτούν περιουσιακό και ηθικό δικαίωμα επί του πνευματικού έργου τους το οποίο διατηρείται σε όλη τη ζωή του και ακόμα εβδομήντα (70) χρόνια μετά το θάνατό του του δημιουργού.

2. Απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων

2.1. Με το ν.4308/2014 (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα - ΕΛΠ) καθορίζονται οι υποχρεώσεις και τα δικαιώματα σχετικά με την τήρηση λογιστικών - φορολογικών βιβλίων, έκδοση τιμολογίων και εν γένει φορολογικών στοιχείων και ειδικότερα τις διαδικασίες τρόπου τήρησης των βιβλίων των επιχειρήσεων, επιτηδευματιών ή ελευθέρων επαγγελματιών γενικά.

Με την παρ.1 περ. γ' του άρθρου 39 του νόμου αυτού ορίζεται ότι:

«Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα:

α)

β)

γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, **εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.»**

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις των Ε.Λ.Π. οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των βιβλίων που προβλέπουν τα ΕΛΠ. Δεν τίθεται από τις διατάξεις αυτές όριο ύψους ακαθαρίστων εσόδων.

Σύμφωνα με τη δικαστηριακή και διοικητική νομολογία, συγγραφέας θεωρείται κάθε φυσικό πρόσωπο το οποίο ασχολείται συστηματικά ή συμπτωματικά με τη συγγραφή επιστημονικών συγγραμμάτων ή άλλου είδους βιβλίων δηλαδή πονημάτων γενικά, τα οποία είναι προϊόντα της δικής του πνευματικής εργασίας και μελέτης, με χαρακτηριστικό γνώρισμα ότι αυτά επιζούν

του δημιουργού τους, ανεξάρτητα εάν η δημιουργία του αυτή φέρει ή όχι το στοιχείο της πρωτοτυπίας ή αποτελεί επανάληψη απόψεων ή παρερμηνεία άλλων απόψεων, όμοιων ή παρεμφερών. Οπωσδήποτε όμως, ως συγγραφέας δεν μπορεί να θεωρηθεί εκείνος που απλά «συρράπτει» αποφάσεις κ.λπ. σε κινητά φύλλα, τα οποία ανανεώνει σε τακτά χρονικά διαστήματα, ή συντάσσει διαφημιστικά κ.λπ. φυλλάδια, τα οποία αποβλέπουν στην ανακοίνωση θεμάτων ή στην απλή ενημέρωση - κατατόπιση των αναγνωστών του. Είναι αυτονόητο ότι, στην περίπτωση αυτή, δεν υπάρχει πνευματική δημιουργία όπως κάποιο σχόλιο ή κάποια κριτική.

Επισημαίνεται ότι ειδικά για τα συγγραφικά δικαιώματα, δεν υπάρχει και δεν θεμελιώνεται άσκηση δραστηριότητας με την έννοια που απαιτούν οι φορολογικές διατάξεις, καθώς δεν δημιουργεί η είσπραξη συγγραφικών δικαιωμάτων δραστηριότητα επιχειρηματική, αφού είναι δυνατόν ένα πρόσωπο να συγγράψει ένα έργο και να δικαιούται συγγραφικά δικαιώματα σε όλη τη διάρκεια ζωής του έργου, η οποία μπορεί να είναι από μηδενικό χρονικό διάστημα έως και εφ' όρου ζωής ή και κατ' επέκταση μέχρι τους κληρονόμους του συγγραφέα. Όπως είναι το πλέγμα του ελληνικού φορολογικού δικαίου ο συγγραφέας, εάν θεωρείτο ότι ασκεί δραστηριότητα, δεν θα μπορούσε ποτέ να διακόψει για να πάρει σύνταξη, αφού για να υποβάλλει δικαιολογητικά για σύνταξη ένας ελεύθερος επαγγελματίας, με τη γενική έννοια του όρου, απαιτείται δήλωση διακοπής δραστηριότητας και αυτό από μόνο του θα ήταν λάθος για ποιητές, λαογράφους, ιστορικούς και εν γένει μελετητές ή αναλυτές, αφού θα τους απαγορευόταν να γίνουν συνταξιούχοι ή να συνεχίσουν να εισπράττουν τα πνευματικά τους δικαιώματα ή να παράγουν ένα νέο πνευματικό αγαθό. Βλέπε ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ ΑΝΑΛΥΣΗ ΕΡΜΗΝΕΙΑ Δημ. Πάρη και Γιάννη Σταματόπουλου σελ. 57-58. Εκδόσεις «forin Σταματόπουλος, 2015.

2.2. Στοιχείο εκκαθάρισης συγγραφικών δικαιωμάτων

Σύμφωνα με την παρ.10 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής.

Το παραστατικό αυτό αναφέρει:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον αριθμό φορολογικού μητρώου του αντισυμβαλλόμενου.

γ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών.

δ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών.

ε) Την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας, κατά περίπτωση, και το συνολικό ποσό της συναλλαγής.

στ) Το είδος και το ποσό τυχόν φορολογικών επιβαρύνσεων.»

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την καταβολή των συγγραφικών και εν γένει πνευματικών δικαιωμάτων οι εκδοτικοί οίκοι ή άλλοι φορείς που καταβάλουν τέτοια δικαιώματα σε ως άνω συγγραφείς μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, **εκδίδουν δικό τους σχετικό παραστατικό, το όνομα του οποίου δεν καθορίζεται.** Το στοιχείο αυτό μπορεί να ονομάζεται τιμολόγιο αγοράς, απόδειξη δαπάνης ή τίτλος κτήσης ή άλλο όνομα που θα επιλεγεί και θα αποδίδει την ουσία των πραγμάτων.

Διαπιστώνουμε δηλαδή ότι πλέον στις διατάξεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (ν.4308/2014) δεν ορίζεται η έκδοση στοιχείου με το όνομα Απόδειξη Επαγγελματικής Δαπάνης ή Τίτλος Κτήσης, αλλά στοιχείου που να περιέχει τα ως άνω δεδομένα. Για λόγους αποφυγής συγχύσεων, δεδομένης της εδώ ανάλυσης, δόκιμο θεωρούμε το στοιχείο αυτό να ονομάζεται πλέον **Εκκαθάριση Συγγραφικών Δικαιωμάτων.**

3. Κατάταξη των συγγραφικών δικαιωμάτων στη φορολογία εισοδήματος. Ν.4172/2013 - Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ).

Τα συγγραφικά δικαιώματα και εν γένει τα δικαιώματα στον ΚΦΕ εντάσσονται στο πέμπτο κεφάλαιο του δεύτερου μέρους και συγκεκριμένα στο εισόδημα από κεφάλαιο.

Ειδικότερα στο άρθρο 35 του ΚΦΕ ορίζονται τα εξής: «Το εισόδημα από κεφάλαιο περιλαμβάνει το εισόδημα που αποκτά ένα φυσικό πρόσωπο και

προκύπτει στο φορολογικό έτος σε μετρητά ή σε είδος με τη μορφή μερισμάτων, τόκων, **δικαιωμάτων**, καθώς και το εισόδημα από ακίνητη περιουσία.»

Επιπλέον σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ.1 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «**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...»

Ακόμα στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται ότι εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, 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.. Σχετική και η εγκύκλιος ΠΟΛ.1042/2015.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα συγγραφικά ή πνευματικά δικαιώματα είναι εισόδημα από κεφάλαιο και όχι εισόδημα από παροχή υπηρεσίας ή γενικά εισόδημα χαρακτηριζόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τονίζουμε ότι τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φυσικά πρόσωπα εντάσσονται στον ΚΦΕ στο κεφάλαιο Γ του δεύτερου μέρους και αναλύονται στα άρθρα 21-29 αυτού.

Εμφανώς λοιπόν ο φορολογικός νομοθέτης τοποθετώντας τα δικαιώματα στο άρθρο 38 και στα εισοδήματα από κεφάλαιο ήθελε να τα διακρίνει, όπως εξάλλου και διεθνώς γίνεται, από τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα γενικά στα οποία συμπεριλαμβάνεται και η παροχή υπηρεσιών.

4. Νομοθετική σύνδεση των φορολογικών διατάξεων του ΚΦΕ με ασφαλιστικές υποχρεώσεις - ΕΦΚΑ

Σε σχέση λοιπόν με την εισπραξη συγγραφικών και εν γένει πνευματικών δικαιωμάτων προκύπτουν από τις σχετικές διατάξεις νόμων και τις αποφάσεις που έχουν εκδοθεί τα ακόλουθα:

4.1. Με την απόφαση Υ.Α. 61502/3399/2016, όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την απόφαση 25599/1453/2017 κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 39 παρ. 2 του ν.4387/2016 του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, καθορίστηκε ο τρόπος προσδιορισμού της βάσης υπολογισμού ασφαλιστικών εισφορών

αυτοαπασχολούμενων και ελεύθερων επαγγελματιών από 1.1.2017 και μετά. Συγκεκριμένα:

Στο άρθρο 2 της απόφασης αυτής ορίζονται τα εξής:

«1. Για το έτος 2017, η βάση υπολογισμού των πάσης φύσεως ασφαλιστικών εισφορών των υπόχρεων καταβολής εισφορών που υπάγονται στην παρούσα απόφαση και στο άρθρο 39 του ν. 4387/2016, **καθορίζεται με βάση το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα από την ασκούμενη δραστηριότητα ή την ιδιότητα που δημιουργεί την υποχρέωση υπαγωγής στην ασφάλιση.**

Ως καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα κατά τα ανωτέρω νοείται το ποσό, όπως αυτό διαμορφώνεται **σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 20 έως 27 του ν. 4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος), όπως ισχύει κάθε φορά.** Όσον αφορά ειδικότερα στα εισοδήματα που αντιστοιχούν στις δραστηριότητες - ιδιότητες που περιγράφονται στο άρθρο 1 στοιχ. δ-η της παρούσας, το καθαρό φορολογητέο αποτέλεσμα αντιστοιχεί στο ποσό που προκύπτει **κατ' εφαρμογή του άρθρου 36 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.**

2. Από 1.1.2018 και για κάθε επόμενο έτος, στη βάση υπολογισμού όπως περιγράφεται στην προαναφερόμενη παράγραφο, συμπεριλαμβάνονται οι καταβλητέες ασφαλιστικές εισφορές.

3. Ειδικά για το 2018, οι ασφαλιστικές εισφορές υπολογίζονται επί του ποσού που αντιστοιχεί στο 85% της βάσης προσδιορισμού των εισφορών, όπως αυτή περιγράφεται στην παράγραφο 2 του παρόντος.»

4.2. Από τα οριζόμενα, στην πιο πάνω απόφαση, άρθρα του ν.4172/2013 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος- ΚΦΕ) από τα οποία καθορίζεται η βάση υπολογισμού του καθαρού φορολογητέου αποτελέσματος **διαπιστώνουμε ότι χρησιμοποιούνται τα άρθρα 20 - 27 και υπό όρους το άρθρο 36.**

Δηλαδή δεν αναφέρεται, πολύ ορθά το άρθρο 38 του ΚΦΕ το οποίο αναφέρεται στα δικαιώματα. Στα δικαιώματα, όπως έχουμε προηγούμενα αναλύσει, συμπεριλαμβάνονται και τα δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, τα λεγόμενα συγγραφικά δικαιώματα.

Τα δικαιώματα, όπως ήδη αναλύσαμε, εντάσσονται ως αντικείμενο στο Κεφάλαιο Ε «Εισόδημα από Κεφάλαιο» και όχι στα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αυτό συμβαίνει διεθνώς και το άρθρο 38 του ΚΦΕ που αναφέρεται στα δικαιώματα προέρχεται από τα πρότυπα του ΟΟΣΑ και όμοιο αυτών υπάρχει σε όλες τις διεθνείς διακρατικές συμβάσεις.

5. Ασφαλιστικές εισφορές - ΕΦΚΑ αμειβόμενων με Παραστατικά Παρεχόμενων Υπηρεσιών

Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4509/22-12-2017 καθορίζεται η καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στον ΕΦΚΑ αμειβόμενων με Παραστατικά Παρεχόμενων Υπηρεσιών (τίτλος κτήσης ή απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης).

Συγκεκριμένα στην παρ.1 ορίζονται τα εξής:

«1. Για τα πρόσωπα που αμείβονται με Παραστατικά Παρεχόμενων Υπηρεσιών (τίτλος κτήσης - πρώην απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης) καταβάλλονται ασφαλιστικές εισφορές υπέρ ΕΦΚΑ για κύρια σύνταξη και υγειονομική περίθαλψη (παροχές σε είδος και σε χρήμα), σύμφωνα με τα ποσοστά εισφορών άνω πενταετίας των άρθρων 39 παρ. 1 περίπτωση α΄ και 41 παρ. 2 του ν. 4387/2016 (Α΄ 85).»

Από το συνδυασμό όλων των ανωτέρω ευθέως προκύπτει ότι δεν περιλαμβάνεται η καταβολή συγγραφικών δικαιωμάτων, γιατί:

- πρώτον και κύριον δεν περιλαμβάνονται τα δικαιώματα στην ασφαλιστική βάση κατά την προαναφερόμενη απόφαση και
- δεύτερον **οι συγγραφείς δεν αμείβονται για παρεχόμενες υπηρεσίες** αλλά για δικαιώματα εκμετάλλευσης περιουσιακού στοιχείου.

6. Απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στην υπόθεση C-37/16, οι δικαιούχοι δικαιωμάτων αναπαραγωγής (Εύλογη αμοιβή) δεν πραγματοποιούν παροχή υπηρεσιών.

Ενισχυτικά των ανωτέρω (σημείο 4) παραθέτουμε τα ακόλουθα όπως αναφέρονται στην εγκύκλιο ΠΟΛ.1161/2018 και μόνο για τον μη χαρακτηρισμό της εύλογης αμοιβής ως παροχή υπηρεσίας.

«Αναφορικά με την αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, της εύλογης αμοιβής, δηλαδή των τελών που εισπράττονται επί των πωλήσεων μαγνητοφώνων και παρόμοιων συσκευών εγγραφής ήχου ή/και εικόνας, φωτοτυπικών μηχανημάτων, κενών υποθεμάτων δεδομένων και λοιπών τεχνικών μέσων αναπαραγωγής πνευματικών έργων, που πραγματοποιούνται από τους παραγωγούς και τους εισαγωγείς των εν λόγω συσκευών και τεχνικών μέσων, υπέρ των δικαιούχων δικαιωμάτων αναπαραγωγής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 49 του ν.2121/1993 (ΦΕΚ Α΄ 25/04.03.1993), όπως ισχύει, σας πληροφορούμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με την απόφαση του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στην υπόθεση C-37/16, **οι δικαιούχοι δικαιωμάτων αναπαραγωγής δεν πραγματοποιούν παροχή υπηρεσιών**, κατά την έννοια της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ περί ΦΠΑ, προς τους παραγωγούς και τους εισαγωγείς των κενών υποθεμάτων και συσκευών εγγραφής και αναπαραγωγής, από τους οποίους οι οργανισμοί συλλογικής διαχείρισης των δικαιωμάτων του δημιουργού και συγγενικών δικαιωμάτων εισπράττουν ιδίω ονόματι, αλλά για λογαριασμό των εν λόγω δικαιούχων, τέλη επί της πωλήσεως των ως άνω συσκευών και υποθεμάτων.

2. **Συγκεκριμένα, το ΔΕΕ στην ανωτέρω υπόθεση έκρινε ότι**, πρώτον, δεν προκύπτει ότι υφίσταται έννομη σχέση στο πλαίσιο της οποίας ανταλλάσσονται αμοιβαίως παροχές μεταξύ, αφενός, των δικαιούχων δικαιωμάτων αναπαραγωγής ή, ενδεχομένως, του οργανισμού συλλογικής διαχείρισης τέτοιων δικαιωμάτων και, αφετέρου, των παραγωγών και των εισαγωγέων κενών υποθεμάτων και συσκευών εγγραφής και αναπαραγωγής. Δεύτερον, η υποχρέωση καταβολής τελών, την οποία υπέχουν οι παραγωγοί και οι εισαγωγείς, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι απορρέει από την παροχή κάποιας υπηρεσίας ως προς την οποία θα συνιστούσε άμεσο αντίτιμο, αλλά τα επίμαχα τέλη αποσκοπούν στη χρηματοδότηση της δίκαιης αποζημιώσεως (εύλογης αμοιβής) προς τους δικαιούχους δικαιωμάτων αναπαραγωγής. Η δίκαιη αποζημίωση (εύλογη αμοιβή) δεν συνιστά άμεσο αντίτιμο για οποιαδήποτε παροχή υπηρεσίας, καθόσον τελεί σε συσχετισμό με τη ζημία που απορρέει για τους ως άνω δικαιούχους από την άνευ αδείας αναπαραγωγή των προστατευόμενων έργων τους (σκέψεις 27 και 29-30).

3. Κατόπιν των ανωτέρω, **η εύλογη αμοιβή δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ**, καθώς **θεωρείται ότι δεν αποτελεί την αντιπαροχή έναντι παροχής υπηρεσιών** από μέρους των δικαιούχων δικαιωμάτων αναπαραγωγής, αλλά συσχετίζεται με τη ζημία που υφίστανται οι εν λόγω δικαιούχοι από την ελεύθερη αναπαραγωγή των έργων τους. Ως εκ τούτου, τα

ποσά που καταβάλλονται ως «εύλογη αμοιβή» δεν πρέπει να επιβαρύνονται με ΦΠΑ.».

Αν και η σύνδεση των ασφαλιστικών εισφορών και εν γένει της ασφαλιστικής νομοθεσίας γίνεται μόνο με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013) ο οποίος ρητά δεν χαρακτηρίζει τα συγγραφικά – πνευματικά δικαιώματα εισόδημα από παροχή υπηρεσίας, αλλά από κεφάλαιο, παραθέσαμε τα ανωτέρω για την πληρότητα των σκέψεων.

7 . Συγγραφικά δικαιώματα = εκμετάλλευση πνευματικού κεφαλαίου

Ως συνέχεια όλων των ανωτέρω αναλύουμε και επισημαίνουμε ότι σε ένα πνευματικό έργο οι δημιουργοί αποκτούν πάνω σ' αυτό πνευματική ιδιοκτησία, που περιλαμβάνει, ως αποκλειστικά και απόλυτα δικαιώματα, **το δικαίωμα της εκμετάλλευσης του έργου (περιουσιακό δικαίωμα) και το δικαίωμα της προστασίας του προσωπικού τους δεσμού προς αυτό (ηθικό δικαίωμα)** (άρθρο 1 ν. 2121/ 1993). (Βιβλίο Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων Δημ. Σταματόπουλου – Αντ. Καραβοκύρη έκδοση 2017 σελ. 768).

Ο συγγραφέας παραδίδει το πνευματικό του έργο και εξ αυτού δικαιούται πνευματικά δικαιώματα και βεβαίως δεν προσφέρει κανενός είδους υπηρεσίες και εξ αυτού και μόνο του λόγου δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Συμπερασματικά οι συγγραφείς δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά εισόδημα από κεφάλαιο (Άρθρο 38 ΚΦΕ και έγγραφο με αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Ζ ΚΦΑΣ 1111858 ΕΞ 2016/21-7-2016 και ΔΕΑΦ Α 1067743 ΕΞ 26.4.2016) και αυτό προκύπτει, όχι μόνο από τα ανωτέρω, αλλά και από τη λεπτομερειακή σύνδεση των φορολογικών και ασφαλιστικών διατάξεων με ρητές παραπομπές.

Ακόμα σημειώνουμε ότι ρητά προκύπτει και από την εγκύκλιο ΠΟΛ.1042/2015 (φορολογία εισοδήματος) ότι, σε όσες περιπτώσεις η εκμετάλλευση των βιβλίων έχει ανατεθεί σε εκδοτικούς οίκους και οι συγγραφείς εισπράττουν πνευματικά δικαιώματα, το εισόδημα αυτό θεωρείται εισόδημα του άρθρου 38 του ΚΦΕ, δηλαδή εισόδημα από δικαιώματα – κεφάλαιο και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) εξαντλούμενης της φορολογικής υποχρέωσης των δικαιούχων.

8. Εγκύκλιοι και θέσεις σχετικά με την απασχόληση συνταξιούχων και προκύπτοντα συμπεράσματα εξ αυτών.

Επιπλέον όλων των προαναφερόμενων και ενισχυτικά αυτών παραθέτουμε τα ακόλουθα, τα οποία βρίσκονται εναρμονισμένα στην ίδια κατεύθυνση.

8.1. Σύμφωνα με την εγκύκλιο Φ.80000/οικ.12151/274/2018 του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης Οδηγίες σχετική με την εφαρμογή του άρθρου 20 του ν.4387/2016 για την απασχόληση συνταξιούχων λόγω γήρατος αναφέρεται ρητά ότι:

«Στο πεδίο εφαρμογής των ρυθμίσεων του άρθρου 20 του ν. 4387/2016 δεν εμπίπτουν επίσης οι συνταξιούχοι που λαμβάνουν αμοιβές από δικαιώματα πνευματικής ιδιοκτησίας ή άλλα συγγενικά δικαιώματα σύμφωνα με την α.π. Φ80000/οικ.10568/222/16.2.2018 εγκύκλιο του Υπουργείου Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης.»

8.2. Αναλυτικά στην εγκύκλιο Φ.80000/οικ. 10568/222/26-2-2018 (σε ορθή επανάληψη), με θέμα ειδικά τους συνταξιούχους που είναι παράλληλα και δικαιούχοι πνευματικών δικαιωμάτων αναφέρονται τα ακόλουθα:

«1. Σύμφωνα με το ν.2121/1993, όπως έχει τροποποιηθεί και ισχύει, οι πνευματικοί δημιουργοί, με τη δημιουργία του έργου, αποκτούν πάνω σ' αυτό πνευματική ιδιοκτησία, που περιλαμβάνει, ως αποκλειστικά και απόλυτα δικαιώματα, το δικαίωμα της εκμετάλλευσης του έργου (περιουσιακό δικαίωμα) και το δικαίωμα της προστασίας του προσωπικού τους δεσμού προς αυτό (ηθικό δικαίωμα).

Επίσης, το άρθρο 29 του ίδιου ως άνω νόμου προβλέπει ότι, η πνευματική ιδιοκτησία διαρκεί όσο η ζωή του δημιουργού και εβδομήντα (70) χρόνια μετά το θάνατό του, που υπολογίζονται από την 1η Ιανουαρίου του έτους το οποίο έπεται του θανάτου του δημιουργού.

2. Όπως είναι γνωστό, με το άρθρο 20 παρ.1 του ν.4387/2016 προβλέπεται ότι, στους εξ ιδίου δικαιώματος συνταξιούχους του Δημοσίου και όλων των φορέων, ταμείων, κλάδων ή λογαριασμών που εντάσσονται στον Ε.Φ.Κ.Α., οι οποίοι αναλαμβάνουν δραστηριότητα υποχρεωτικώς υπακτέα στην ασφάλιση του Ε.Φ.Κ.Α., οι ακαθάριστες συντάξεις κύριες και επικουρικές καταβάλλονται μειωμένες σε ποσοστό 60% για όσο χρόνο διατηρούν τη δραστηριότητα.

3. Οι πνευματικοί δημιουργοί αποκτούν το δικαίωμα της εκμετάλλευσης του έργου τους με τη δημιουργία αυτού και το δικαίωμα αυτό διατηρείται καθ' όλη τη διάρκεια της ζωής τους, με αποτέλεσμα να έχουν τη δυνατότητα να αποκομίζουν έσοδα από την εκμετάλλευση του έργου τους για πολλά έτη μετά τη δημιουργία του.

Η λήψη εσόδων από πνευματικά δικαιώματα δεν συνιστά ανάληψη δραστηριότητας μετά τη συνταξιοδότηση που αποτελεί και προϋπόθεση για την εφαρμογή των διατάξεων περί απασχόλησης συνταξιούχων σύμφωνα με το άρθρο 20 του ν.4387/2016. **Συνεπώς στις ανωτέρω περιπτώσεις συνταξιούχων οι οποίοι κατέχουν είτε πνευματικά δικαιώματα είτε συγγενικά δικαιώματα, από τα οποία αποκομίζουν έσοδα, δεν εφαρμόζεται το άρθρο 20 του ν.4387/2016 και ως εκ τούτου δεν προκαλούνται μειώσεις στο ποσό της χορηγούμενης σύνταξης.»**

8. 3. Κατόπιν των ανωτέρω το Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης έχει δεχθεί ότι τα συγγραφικά δικαιώματα δεν εμπίπτουν στην βάση υπολογισμού ασφαλιστικών εισφορών αυτοαπασχολούμενων και ελεύθερων επαγγελματιών.

Επίσης δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4509/22-12-2017 όπου καθορίζεται η καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στον ΕΦΚΑ αμειβόμενων με Παραστατικά Παρεχόμενων Υπηρεσιών (τίτλος κτήσης ή απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης), **γιατί δεν αμείβονται για παρεχόμενες υπηρεσίες, αλλά για δικαιώματα εκμετάλλευσης περιουσιακού στοιχείου.**

9. ΣΥΝΟΠΤΙΚΑ ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Οι συγγραφείς όταν παραχωρούν τα συγγραφικά δικαιώματα τους ουδεμία υπηρεσία προσφέρουν, αφού δεν εκδίδουν οι ίδιοι τα έργα τους και δεν αναλαμβάνουν δαπάνες τύπωσης ή κυκλοφορίας αυτών και βεβαίως εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών με αντικείμενο την εκμετάλλευση με ίδιες δυνάμεις του πνευματικού τους έργου.

Περισσότερο κατανοητή καθίσταται η διάκριση μεταξύ αμοιβής για παροχή υπηρεσίας και συγγραφικών δικαιωμάτων με το ακόλουθο παράδειγμα: Συγγραφέας παραδίδει το πνευματικό του δημιούργημα το 2019 σε εκδοτικό οίκο έναντι συγγραφικών δικαιωμάτων. Δεν προσφέρει καμιά υπηρεσία παρά μόνο διατηρεί την πνευματική ιδιοκτησία του έργου του. Ο οίκος εκδίδει το βιβλίο το οποίο θέτει σε διαρκή κυκλοφορία. Ο συγγραφέας δικαιούται για το πνευματικό του δημιούργημα και ανάλογα με την κυκλοφορία αυτού συγγραφικών δικαιωμάτων τα οποία δικαιούνται και μετά θάνατον οι κληρονόμοι αυτού για 70 έτη. Σαφώς κάτι τέτοιο δεν μπορεί να συμβεί στην παροχή υπηρεσίας γιατί αυτή πρέπει να παρέχεται για να υπάρξει αμοιβή ή η επιχειρηματική δραστηριότητα που επιβάλλεται να ασκείται.

Συμπερασματικά καταλήγουμε ότι η καταβολή συγγραφικών ή εν γένει πνευματικών δικαιωμάτων θεωρείται εισόδημα από κεφάλαιο και ρητά εντάσσεται στο άρθρο 38 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) στο οποίο δεν παραπέμπει ορθώς η ασφαλιστική νομοθεσία, αφού αυτή δεν καταλαμβάνει εισοδήματα από κεφάλαιο (δικαιώματα, ενοίκια, τόκους κ.λπ.), αλλά πέραν των μισθωτών, καταλαμβάνει εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς και εισοδήματα από παροχή υπηρεσίας που εισπράττονται μέσω των αποδείξεων παρεχόμενων υπηρεσιών.

Τα συγγραφικά δικαιώματα δεν έχουν καμιά σχέση με την παροχή υπηρεσιών αφού συνδέονται με ένα πνευματικό έργο επί του οποίου οι δημιουργοί του έχουν πνευματική ιδιοκτησία και διατηρούν τα αποκλειστικά και απόλυτα δικαιώματα τόσο επί του έργου (περιουσιακό δικαίωμα) όσο και επί του δικαιώματος της προστασίας του προσωπικού τους δεσμού προς αυτό (ηθικό δικαίωμα) (άρθρο 1 ν. 2121/ 1993), ακόμα και μετά το θάνατό τους.

Κατόπιν όλων αυτών και της εξαντλητικής παρουσίασης του θέματος τα συγγραφικά δικαιώματα δεν εμπίπτουν στην βάση υπολογισμού ασφαλιστικών εισφορών αυτοαπασχολούμενων και ελεύθερων επαγγελματιών.

Επίσης δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 55 του ν.4509/22-12-2017 όπου καθορίζεται η καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στον ΕΦΚΑ αμειβόμενων με Παραστατικά Παρεχόμενων Υπηρεσιών (τίτλος κτήσης ή απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης), γιατί οι συγγραφείς δεν αμείβονται για παρεχόμενες υπηρεσίες, αλλά για δικαιώματα εκμετάλλευσης περιουσιακού στοιχείου εντασσόμενου ως εισόδημα στο άρθρο 38 του ΚΦΕ στο οποίο δεν παραπέμπει η ασφαλιστική νομοθεσία, όπως αναλυτικά έχουμε παρουσιάσει ανωτέρω.

Στη διάθεση σας για κάθε πληροφορία ή διευκρίνιση.

Μετά τιμής,

ΣΤΑΜΑΤΟΠΟΥΛΟΣ

ΣΥΜΒΟΥΛΕΥΤΙΚΗ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΗ ΙΚΕ

Σόλωνος 71 Αθήνα Τ.Κ. 10679

ΑΦΜ: 800747724 – ΔΟΥ: Δ. Αθηνών

Τηλ: 215 5254060 – www.stamatopoulos.tax