

Τα συγγραφικά δικαιώματα και η φορολογική αντιμετώπισή τους

Της Δρος Νικολίτσας ΡΑΠΤΗ-ΒΕΛΗ

Εισαγωγή

Με την έννοια συγγραφικό δικαίωμα, εννοούμε την οικονομική αμοιβή που λαμβάνει ο δημιουργός ενός πνευματικού έργου το οποίο έχει λάβει τη μορφή γραπτού κειμένου, από την οικονομική εκμετάλλευση αυτού.

Σύμφωνα με την Γνωμ. ΝΣΚ 464/2004, το συγγραφικό έργο είναι το αποτέλεσμα της εργασίας του ανθρώπινου πνεύματος, είναι άυλο δικαίωμα της πνευματικής ιδιοκτησίας του δημιουργού του και προστατεύεται από τις διατάξεις του δικαίου της πνευματικής ιδιοκτησίας.

Σύμφωνα με το άρθρ. 1Ν.2121/1993 το συγγραφικό έργο είναι αντικείμενο συναλλαγών και είναι οικονομικά εκμεταλλεύσιμο αγαθό από το δημιουργό του.

Τα περιουσιακά δικαιώματα του συγγραφικού έργου μεταβιβάζονται ελεύθερα από το δημιουργό του, σε αντίθεση με το δικαίωμα της πνευματικής ιδιοκτησίας του συγγραφέα που είναι αμεταβίβαστο εν ζωή και μεταβιβάζεται στους κληρονόμους μόνο αιτία θανάτου.

Επειδή το συγγραφικό έργο είναι έργο πνευματικής ιδιοκτησίας και εξυπηρετεί αφενός μεν το ατομικό-οικονομικό και ηθικό συμφέρον του δημιουργού αλλά και

το δημόσιο συμφέρον αφού προάγει την επιστήμη και την τέχνη, ο νομοθέτης επιθυμεί και προσφέρει προστασία στο δημιουργό του.

Καθορίζει λοιπόν τους όρους της δημιουργίας, κατάργησης και μεταβίβασης του δικαιώματος του δημιουργού, ενώ παράλληλα, δημιουργεί εξουσιαστική σχέση μεταξύ αυτού και της πνευματικής ιδιοκτησίας του

Ο συγγραφέας είναι δυνατόν να εκδίδει μόνος του με δικές του δαπάνες το συγγραφικό του έργο και στη συνέχεια να διαθέτει τα βιβλία του στην αγορά είτε χονδρικώς είτε λιανικώς.

Συνηθέστερος τρόπος διάθεσης είναι η σύναψη με εκδοτική επιχείρηση σύμβασης η οποία είναι σύμβαση πολλαπλασιασμού του έργου με αναπαραγωγή, με την οποία ο εκδότης αναπαράγει το έργο και καταβάλλει την συμφωνηθείσα αμοιβή η οποία αποτελεί και το συγγραφικό δικαίωμα.

Με την στενή έννοια του φορολογικού εισοδήματος η οικονομική αμοιβή που παίρνει ο συγγραφέας από την εκμετάλλευση του έργου του θεωρείται φορολογικό εισόδημα γιατί πληροί όλα τα στοιχεία της έννοιας του εισοδήματος.

Τα συγγραφικά δικαιώματα τα χαρακτηρίζει η σταθερότητα στη πηγή τους, η περιοδικότητα του προϊόντος και ο χρηματικός τους χαρακτήρας.

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.2 και 48 του Ν.2238/1994(Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) τα εισοδήματα από συγγραφικά δικαιώματα κατατάσσονται στη Ζ' κατηγορία του εισοδήματος «από ελευθέρια επαγγέλματα και από κάθε άλλη πηγή».

Τα καθαρά εισοδήματα από συγγραφικά δικαιώματα όπως και τα υπόλοιπα εισοδήματα από ελευθέρια επαγγέλματα φορολογούνται όταν εισπράττονται και όχι όταν πραγματοποιούνται.

Τρόποι με τους οποίους μπορεί να αποκτηθούν τα εισοδήματα από συγγραφικά δικαιώματα είναι:

1. Με την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος από τον συγγραφέα ως κύρια απασχόληση και

2. Με την άσκηση του έργου της συγγραφικής δραστηριότητας ως δευτερεύουσας απασχόλησης.

Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.1 ΚΦΕ μεταξύ των επιτηδευματιών που συνιστούν άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος είναι και του συγγραφέα οι οποίοι θεωρούνται επιτηδευματίες και συνεπώς το καθαρό εισόδημά τους προσδιορίζεται με δυο τρόπους λογιστικώς και εξωλογιστικώς (τεκμαρτός).

Λογιστικός τρόπος

Όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 49 παρ. 1 του ΚΦΕ, στα ακαθάριστα έσοδα των συγγραφέων περιλαμβάνονται οι αμοιβές που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία που οφείλει να τηρεί ο συγγραφέας (βιβλίο Β κατηγορίας εσόδων-εξόδων και ΑΠΥ). Από τα ακαθάριστα έσοδα εκπίπτουν οι παραγωγικές δαπάνες εφόσον αποδεικνύονται από τα

νόμιμα στοιχεία (τιμολόγια κλπ) και έχουν καταγραφεί στο βιβλίο εσόδων –εξόδων (παρ.2 του άρθρου 49 ΚΦΕ).

Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων από το έργο της πνευματικής ιδιοκτησίας των συγγραφέων, παρέχεται η δυνατότητα στον συγγραφέα να κατανείμει τα έσοδά του ισομερώς στο πρώτο έτος της απόκτησής τους και στα τρία αμέσως επόμενα έτη έχοντας την ίδια δυνατότητα κατανομής και για τις κάθε είδους επαγγελματικές δαπάνες που επιβαρύνουν το έργο.

Σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ.6 εδάφιο τρίτο του ΚΦΕ, για τον προσδιορισμό των καθαρών εισοδημάτων των συγγραφέων, δίνεται η δυνατότητα στους δικαιούχους τους να κατανείμουν τα εισοδήματα μιας χρήσεως στο έτος κτήσης τους και στα τρία επόμενα έτη.

Την ίδια δυνατότητα έχει ο συγγραφέας και στην περίπτωση που κατά τη διάρκεια μιας χρήσεως προκύπτει ζημία.

Δηλαδή αν προκύψει ζημία αυτή θα μπορούσε να συμψηφισθεί με κέρδη των επόμενων τριών χρήσεων.

Αν και οι ρυθμίσεις των παραπάνω διατάξεων, αποτελούν παρέκκλιση της αρχής της αυτοτέλειας των χρήσεων, όμως ικανοποιούν τις αρχές της φορολογικής ισότητας και δικαιοσύνης, καθόσον τα εισοδήματα των συγγραφέων, δεν χαρακτηρίζονται από την χρονική και ποσοτική κανονικότητα της απόκτησής τους και ως εκ τούτου θα υπήρχε ενδεχόμενο υπέρμετρης φορολογικής επιβάρυνσης αυτών.

Για καλλίτερη κατανόηση του παραπάνω θα ήθελα να επισημάνω περίπτωση κατά την οποία συγγραφέας κατά τη διάρκεια μιας οικονομικής χρήσης, μπορεί να αποκτήσει εισόδημα τόσο μεγάλο ώστε μέρος αυτού να φορολογηθεί με τον ανώτατο συντελεστή της φορολογικής κλίμακας

(δηλαδή 40%) και κατά τα επόμενα έτη ο ίδιος να μην αποκτήσει καθόλου εισόδημα και να αναγκασθεί να αναλώσει για τη διαβίωσή του εισοδήματα της παρελθούσης χρήσεως.

Σύμφωνα με το άρθρο 49 παρ.4 ΚΦΕ, το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις των παραγωγικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα αποτελεί το καθαρό εισόδημα του ελεύθερου επαγγελματία συγγραφέα.

Εξωλογιστικός (τεκμαρτός) προσδιορισμός του εισοδήματος

Αν ο συγγραφέας δεν τηρεί τα βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή αν τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία κριθούν ανακριβή και ανεπαρκή το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς-τεκμαρτώς (άρθρο.50 παρ.1 ΚΦΕ)

Για να προσδιοριστούν τεκμαρτά τα ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνονται υπόψη το ποσό που προκύπτει από τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, τα τιμολόγια αγοράς από τα βιβλιοπωλεία στις περιπτώσεις που ο συγγραφέας είναι συγχρόνως και εκδότης του έργου και δεν εκδίδει τιμολόγια πώλησης, αν και υπόχρεος, ο τόπος, ο χρόνος, το ύψος της αμοιβής, ο επιστημονικός τίτλος, το ύψος των δαπανών κλπ.(άρθρο 50 παρ.2)

Για τον τεκμαρτό προσδιορισμό των καθαρών εσόδων το ποσό των ακαθάριστων εσόδων πολλαπλασιάζεται με τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους που καθορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών και δημοσιεύονται στην εφημερίδα της Κυβέρνησης.

Για τους συγγραφείς ορίζεται ΜΣΚΚ το 45%. Κατά τον εξωλογιστικό προσδιορισμό του εισοδήματος εκτός από τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους 45%

θα πρέπει να εφαρμοστεί και μια προσαύξηση του ποσοστού αυτού κατά 40%.

Οι συγγραφείς έχουν την δυνατότητα να τηρούν βιβλίο εσόδων-εξόδων και να προσδιορίζεται λογιστικώς το κέρδος τους. Ο τρόπος αυτός θα τους συνέφερε όταν οι παραγωγικές τους δαπάνες υπερβαίνουν το 55% των ακαθ'αριστων εσόδων.

Τρόπος φορολόγησης των συγγραφικών δικαιωμάτων των συγγραφέων ως δευτερεύουσα απασχόληση

Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 48 παρ.2 εδ.β «Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται σε συγγραφείς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά» και έτσι περιλαμβάνει στην κατηγορία εισόδημα από συγγραφικά δικαιώματα το εισόδημα που αποκτάται από φυσικά πρόσωπα που ασκούν συγγραφική δραστηριότητα ως δευτερεύουσα απασχόληση.

Α. Συγγραφείς - δημόσιοι υπάλληλοι

Το εισόδημα των δημοσίων υπαλλήλων και συνταξιούχων που ασχολούνται, παράλληλα με την υπαλληλική τους ιδιότητα, και με το συγγραφικό έργο, θεωρείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, ο δε προσδιορισμός αυτού γίνεται πάντα εξωλογιστικώς σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΕ, γιατί τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρούνται ελεύθεροι επαγγελματίες συγγραφείς και συνεπώς, δεν υποχρεούνται να τηρούν και να εκδίδουν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπει ο ΚΒΣ.

Εφόσον οι συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι δεν θεωρούνται ως επιτηδευματίες από τον ΚΒΣ, δεν μπορεί να είναι υποκείμενοι στο ΦΠΑ για τα συγγραφικά δικαιώματα.

Σύμφωνα με την ακολουθούμενη δημοσιονομική πρακτική¹ αλλά και την πρόσφατη θέση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους² για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών των συγγραφέων δημοσίων υπαλλήλων, μεταξύ των οποίων συγκαταλέγονται και τα μέλη ΔΕΠ των ΑΕΙ, πρέπει να γίνει διάκριση μεταξύ της περιπτώσεως που ο συγγραφέας δημόσιος υπάλληλος δεν είναι συγχρόνως και εκδότης του έργου και της περιπτώσεως που ο συγγραφέας δημόσιος υπάλληλος είναι συγχρόνως και εκδότης. Για μεν την περίπτωση που ο συγγραφέας δημόσιος υπάλληλος δεν είναι συγχρόνως και εκδότης, εφαρμόζεται ο συντελεστής καθαρού κέρδους 45% που προβλέπεται από την ΑΥΟ Ε16382/1987, στα ακαθάριστα έσοδα που αποτελούν την συμφωνηθείσα αμοιβή του δημοσίου υπαλλήλου με την εκδοτική επιχείρηση. Στην περίπτωση αυτή, επειδή ο συγγραφέας δεν είναι επιτηδευματίας και, επομένως, δεν είναι υποχρεωμένος να τηρεί βιβλία και στοιχεία, η επιχείρηση που εκδίδει το συγγραφικό έργο, για να δικαιολογήσει το ποσό της αμοιβής που του καταβάλλει ως παραγωγική δαπάνη της, εκδίδει ως αναγκαίο στοιχείο την απόδειξη δαπανών (άρθρο 15 ΚΒΣ) που υπογράφεται από τον συγγραφέα λήπτη της αμοιβής. Εάν δε οι εκδοτικές επιχειρήσεις τηρούν βιβλία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ, στο ποσό της αμοιβής που καταβάλλουν στον συγγραφέα υποχρεούνται να παρακρατήσουν φόρο στην πηγή 20% (άρθρο 58 παρ. 1 εδάφιο πρώτο ΚΦΕ) καθώς και τέλος χαρτοσήμου 2, 4%. Με την παρακράτηση αυτή του φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υπο-

χρέωση του συγγραφέα, αλλά αυτός έχει το δικαίωμα να συμψηφίσει τον παρακρατηθέντα φόρο στην πηγή με τον φόρο που αναλογεί στο συνολικό ετήσιο εισόδημα του από όλες της πηγές.

Για την περίπτωση που ο συγγραφέας δημόσιος υπάλληλος ή συνταξιούχος δημόσιος υπάλληλος είναι συγχρόνως και εκδότης του βιβλίου, δηλαδή εκδίδει το βιβλίο με δικά του έξοδα, εφαρμόζεται ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους 19% που προβλέπεται από τον Κωδικό Αριθμό 3211β' της Αριθ. Πρωτ. 1110210/15080/Πολ. 1276/24.8.1993, ΑΥΟ (ΦΕΚ Β' 694/9.9.1993) του 1993. Πρέπει να σημειωθεί ότι από τη γραμματική ερμηνεία της ΥΑ του 1993 προκύπτει ότι αυτή, ενώ αναφέρεται, σύμφωνα με τον τίτλο, στον καθορισμό των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους των εμπορικών και βιομηχανικών επιχειρήσεων, εφαρμόζεται και στις περιπτώσεις που ο συγγραφέας είναι δημόσιος υπάλληλος ή συνταξιούχος δημόσιος υπάλληλος και εκμεταλλεύεται το συγγραφικό του έργο με τη μέθοδο της έκδοσης αυτού από τον ίδιο (με δικά του έξοδα χωρίς να αναθέσει την έκδοση του σε εμπορική εκδοτική επιχείρηση).

Στις περιπτώσεις αυτές, επειδή ο συγγραφέας-εκδότης δημόσιος υπάλληλος δεν θεωρείται επιτηδευματίας, τα ακαθάριστα έσοδά του προσδιορίζονται με βάση τον αριθμό των εκτυπωθέντων βιβλίων. Για τις πωλήσεις των βιβλίων στα βιβλιοπωλεία εκδίδεται από αυτά το τιμολόγιο αγοράς που προβλέπει η διάταξη του άρθρου 12 παρ. 5 ΚΒΣ για τις περιπτώσεις που ο πωλητής δεν είναι υποχρεωμένος να εκδώσει τιμολόγιο πώλησης. Στα τιμολόγια αγοράς δεν επιβάλλεται ΦΠΑ (ο ΦΠΑ θα επιβληθεί στο ποσό της λιανικής πώλησης με τη σχετική απόδειξη

1. Οδηγίες Υπ Οικ Αριθ.πρωτ. 1074850/1729/Α0012/ 28.2.1996.

2. Γνωμ ΝΣΚ 464/2004.

που θα εκδώσει το βιβλιοπωλείο) ούτε παρακρατείται φόρος για λογαριασμό του πωλητή συγγραφέα. Χρεώνεται μόνο τέλος χαρτοσήμου 2, 4%. Όταν από τον συγγραφέα-εκδότη δημόσιο υπάλληλο αγοράζουν βιβλία άλλοι επιτηδευματίες, π.χ. δικηγόροι, λογιστές κ.τ.λ., προκειμένου αυτοί να δικαιολογήσουν τα έξοδα τους μπορούν να εκδώσουν είτε τιμολόγιο είτε απόδειξη δαπανών.³

Στις περιπτώσεις που για την αμοιβή του συγγραφέα εκδίδεται τιμολόγιο αγοράς, επειδή δεν παρακρατείτε φόρος στην πηγή, εάν το εν λόγω εισόδημα δεν δηλωθεί από τον συγγραφέα, είναι δύσκολος από τεχνικής απόψεως ο φορολογικός έλεγχος και υπάρχει ο κίνδυνος φοροδιαφυγής του εισοδήματος από συγγραφικά δικαιώματα.

Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω, τα καθαρά εισοδήματα από συγγραφικά δικαιώματα των καθηγητών Πανεπιστημίου που δεν ασκούν παράλληλα με το εκπαιδευτικό τους έργο και ελευθέρια επάγγελμα, προσδιορίζονται πάντοτε εξωλογιστικώς με την εφαρμογή του εκάστοτε προβλεπόμενου συντελεστή καθαρού κέρδους 19% και 45% ανάλογα με το αν συντρέχει το γεγονός να είναι ή όχι και εκδότες του έργου, αντίστοιχα. Αντίθετα, τα ακαθάριστα και καθαρά κέρδη από συγγραφικά δικαιώματα των καθηγητών Πανεπιστημίου που παράλληλα με την ιδιότητα τους ως δημόσιοι λειτουργοί ασκούν και ελευθέρια επάγγελμα συνήθως σχετικό με το γνωστό αντικείμενο της επιστημονικής τους έρευνας και διδασκαλίας, δηλαδή του ιατρού, δικηγόρου, μηχανικού κ.τ.λ., προσδιορίζονται λογιστικά με βάση τα επαρκή

και ακριβή βιβλία του ΚΒΣ που τηρούν για την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματός τους ή εξωλογιστικώς, εφόσον δεν τηρούν τα προβλεπόμενα βιβλία και στοιχεία ή τα τηρούμενα είναι ανεπαρκή ή ανακριβή.⁴ Η λύση αυτή συνάγεται και από το έντυπο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των οικονομικών ετών 2004 και 2005, το οποίο, όπως παρατηρείται, στην κατηγορία του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα και στον κωδικό αριθμό 501 με τίτλο «καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση» υπάγονται τόσο τα εισοδήματα του ελεύθερου επαγγελματία από την άσκηση του κυρίου επαγγέλματος του όσο και τα εισοδήματα από συγγραφικά δικαιώματα.⁵

4. Π.χ. εάν ο συγγραφέας ασκεί καιά κύρια απασχόληση το ελευθέρια επάγγελμα του δικηγόρου, σε περίπτωση - εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος του θα εφαρμοσθεί ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους 50% που προβλέπει η ΥΑ του 1987 στα συνολικά του ακαθάριστα κέρδη και, επομένως, και στα ακαθάριστα κέρδη από τα συγγραφικά του δικαιώματα. Η λύση αυτή προκύπτει από το έγγραφο Υπ Οικ Αριθ. πρωτ. 11018967 619/17.9.1998.

5. Σημειώνετε ότι μέχρι και το οικονομικό έτος 2003, το σχετικό έντυπο της φορολογίας εισοδήματος περιελάμβανε στην κατηγορία «εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα» και την υποκατηγορία με κωδικό αριθμό 503, στην οποία υπάγονταν οι καθαρές αμοιβές των ενδεικτικώς αναφερόμενων προσώπων, ελεγκτή ΑΕ, διαιτητή, εκτελεστή διαθήκης κ.τ.λ. Στην κατηγορία αυτή κατέτασσαν τα εισοδήματά τους και οι συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι που δεν ασκούσαν παράλληλα και ελευθέρια επάγγελμα. Με την κατάργηση όμως από το οικονομικό έτος 2004 της εν λόγω υποκατηγορίας εισοδήματος, οι συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι που δεν ασκούν παράλληλα και ελευθέρια επάγγελμα, σύμφωνα με τις υποδείξεις της δημοσιονομικής διοίκησης υποχρεούνται να κατατάσσουν τα εισοδήματά τους από συγγραφικά δικαιώματα στην υποκατηγορία με κωδικό αριθμό 501 «καθαρά κέρδη από ατομική επιχείρηση» και μάλιστα να αναφέρουν και τα ακαθάριστα τους έσοδα από τα εν λόγω δικαιώματα στον κωδικό αριθμό 517 «ακαθάριστα έσοδα από ατομική επιχείρηση».

3. Βλ. Δ. Σταματόπουλο, *Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων*, Αθήνα 2005, σ. 93, 94.

Τέλος, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που ένας δημόσιος υπάλληλος διευθύνει ένα επιστημονικό περιοδικό, η αμοιβή που λαμβάνει για την υπηρεσία αυτή θεωρείται ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα. Όπως έχει γίνει δεκτό από την δημοσιονομική διοίκηση και τη νομολογία των δικαστηρίων,⁶ η δραστηριότητα αυτή του δημοσίου υπαλλήλου δεν συνιστά άσκηση εμπορικού επαγγέλματος, γιατί ο σκοπός της απασχόλησης είναι επιστημονικός, οι δε αποδοχές του δημοσίου υπαλλήλου είναι πιθανολογούμενες και δευτερεύουσας σημασίας.

Β. Συγγραφείς με παράλληλη απασχόληση - μη δημόσιοι υπάλληλοι

Όταν ένας μη δημόσιος υπάλληλος, παράλληλα με την άσκηση του κυρίου επαγγέλματος του ασκεί και συγγραφικό έργο, η αμοιβή που λαμβάνει από την οικονομική εκμετάλλευση του συγγραφικού του έργου θεωρείται ως εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα (Ζ' πηγής).

Σε περίπτωση που ο συγγραφέας είναι ιδιωτικός υπάλληλος είναι δυνατό να θεωρηθεί ότι ασκεί ελευθέρια επάγγελμα, οπότε είναι υποχρεωμένος να τηρεί το βιβλίο εσόδων εξόδων.⁷

Για να χαρακτηριστεί ένας συγγραφέας ως ελεύθερος επαγγελματίας, θα πρέπει το συγγραφικό έργο να αποτελεί την κύρια απασχόληση του, διαφορετικά όταν ασχολείται περιστασιακά με το συγγραφικό έργο δεν θεωρείται επιτηδευματίας και επομένως, δεν υποχρεούται να τηρεί και να εκδίδει τα προβλεπόμενα από τον ΚΒΣ βιβλία και στοιχεία, οπότε το εισόδημά του από τα συγγραφικά δικαιώ-

ματα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους 45% στα ακαθάριστά του έσοδα. Του παρέχεται όμως η δυνατότητα να τηρήσει τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπει ο ΚΒΣ για τους επαγγελματίες συγγραφείς, οπότε το καθαρό εισόδημα του θα προσδιορίζεται λογιστικώς με βάση το περιεχόμενο των βιβλίων και στοιχείων.

Σύμφωνα με την η δημοσιονομική πρακτική, σχεδόν το σύνολο των συγγραφέων, με εξαίρεση τους συγγραφείς δημοσίων υπαλλήλων, χαρακτηρίζονται ως επαγγελματίες συγγραφείς χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το πραγματικό γεγονός της άσκησης του συγγραφικού έργου κατά κύρια απασχόληση ή περιστασιακά.

Επιτρέπεται στους συγγραφείς μη δημοσίων υπαλλήλων που ασχολούνται περιστασιακά με το συγγραφικό έργο να ζητήσουν να μην φορολογούνται για τα συγγραφικά τους δικαιώματα ως επαγγελματίες συγγραφείς και επομένως να μην υποχρεούνται να τηρούν και να εκδίδουν τα προβλεπόμενα γι' αυτούς βιβλία και στοιχεία αντίστοιχα. Οι διευκολύνσεις αυτές παρέχονται κυρίως στις περιπτώσεις που οι εκδόσεις έχουν μεμονωμένο χαρακτήρα και οι συγγραφείς δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία.⁸

Σύμφωνα με την συνήθη πρακτική της διοικήσεως σχετικά με τον τρόπο προσδιορισμού των καθαρών κερδών των συγγραφέων που δεν είναι δημόσιοι υπάλληλοι αλλά είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία, π.χ. ιατροί, δικηγόροι κ.τ.λ., παρατηρούνται τα εξής: Το καθαρό εισόδημα των προσώπων αυτών, εφόσον τηρούν και εκδίδουν αντίστοιχα τα προβλεπόμενα α-

6. Βλ. έγγραφο Υπ Οικ Κ9892/1961, Αποφάσεις ΑΠ 1347 1937, ΣτΕ 831/1949.

7. Βλ. εγκύκλιο Υπ Οικ 40/1977 που αφορά την εφαρμογή του άρθρου 1 του ΚΦΣ.

8. Δ. Σταματοπούλου, ό.π., σ. 95.

πό τον ΚΒΣ βιβλία και στοιχεία για την άσκηση του κυρίου επιτηδεύματος τους, δηλαδή το βιβλίο Β' κατηγορίας (εσόδων εξόδων) και τις αποδείξεις παροχής υπηρεσιών, και εφόσον αυτά κριθούν ως επαρκή και ακριβή, προσδιορίζεται λογιστικώς με βάση το περιεχόμενο των εν λόγω βιβλίων και στοιχείων, στα οποία πρέπει να ενσωματωθούν τα έσοδα και οι δαπάνες που σχετίζονται με την παράλληλη προς το κύριο έργο τους δευτερεύουσα συγγραφική δραστηριότητα. Η πρακτική αυτή συνάγεται από το έγγραφο Αριθ. Πρωτ. 1101896/619/17.9.1998 του Υπ Οικονομικών, στο οποίο αναφέρεται ότι ο κανόνας ότι τα καθαρά εισοδήματα των καθηγητών Πανεπιστημίου από συγγραφικά δικαιώματα προσδιορίζονται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους 45% στα ακαθάριστα έσοδα που αποκτούν από την εκδοτική επιχείρηση με βάση την εκδοτική σύμβαση που έχουν συνάψει με αυτήν δεν ισχύει, όταν οι καθηγητές Πανεπιστημίου έχουν την ιδιότητα του επιτηδεύματός από άλλη αιτία. Δηλαδή, στην περίπτωση αυτή ο συγγραφέας, ελεύθερος επαγγελματίας από άλλη αιτία π.χ. δικηγόρος, οικονομολόγος κ.τ.λ. για την αμοιβή που θα εισπράξει από τον εκδότη του συγγραφικού του έργου, θα εκδώσει απόδειξη παροχής υπηρεσιών, το δε ποσό αυτής θα το καταχωρήσει στο βιβλίο Εσόδων - Εξόδων που τηρεί για το κύριο ελεύθερο επάγγελμα του.⁹ Ο δε προσδιορισμός του εισοδήματος του (λογιστικός και εξωλογιστικός) από τα συγγραφικά δικαιώματα θα γίνει κατά τρόπο ενιαίο με τον αντίστοιχο προσδιορισμό του εισοδήματος του ελεύ-

θερου επαγγελματία από άλλη αιτία. Εφόσον τα εν λόγω πρόσωπα είναι συγχρόνως και ελεύθεροι επαγγελματίες κατά κύρια απασχόληση, έστω από άλλη αιτία, θα ήταν παράλογο, να είναι υποχρεωμένοι να τηρούν και ιδιαίτερα βιβλία ελεύθερου επαγγελματία για την άσκηση της συγγραφικής τους δευτερεύουσας απασχόλησης.

Το ζήτημα του τρόπου φορολόγησης του εισοδήματος των δημοσίων υπαλλήλων από την παράλληλη και δευτερεύουσα σε σχέση με το κύριο έργο τους ενασχόληση με την συγγραφική δραστηριότητα, έχει απασχολήσει στον παρελθόν κατ' επανάληψη τόσο τη δημοσιονομική επιστήμη όσο και τη δημοσιονομική διοίκηση και τα διοικητικά δικαστήρια της χώρας μας. Το φαινόμενο αυτό οφείλεται σε δύο βασικούς λόγους:

Πρώτον, στο γεγονός ότι οι δημόσιοι υπάλληλοι και κυρίως οι πανεπιστημιακοί καθηγητές,¹⁰ αποτελούν τη βασική κατηγορία φυσικών προσώπων που παράλληλα με τα δημοσιοϋπαλληλικά τους καθήκοντα ως εκπαιδευτικοί ή ως ανώτερα στελέχη της δημόσιας διοίκησης ασχολούνται με την συγγραφή έργων. Ένας σημαντικός αριθμός αντιτύπων των πνευματικών αυτών έργων διανέμεται δωρεάν ως εκπαιδευτικά συγγράμματα στους φοιτητές της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης, η δε δαπάνη που απαιτείται για την αμοιβή των συγγραφικών δικαιωμάτων καλύπτεται από τις πιστώσεις του κρατικού προϋπολογισμού που προβλέπονται για το Υπουργείο Παιδείας και θρησκευμάτων.

10. Όπως έχει γίνει δεκτό (βλ. Δ. Τσάιτσου, *Συνταγματικό δίκαιο, τόμος Β' (όργανα και λειτουργία της πολιτείας) έκδοση Α. Σάκκουλα, Αθήνα-Κομοτηνή 1992 σ. 419 επ.*), με κριτήριο την μισθοδοσία από το κράτος και την άσκηση δημοσίων καθηκόντων, συχνά με τον όρο «δημόσιοι υπάλληλοι» νοούνται όχι μόνο οι διοικητικοί πολιτικοί υπάλληλοι, αλλά και οι στρατιωτικοί και οι δημόσιοι λειτουργοί, όπως καθηγητές των ΑΕΙ, οι δικαστές και οι λειτουργοί της εκκλησίας.

9. Στην πράξη, όμως, δεν είναι σπάνιες οι περιπτώσεις που οι εκδοτικές επιχειρήσεις εκδίδουν αποδείξεις δαπανών για την αμοιβή που καταβάλλουν σε ελεύθεροι επαγγελματίες.

Δεύτερο, οι διατάξεις του νομικού καθεστώτος που διέπουν τη φορολόγηση των δικαιωμάτων αυτών είναι διάσπαρτες σε διάφορα νομικά κείμενα και είναι κατά τέτοιο τρόπο διατυπωμένες ώστε να δημιουργούν συχνά σύγχυση και προβλήματα ερμηνείας στους εφαρμοστές αυτών (ΔΟΥ, διοικητικά δικαστήρια, ΝΣΚ).

Για την αντιμετώπιση του εν λόγω προβλήματος το Υπουργείο Οικονομίας και Οικονομικών εκδίδει κατά καιρούς εγκυκλίους προς τις κατά τόπους αρμόδιες ΔΟΥ για την ενιαία ερμηνεία των σχετικών φορολογικών διατάξεων. Παρά την ύπαρξη, όμως, των εν λόγω εγκυκλίων, το φαινόμενο της αμφισβήτησης του ορθού τρόπου φορολόγησης των συγγραφικών δικαιωμάτων των πανεπιστημιακών δεν έχει εκλείψει.¹¹

Ένα βασικό ζήτημα που είχε προκύψει είναι αν τα δικαιώματα αυτά θα έπρεπε να φορολογηθούν στο σύνολό τους προστιθέμενα στα υπόλοιπα εισοδήματα του δικαιούχου ή θα έπρεπε να υπαχθούν στο καθεστώς του εξωλογιστικού προσδιορισμού του καθαρού εισοδήματος που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 50 ΚΦΕ (πρώην άρθρο 47 ΝΔ 3323/1955) και οι εκδοθείσες για την εφαρμογή αυτού αποφάσεις του Υπ Οικ, δηλαδή, αν θα πρέπει να προστεθούν στα υπόλοιπα εισοδήματα του συγγραφέα πανεπιστημιακού κατά το μέρος μόνο αυτών που προκύπτει με την εφαρμογή των μοναδικών συντελεστών καθαρού κέρδους επί των ακαθαρίστων εσόδων. Παρατηρήθηκαν περιπτώσεις που οι αρμόδιες Δημόσιες Οικονομικές Υπηρεσίες καθώς και τα Διοικητικά Πρωτοδικεία¹² εί-

χαν κάνει δεκτή την άποψη ότι τα συγγραφικά δικαιώματα των συγγραφέων δημοσίων υπαλλήλων δεν υπάγονται στον τεκμαρτό προσδιορισμό του εισοδήματος από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων αλλά φορολογούνται στο σύνολο τους, προστιθέμενα στα υπόλοιπα εισοδήματα του φορολογούμενου.

Η λύση αυτή είχε ως αποτέλεσμα τα εισοδήματα των συγγραφέων πανεπιστημιακών καθηγητών να επιβαρύνονται με τον υψηλότερο συντελεστή της προοδευτικής κλίμακας του φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ήδη 40%) και με τον τρόπο αυτό οι εν λόγω συγγραφείς να υπόκεινται σε μια υψηλή φορολογία του εισοδήματος τους από συγγραφικά δικαιώματα. Πολύ ορθά έχει επισημανθεί,¹³ ότι η ενασχόληση του ανθρώπου με την εργασία και ειδικότερα με την πνευματική εργασία, αποτελεί δικαίωμα του ανθρώπου συνταγματικά κατοχυρωμένο, δικαίωμα που συνδέεται με την αξία του ανθρώπου και την ανάπτυξη της προσωπικότητάς αυτού (άρθρα 2 παρ. 1, 5 παρ. 1, 16 παρ. 1, 22 παρ. 1 Σ).

Το Διοικητικό Εφετείο Θεσσαλονίκης με την απόφασή του 1542/2002¹⁴ δέχτηκε ότι ο προσδιορισμός των καθαρών κερδών από συγγραφικά δικαιώματα των καθηγητών Πανεπιστημίου γίνεται τεκμαρτως σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου

13. Βλ. Α. Τάχου, *ό.π.*, σ. 830.

14. ΔΦΝ 2005, σ. 831. Με την εν λόγω απόφαση εξαφανίσθηκε η υπ' αριθ. 2357/2002 απόφαση του τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (ΔΦΝ 2005 σ. 834, η οποία είχε κάνει δεκτό ότι και στην περίπτωση που οι καθηγητές ΑΕΙ αναθέτουν σε τρίτους την έκδοση των συγγραμμάτων τους, το εισόδημα τους από συγγραφικά δικαιώματα προσδιορίζεται εξωλογιστικώς σύμφωνα με την απόφαση Υπ Οικ 110210/Πολ. 1276/1993, δηλαδή με την εφαρμογή του ΜΣΚΚ 19% στα ακαθάριστα έσοδα. Σχόλιο επί των αποφάσεων αυτών βλ. Α. Τάχο, *ό.π.*, σελ. 822 επ.

11. Α. Τάχος, *Η φορολογία των συγγραφικών δικαιωμάτων των μελών ΔΕ, των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων*. ΔΦΝ, 2005, σελ. 829, ο οποίος χαρακτηρίζει παράνομο και αντισυνταγματικό τον χαρακτηρισμό ως επιπνευματία του συγγραφέα εκδότη δημοσίου υπαλλήλου από την ΥΑ 1993.

12. Βλ. απόφαση 4161/1998 ΤρΔιοικΠρωτΘεσ.

50 ΚΦΕ και της υπουργικής απόφασης του 1987, με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους 45% στα ακαθάριστα έσοδα που λαμβάνουν από τις εκδοτικές εταιρίες στις οποίες αναθέτουν την έκδοση των βιβλίων τους.

Στη συνέχεια, η υπ' αριθ. 2550/2004 απόφαση επίσης του ΔΕφΘεσ, έκανε δεκτό ότι στην επίμαχη υπόθεση (επρόκειτο για συγγραφέα καθηγητή Πανεπιστημίου, ο οποίος, όμως, δεν ήταν και εκδότης του βιβλίου με την έννοια της έκδοσης αυτού με δικά του έξοδα), για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών του συγγραφέα δεν είναι δυνατό να εφαρμοσθεί ο μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους 19% στα ακαθάριστα κέρδη γιατί δεν υπάρχει εξουσιοδοτικό νομικό έρεισμα. Όπως, ειδικότερα, έκανε δεκτό η απόφαση, «Το άρθρο 50 παρ. 4 Ν 2238/1994, όμως (στο οποίο κωδικοποιήθηκε το άρθρο 47 του ΝΔ 3323/1955, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 10 παρ. 3 Ν 1828/1989), δεν παρέμπει στις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 2 του ΝΔ 3323/1955 προς ανάλογη εφαρμογή. Ως εκ τούτου η εν λόγω υπουργική απόφαση δεν μπορεί να εφαρμοσθεί στην περίπτωση της αμοιβής καθηγητών από τη συγγραφική τους δραστηριότητα...».

Τέλος η υπ' αριθ. 464/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, έκανε δεκτό ότι η Υπουργική Απόφαση του 1993 που εκδόθηκε με βάση την εξουσιοδοτική διάταξη του τότε ισχύοντα νόμου (άρθρο 36 παρ. 2 ΝΔ 3323/1955) ως κανονιστική ισχύει και παράγει όλες τις έννομες συνέπειες μέχρις ανακλήσεώς της. Είναι δε απολύτως ειδική έναντι της ΥΑ του 1987 επειδή δεν αναφέρεται γενικά στα κατ' ιδίαν επαγγέλματα αλλά ειδικά στους εκδότες -συγγραφείς δημοσίους υπαλλήλους. Παρατηρούμε ότι με την γνωμοδότηση αυτή ανατρέπονται

όσα έγιναν δεκτά στο σκεπτικό της υπ' αριθ. 2550/2004 αποφάσεως του ΔΕφΘεσ σε σχέση με την εξακολούθηση της ισχύος της ΥΑ του 1993.¹⁵

Έχει κριθεί από τα διοικητικά δικαστήρια ότι για να αποκτήσει ο συγγραφέας εκδότης την ιδιότητα του επιτηδευματία απαιτείται να ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα συστηματικά και όχι περιστασιακά.¹⁶ Οι καθηγητές ΑΕΙ οι οποίοι πέραν της δραστηριότητάς τους ως δημόσιοι λειτουργοί, εκδίδουν και βιβλία ή ασχολούνται με συγγραφικό έργο, δεν θεωρούνται κατά την άσκηση της τελευταίας αυτής δραστηριότητας ως επιτηδευματίες και, για τις αμοιβές που εισπράττουν από συγγραφικά δικαιώματα ή από πωλήσεις βιβλίων δεν υποχρεούνται να τηρούν βιβλία και να εκδίδουν στοιχεία του ΚΒΣ.¹⁷

Σε σχέση με τους συγγραφείς συνταξιούχους δημόσιους υπαλλήλους, η δημοσιονομική διοίκηση έχει κάνει δεκτό ότι, εφόσον αυτοί δεν ασκούν άλλη κύρια δημόσια υπηρεσία, θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως επαγγελματίες συγγραφείς με την υποχρέωση της συμμόρφωσής τους προς τις διατάξεις του ΚΦΣ. Η λύση αυτή, όμως, δεν φαίνεται να ευσταθεί για τους συνταξιούχους ομότιμους καθηγητές των ΑΕΙ οι οποίοι, παρά την ιδιότητα τους ως συνταξιούχοι δημόσιοι υπάλληλοι, διατηρούν το δικαίωμα της άσκησης του διδακτικού έργου σε μεταπτυχιακό

15. Πρβλ. και Α. Τάκο, ό.π., σ. 830, ο οποίος υποστηρίζει ότι το Εξουσιοδοτικό έρεισμα υπάρχει στο άρθρο 36 παρ. 1 και 2 του ΝΔ 3323/1955, όπως τροποποιήθηκε, του οποίου οι διατάξεις δεν έπαυσαν να ισχύουν αυτοτελώς και ήδη έχουν ενσωματωθεί στο άρθρο 32 παρ. 1 και 2 του ΚΦΕ.

16. ΣτΕ 4181/1990, ΔΕφΘεσ (Τμ. Γ') 1542/2002.

17. ΣτΕ 4222/1986, ΔΕφΘεσ 1542/2002.

επίπεδο, να συμμετάσχουν σε τριμελείς επιτροπές διδακτορικών διατριβών και στη διαδικασία εκλογής μελών ΔΕΠ ως συνεισηγητές των σχετικών επιτροπών (άρθρο 12 παρ. 3 Ν 2083/1992 και άρθρο 45 παρ. 5 Ν 2413/1996).¹⁸

Βέβαια, όπως διατυπώνεται στην 464/2004 γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η επίμαχη διάταξη της 1276/1993 απόφασης του Υπ. Οικ., «αν και εκδοθείσα και εξουσιοδότηση του άρθρου 36 ΝΔ 3323/1955, ως ίσχυε, μπορεί μεν να αναφέρεται στο προοίμιο ως σε εμπορικές επιχειρήσεις - πλην, όμως, απιχθεί την βούληση του νομοθέτη (υπό την επιρροή τότε και σχετικής διχογνωμίας ως προς την φύση του εισοδήματος) να μην υπόκεινται σε μεγαλύτερη φορολογία η πνευματική εργασία δημοσίων υπαλλήλων, οι οποίοι δεν ασκούν βιοποριστικό εν γένει επάγγελμα δια της εκδόσεως βιβλίων.... αμέσως συνδεδεμένων με την πανεπιστημιακή διδασκαλία και προαγόντων την δημόσια υπηρεσία εν γένει και την επιστήμη».

Οι ιδιωτικοί υπάλληλοι, οι οποίοι παράλληλα με την κύρια υπαλληλική τους απασχόληση συγγράφουν και βιβλία, εφόσον δεν είναι επιτηδευματίες, γιατί δεν υπόκεινται στην ίδια φορολογική μεταχείριση με τους δημόσιους, αλλά σύμφωνα με την ακολουθούμενη διοικητική πρακτική¹⁹ είναι δυνατό να χαρακτηρισθούν ως ελεύθεροι επαγγελματίες, οπότε θα υποχρεωθούν να τηρούν και βιβλίο εσόδων εξόδων, προκειμένου να προκύψει λογιστικώς το καθαρό τους κέρδος. Τα περισσότερα ερευνητικά κέντρα, ινστιτούτα εργαστήρια κ.τ.λ., όπως αποκαλούνται, από τα οποία μάλιστα ορι-

σμένα χρηματοδοτούνται από το Δημόσιο ή από την ΕΕ, έχουν συσταθεί και λειτουργούν με τη μορφή των ΝΠΙΔ. Οι δε υπάλληλοι αυτών θεωρούνται ιδιωτικοί υπάλληλοι που συνήθως παράλληλα με τα υπαλληλικά τους διοικητικά και ερευνητικά καθήκοντα ασχολούνται και με συγγραφικό έργο.

Για τους ιδιωτικούς υπαλλήλους δεν υπάρχει ασυμβίβαστο ως προς τον άσκηση παράλληλου επιτηδεύματος και στην περίπτωση αυτή θα μπορούσαν να θεωρηθούν ως επιτηδευματίες κατά τον ΚΒΣ.

Θεωρώ σοβαρό και αναγκαίο να προβλεφθεί με ρητές νομικές διατάξεις ο προσδιορισμός του καθαρού φορολογητέου εισοδήματος των υπαλλήλων, δημοσίων και ιδιωτικών, αλλά και των επιτηδευματιών από άλλη αιτία, οι οποίοι, παράλληλα με το εισόδημα τους από την κύρια απασχόληση, εισπράττουν και συγγραφικά δικαιώματα.

Βιβλιογραφία

Ν. 2238/1994.

Ν. 3254/2004.

Ν. 3220/2004.

Απόφαση Υπ. Οικον. Αριθμ. Πρωτ.Ε16382/29-12-1987 (ΦΕΚ Β 749/29-12-1987).

Υπ. Οικ. Αριθ. Πρωτ.1074850/1729/Α0012/28-2-1996.

Γνωμ. ΝΣΚ 464/2004.

Ν. Μπάρμπας: Φορολογία εισοδήματος. Αθήνα-Θεσσαλονίκη, 2003.

Δ. Σταματόπουλος: Ανάλυση-Ερμηνεία Κώδικα Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων. Αθήνα 2005.

Α. Τάχος: Η φορολογία των συγγραφικών δικαιωμάτων των μελών ΔΕΠ, των Ανωτάτων Εκπαιδευτικών Ιδρυμάτων. ΔΦΝ, 2005.

Κ. Φινοκαλιώτης: Φορολογικό Δίκαιο. Αθήνα -Θεσσαλονίκη, 2002.

18. Α. Τάχου, ό.π., σ. 826-827.

19. Εγκύκλιος 40/1977 σχετικά με την ερμηνεία του άρθρου 1 του ΚΦΣ.