

Αθήνα, 10 Απριλίου 2014

Θέμα: *Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών ηθοποιών / εκφωνητών εν όψει των διατάξεων του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος και της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.*

Αξιότιμε κ. Τσιλιφώνη,

Σε συνέχεια της επικοινωνίας μας σας παραθέτουμε κατωτέρω τις απαντήσεις μας στα ερωτήματα που θέσατε υπ' όψιν μας.

1^ο Ερώτημα: *Οι συνεργάτες των εταιριών παραγωγής ΕΚΦΩΝΗΤΕΣ / ΗΘΟΠΟΙΟΙ φυσικά πρόσωπα, που εκδίδουν Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από ατομικές επιχειρήσεις που έχουν φτιάξει ή Δελτία Παροχής Υπηρεσιών (με παρακρατήσεις Ι.Κ.Α. κ.λπ.) θα πρέπει να αναγράφουν ξεχωριστά την εργασιακή αμοιβή τους και ξεχωριστά τα δικαιώματα χρήσης; Θα κάνουμε παρακράτηση δικαιωμάτων;*

Απάντηση: Τα φυσικά πρόσωπα (ατομικές επιχειρήσεις με διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία), εφόσον παρέχουν υπηρεσίες εφαρμόζουν για σκοπούς συμμόρφωσης τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. και ανεξάρτητα αν τηρούν απλογραφικά ή διπλογραφικά βιβλία. Ειδικότερα, σύμφωνα με το αρ. 6 § 11 του Κ.Φ.Α.Σ. «ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ. 8 του Κ.Φ.Α.Σ. εφαρμόζεται υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ. 1123/1980, Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβαθμίων, δευτεροβαθμίων και των υπογραμμισμένων τριτοβαθμίων λογαριασμών, και από τους λογαριασμούς της ομάδας 9 μόνο ο λογαριασμός 94, εφόσον τα ακαθάριστα έσοδα από πωλήσεις αγαθών (λογαριασμοί 70,71) υπερβαίνουν τα πέντε (5) εκατομμύρια ευρώ ανά λογαριασμό την προηγούμενη χρήση.

Ειδικότερα, σύμφωνα με το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο οι αμοιβές καταχωρούνται στο λογαριασμό 61.00 και τα δικαιώματα στο λογαριασμό 61.98. (Σημειώνεται ότι είναι ήδη γνωστό και δημοσιευμένο σχέδιο νόμου περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, η υιοθέτηση των οποίων αποτελεί και μνημονιακή δέσμευση. Εφόσον το σχετικό σχέδιο νόμου ψηφισθεί, ενδεχομένως να υπάρξουν διαφοροποιήσεις ως προς τα ανωτέρω αναφερόμενα).

Τέλος, αξίζει να σημειωθεί ότι σύμφωνα με το νέο Ν. 4254/2014 προστέθηκε νέα § 8 στο αρ. 64 του Ν. 4172/2014 σύμφωνα με την οποία «Σε περίπτωση που ο λήπτης της αμοιβής σύμφωνα με την

περίπτωση δ' της παρ. 1 του αρ. 62 (δηλαδή αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες) είναι φορολογικός κάτοικος Ελλάδας, παρακράτηση φόρου σύμφωνα με την § 1 ενεργείται μόνον εφόσον η συναλλαγή υπερβαίνει τα 300 ευρώ». Επομένως, στην προκειμένη περίπτωση για τις όλες τις παραπάνω αμοιβές θα γίνεται παρακράτηση φόρου μόνο εφόσον η αμοιβή υπερβαίνει τα 300,00 ευρώ, όχι όμως και για δικαιώματα για τα οποία θα γίνεται παρακράτηση για οποιοδήποτε ποσό.

Επομένως, από τις ανωτέρω διατάξεις και για σκοπούς συμμόρφωσης στις περιπτώσεις όπου υφίστανται τόσο εργασιακή αμοιβή όσο και δικαιώματα χρήσης, έχουμε την άποψη ότι **θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της εργασιακής αμοιβής από τα δικαιώματα χρήσης**, ιδιαίτερα εφόσον δεν προβλέπεται και ο σχετικός αυτός διαχωρισμός από τις συμβάσεις που έχουν υπογραφεί.

Σημειώνουμε ότι το ποσοστό της σχέσης μεταξύ εργασιακής αμοιβής και δικαιωμάτων δεν καθορίζονται εκ του νόμου ρητώς ή από τη νομολογία και αποτελεί αντικείμενο διαπραγμάτευσης και συμφωνίας μεταξύ των μερών.

2^ο Ερώτημα: Με δεδομένο ότι έτσι κι αλλιώς στα παραπάνω φυσικά πρόσωπα προβλέπεται προκαταβολή φόρου, εάν δεν αναγράφουν ξεχωριστά την εργασιακή αμοιβή και ξεχωριστά τα δικαιώματα, τότε τι θα παρακρατούμε ; Φόρο ; Δικαιώματα ;

Απάντηση: Στην περίπτωση που δεν αναγράφεται ξεχωριστά η εργασιακή αμοιβή και ξεχωριστά τα δικαιώματα, τότε θα γίνεται παρακράτηση φόρου στο σύνολο της αμοιβής, εφόσον αυτή υπερβαίνει τα 300,00 ευρώ. Πάντως επισημαίνεται ότι για σκοπούς συμμόρφωσης και για αποφυγή σύγχυσης σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, **έχουμε την άποψη ότι θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της εργασιακής αμοιβής από τα δικαιώματα.**

3^ο Ερώτημα: Οι συνεργάτες των εταιριών παραγωγής ΕΚΦΩΝΗΤΕΣ / ΗΘΟΠΟΙΟΙ νομικά πρόσωπα που εκδίδουν Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών από επιχειρήσεις Ο.Ε. ή Ε.Ε. που έχουν συστήσει θα πρέπει να αναγράφουν ξεχωριστά την εργασιακή αμοιβή τους και ξεχωριστά τα δικαιώματα χρήσης ; Θα κάνουμε εδώ παρακράτηση δικαιωμάτων ;

Απάντηση: Σύμφωνα με το αρ. 45 του Ν. 4172/2013 στην έννοια των νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, οι προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή, καθώς και οι νομικές οντότητες, που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις.

Επιπλέον σύμφωνα με το αρ. 38 του Ν. 4172/2013, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των

κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων,

σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων **και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.**

Ωστόσο, με την § 5 του αρ. 62 του Ν. 4172/2013, η οποία προστέθηκε με τον πρόσφατο Ν. 4254/2014 ορίζεται ότι: «Τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που είναι φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδας ή έχουν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και λαμβάνουν αμοιβές για δικαιώματα (royalties) σύμφωνα με την περίπτωση γ' της παρ. 1 δεν υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το αρ. 64».

Θεωρούμε ότι προφανώς συνάγεται από την διευκρινιστική διάταξη του Ν. 4254/2014 ότι δεν τίθεται θέμα παρακράτησης των δικαιωμάτων στην περίπτωση των νομικών προσώπων.

Όσον αφορά όμως τον διαχωρισμό τους σε αμοιβή και δικαιώματα εξακολουθούν να ισχύουν τα όσα ορίζονται με το αρ. 6 § 11 του Κ.Φ.Α.Σ. «ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Πάντως, επισημαίνεται σε κάθε περίπτωση ότι, όπως και ανωτέρω αναφέρεται, οι αμοιβές καταχωρούνται στον λογαριασμό 61.00 και τα δικαιώματα στο λογαριασμό 61.98.

Επομένως, από τις ανωτέρω διατάξεις και για σκοπούς συμμόρφωσης στις περιπτώσεις όπου υφίστανται τόσο εργασιακή αμοιβή, όσο και δικαιώματα χρήσης, έχουμε την άποψη ότι **θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της εργασιακής αμοιβής από τα δικαιώματα χρήσης**, ιδιαίτερα εφόσον δεν προβλέπεται και ο σχετικός αυτός διαχωρισμός από τις συμβάσεις που έχουν υπογραφεί.

4^ο Ερώτημα: Εάν μας τιμολογήσει ΕΚΦΩΝΗΤΗΣ / ΗΘΟΠΟΙΟΣ από ΑΛΛΟΔΑΠΗ εταιρία χώρας με την οποία υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, τι κάνουμε ;

Απάντηση: Στην περίπτωση αυτή ακολουθείται ότι προβλέπεται στη σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας σχετικά με την παρακράτηση φόρου, δηλαδή γίνεται παρακράτηση φόρου με βάση τον αντίστοιχο συντελεστή Σ.Α.Δ.Φ. και εφαρμογή της σύμβασης, ήτοι αίτηση εφαρμογής της σύμβασης.

5^ο Ερώτημα: *Εάν μας τιμολογήσει ΕΚΦΩΝΗΤΗΣ / ΗΘΟΠΟΙΟΣ από ΑΛΛΟΔΑΠΗ εταιρία χώρας με την οποία ΔΕΝ υπάρχει σύμβαση αποφυγής διπλής φορολογίας, τι κάνουμε?*

Απάντηση: Σε αυτή την περίπτωση (χώρα με την οποία δεν υπάρχει Σ.Α.Δ.Φ.) ακολουθείται ότι προβλέπεται στην εσωτερική νομοθεσία. Δηλαδή γίνεται παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20 %. Σημειώνεται πάντως ότι από στην παρακράτηση φόρου υπόκεινται **μόνο τα φυσικά πρόσωπα**.

Για τα νομικά πρόσωπα – νομικές οντότητες που εξαιρέθηκαν από την υποχρέωση παρακράτησης φόρου αναμένεται και η σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος από τη διοίκηση του Υπουργείου Οικονομικών επί του θέματος, αλλά σε κάθε περίπτωση πλέον προκύπτει ευθέως από το νόμο για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οντότητες η μη υποχρέωση παρακράτησης φόρου για αμοιβές που λαμβάνουν από δικαιώματα (royalties).

6^ο Ερώτημα: *Όταν τιμολογούμε προς τους πελάτες μας μια παραγωγή η οποία έχει δικαιώματα, θα πρέπει να τα περιγράψουμε αναλυτικά (π.χ. κόστος παραγωγής 50.000, περιλαμβάνονται δικαιώματα ηθοποιών και μουσικής 10.000) ;*

Απάντηση: Στην περίπτωση αυτή εφόσον κάθε εταιρεία παραγωγής είναι νομική οντότητα σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 45 του Κ.Φ.Ε. και λαμβάνει αμοιβές από δικαιώματα (royalties), όπως αναφέρονται στο αρ. 38 του Κ.Φ.Ε, δεν είναι υπόχρεη σε παρακράτηση φόρου σύμφωνα με το αρ. 62 § 5 του Ν. 4172/2013, όπως ισχύει μετά την πρόσφατη τροποποίησή του με το Ν. 4254/2014.

Σχετικά με το διαχωρισμό της αμοιβής σας σύμφωνα με το αρ. 6 § 11 του Κ.Φ.Α.Σ. «ως πλήρη στοιχεία της συναλλαγής νοούνται το είδος των αγαθών, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή μονάδας και η αξία ή το είδος των υπηρεσιών και η αμοιβή, η οποία, όπου συντρέχει περίπτωση, αναλύεται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. ή απαλλαγή από το Φ.Π.Α.. Οι παρεχόμενες εκπτώσεις αναγράφονται κατά τις ίδιες διακρίσεις. Στο καθαρό ποσό περιλαμβάνονται οι κατά το χρόνο της συναλλαγής συναλλακτικές και ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και προστίθεται ο Φ.Π.Α. που αναλογεί. Ακόμη αναγράφεται το συνολικό ποσό της αξίας της συναλλαγής ή της αμοιβής».

Επομένως, από τις ανωτέρω διατάξεις και για σκοπούς συμμόρφωσης στις περιπτώσεις όπου υφίστανται τόσο αμοιβή παραγωγής, όσο και δικαιώματα χρήσης, έχουμε την άποψη ότι **θα πρέπει να γίνεται διαχωρισμός της αμοιβής παραγωγής από τα δικαιώματα χρήσης** (ιδιαίτερα εφόσον δεν προβλέπεται και ο σχετικός αυτός διαχωρισμός από τις συμβάσεις που έχουν υπογραφεί) **διότι έτσι κατοχυρώνεται και η απαίτηση της εταιρίας παραγωγής για την διαχείριση των δικαιωμάτων χρήσης σε αλλά μέσα, άλλες χώρες και επόμενα έτη.**

Παραμένουμε στη διάθεσή σας για οποιαδήποτε επιπλέον διευκρίνιση ή πληροφορία επιθυμείτε επί των ανωτέρω.

Με εκτίμηση,
Για την DFK ACT Services,

Ασπασία Μαλιάγκα