



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 5-1-2017
Αριθ. Απόφασης: 23

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
- β. Του άρθρου 17 παρ. 1 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).
- γ. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- ε. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».
- στ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».
- ζ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

η. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α1006534ΕΞ2014 (ΦΕΚ Β'165/19-1-2015) Απόφασης της Γ.Γ.Δ. Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

θ. Της με αριθμό Δ.ΟΡΓ.Α 1118063ΕΞ2016/05-08-2016 Απόφασης του Γ.Γ. της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 2562/19-08-2016) με θέμα «Τροποποίηση της με αριθμό Δ6Α1058824ΕΞ2014/08-04-2014 Απόφασης του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Δ.Ε.Δ. και Εσωτερικού Ελέγχου της Γ.Γ.Δ.Ε.».

ι. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366/ΕΞ2016/30-8-2016/ΦΕΚ Β' 2759/1-9-2016) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

κ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, επί της οδού, ΤΚ., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης επί της υποβληθείσας, με επιφύλαξη, ηλεκτρονικά δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση επί της υποβληθείσας, με επιφύλαξη, ηλεκτρονικά δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.και της εκδοθείσας με αριθ. Ειδοποίησης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 .

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από-2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την τεκμαιρόμενη απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της με αρ.πρωτ.-/.....-2016 αίτησης επανεξέτασης της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, απορρίφθηκε το αίτημά του και εκδόθηκε η από-2016 και με αριθμ. ειδοπ. πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του ίδιου έτους.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά : α) την επανεκκαθάριση της από-2016 δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., και την ένταξη των εισοδημάτων που έλαβε από συγγραφή και έκδοση ερευνητικών βιβλίων από την κατηγορία εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ. 403 και 605) στην κατηγορία δικαιωμάτων από συγγραφή βιβλίων από μη επαγγελματίες και μη έχοντες έναρξη ανάλογου επαγγέλματος (κωδ. 671 και 679 της δήλωσης), και β) τον επιμερισμό των επιδομάτων που έλαβε καθυστερημένα το 2015, για τη διανομή συγγραμμάτων της υπηρεσίας “Εύδοξος”, στα ακαδημαϊκά έτη 2014/2015 και 2013/2014 κατά το ποσό των 73.027,66 ευρώ και 8.092,08 ευρώ, αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 7 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπέττουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,

β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,

γ) εισόδημα από κεφάλαιο και

δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι : «3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους.

Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη».

Επειδή, ακολούθως, σύμφωνα με το άρθρο **38 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι : «1. 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, προνομίων, 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.

2. Εάν το εισόδημα από δικαιώματα υπόκειται σε παρακράτηση φόρου, όπως ορίζεται στο Μέρος Τέταρτο του Κ.Φ.Ε, 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...»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο άρθρο 62, καθώς και οι συμβολαιογράφοι για τις συναλλαγές της περίπτωσης στ' του άρθρου 62 υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 62 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι : «1. Οι ακόλουθες πληρωμές υπόκειται σε παρακράτηση φόρου:

α) μερίσματα,

β) τόκοι,

γ) δικαιώματα (royalties),

δ) αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές υπηρεσίες και άλλες αμοιβές για παρόμοιες υπηρεσίες, ανεξαρτήτως εάν έχουν παρασχεθεί στην Ελλάδα, όταν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό πρόσωπο,

ε) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικά καταβαλλόμενης παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,

στ) η υπεραξία που αποκτά φυσικό πρόσωπο από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας σύμφωνα με το

άρθρο 41 εκτός της περίπτωσης του δεύτερου εδαφίου της παραγράφου 1 και της περίπτωσης ε' της παραγράφου 6 του άρθρου 41».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι «1. Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής:

α) για μερίσματα δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

β) για τόκους δεκαπέντε τοις εκατό (15%),

γ) για δικαιώματα (royalties) και λοιπές πληρωμές είκοσι τοις εκατό (20%),

δ) για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είκοσι τοις εκατό (20%).....

ε).....

στ)

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1042/26-1-2015, ορίζεται ότι : «13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013, δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.

Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης,

i) 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,

ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, iii) εμπορικών σημάτων,

iv) προνομιών,

v) σχεδίων ή υποδειγμάτων,

vi) σχεδιαγραμμάτων,

vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή

β. σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα,

II. Οι πληρωμές:

α. για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού,

β. για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και

III. Οι πληρωμές για:

α. συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων,

β. την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή,

γ. την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και

IV. Πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων.

Επισημαίνεται ότι στην έννοια του όρου «δικαιώματα» εμπίπτει κάθε εισόδημα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω δικαιωμάτων, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν επίσημα καταχωρηθεί ως πιστοποιημένα δικαιώματα (πατέντες). Προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας (παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010).

Ειδικότερα, δικαίωμα αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση της αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος). Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχός του όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους της άδειας χρήσης (rellicence/sublicence).

Περαιτέρω, οι διατάξεις αυτές δεν καταλαμβάνουν τις περιπτώσεις που μεταβιβάζεται η κυριότητα του άυλου στοιχείου και επέρχεται η πλήρης αποξένωση του ιδιοκτήτη από αυτό αλλά μόνο τις περιπτώσεις που παρέχεται η χρήση ή το δικαίωμα χρήσης του άυλου στοιχείου. Επίσης, δεν περιλαμβάνονται οι πληρωμές που πραγματοποιούνται σε τρίτους οι οποίοι δεν είναι κύριοι του υπόψη δικαιώματος ή δεν διατηρούν το δικαίωμα χρήσης αυτού (π.χ. αποκλειστικοί αντιπρόσωποι στην Ελλάδα, μεταπωλητές, διαμεσολαβητές κ.λπ.). Τέτοια περίπτωση αποτελεί και η πώληση τυποποιημένου λογισμικού.

Ειδικότερα, στην περίπτωση λογισμικού που αναπτύσσεται για τις ανάγκες συγκεκριμένης επιχείρησης (κατά παραγγελία προϊόν) εάν με τις πληρωμές που καταβάλλονται για το υπόψη αγαθό επέρχεται πλήρης αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το προϊόν, τότε αυτές δεν συνιστούν δικαιώματα.

Αντίθετα, εάν με τις πληρωμές αυτές δεν επέρχεται αποξένωση της επιχείρησης ανάπτυξης λογισμικού από το κατά παραγγελία προϊόν, τότε αυτές συνιστούν δικαιώματα με εξαίρεση την περίπτωση που οι πληρωμές αφορούν στην χρήση λογισμικού με δυνατότητα παραμετροποίησής του.

Ομοίως, δεν υπόκειται στην έννοια των δικαιωμάτων η συντήρηση του λογισμικού που ανατίθεται στην πωλήτρια επιχείρηση βάσει συμβολαίου συντήρησης.

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).

Επισημαίνεται ότι τα ανωτέρω αφορούν γενικές αρχές και ως εκ τούτου κάθε ενδεχόμενη περίπτωση καταβολής δικαιωμάτων, θα πρέπει να εξετάζεται ξεχωριστά με βάση τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά αυτής».

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 8 του ν. 4172/2013** ορίζεται ότι : «4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο».

Στην προκειμένη περίπτωση, από την μελέτη των στοιχείων του φακέλου και βάσει της προσκομισθείσας βεβαίωσης αποδοχών, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε από το Υπουργείο Παιδείας, ποσό 81.119,74 €, για την διάθεση διδακτικών συγγραμμάτων του στο σύστημα «εύδοξος», το οποίο αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων και το ποσό των 205,96 €, από τον Οργανισμό Συλλογικής Διαχείρισης, ως δικαίωμα που δεν αφορά επιχειρηματική δραστηριότητα. Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, κάθε συναλλαγή που πραγματοποιείται με σκοπό την επίτευξη κέρδους θεωρείται επιχειρηματική δραστηριότητα, έτσι και το ποσό των 81.119,74 € που έλαβε ο προσφεύγων από την διάθεση διδακτικών συγγραμμάτων, αποτελεί εμπορική πράξη με σκοπό την επίτευξη κέρδους και όχι συγγραφικό δικαίωμα όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 38 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1042/26-1-2015. Συνεπώς, ορθά εντάσσεται στην κατηγορία αυτή και φορολογείται με την κλίμακα του άρθρου 29 του ν. 4172/2013, και ο σχετικός προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Σχετικά με τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος, ότι στην βεβαίωση αποδοχών για το φορολογικό έτος 2015 συμπεριλήφθηκαν και εισοδήματα που αφορούν τα προηγούμενα έτη 2013 και 2014, τα οποία καταβλήθηκαν εντός του έτους 2015, επισημαίνουμε ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4172/2013, χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του, και συνεπώς ορθά, τα ποσά αυτά φορολογήθηκαν στο έτος κατά το οποίο καταβλήθηκαν.

Επειδή, εν προκειμένω, το ακαθάριστο εισόδημα που έλαβε ο προσφεύγων για τη διάθεση των διδακτικών συγγραμμάτων του, δεν συνιστά κατά τα ανωτέρω συγγραφικό δικαίωμα, αλλά

εμπορική πράξη, που εντάσσεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013 στην κατηγορία της επιχειρηματικής δραστηριότητας για μη επιτηδευματίες και στον κωδ.403 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος και ως εκ τούτου ορθά φορολογήθηκε με την κλίμακα φορολογίας του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013. **Επειδή**, επιπλέον, στο ποσό των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες, συμπεριλαμβάνονται και ποσά προηγούμενων ετών, τα οποία όμως εισπράχθηκαν εντός του έτους 2015, ορθά δηλώθηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 8 του ν. 4172/2013.

Επειδή, τα ακαθάριστα έσοδα που έλαβε ο προσφεύγων για τη διάθεση διδακτικών συγγραμμάτων, ποσού 81.119,74 €, εντάσσονται στην κατηγορία της επιχειρηματικής δραστηριότητας για μη επιτηδευματίες, και στον κωδικό 403, και ο παρακρατηθείς φόρος ύψους 16.223,95 € στον κωδικό 605, της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, συνεπώς, πρέπει να υπαχθεί στην κλίμακα φορολογίας του άρθρου 29 του ν. 4172/2013. Επειδή, επιπλέον στο ανωτέρω ποσό των 81.119,74 €, συμπεριλαμβάνονται και ποσά προηγούμενων ετών, τα οποία όμως εισπράχθηκαν εντός του έτους 2015, συνεπώς πρέπει να φορολογηθούν κατά το έτος που ο προσφεύγων απέκτησε δικαίωμα είσπραξης, ήτοι ,το φορολογικό έτος 2015.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από**2016** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, ΑΦΜ, αφενός, ως προς την ένταξη του ποσού 81.119,74 €, ως εισοδήματα από συγγραφικά δικαιώματα και την εξάντληση της φορολογικής του υποχρέωσης με την παρακράτηση ποσού 16.223,95 €, ήτοι στους κωδικούς 671 και 679 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015, και αφετέρου, την απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής, ως προς τον επιμερισμό των ποσών 73.027,66 € και 8.092,08 € στα φορολογικά έτη 2015 και 2014, αντίστοιχα.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:
Φορολογικός έτος 2015

Τελικό χρεωστικό : 14.686,97 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τον υπ' αριθ.... /..... χρηματικό κατάλογο της Γ.Γ.Δ.Ε.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7' ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
α.α.

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).