



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 2/7/2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης 3255

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604521

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ.Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 /30.08.2016(ΦΕΚ Β 2759 / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4.Την από 19/3/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του , ΑΦΜ, κατοίκου ΓΛΥΚΩΝ ΝΕΡΩΝ , οδός , Τ.Κκατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης , επί της με αρ. πρωτ./8-12-2017 αίτησης για την τροποποίηση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΩΠΙΟΥ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την τεκμαιρόμενη σιωπηρή αρνητική απάντηση , επί της με αρ. πρωτ. /8-12-2017 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/3/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του ,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:

1.Με την υπ' αρ...../ΑΧΚ .. /4 /2015 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος ,φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 1.737,77 €.

2. Με την υπ' αρ...../ΑΧΚ .. /.... /2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 ,του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΚΟΡΩΠΙΟΥ επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος εισοδήματος ποσού 3.891,04 €.

Η διαφορά φόρου προέκυψε ως ακολούθως:

Ο προσφεύγων τυγχάνει καθηγητής του ΕΚΠΑ(τμήμα και).

Κατά την διάρκεια των ετών 2014 και 2015, εισέπραξε από το Υπ. Παιδείας, ως ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση και διάθεση των βιβλίων του ως πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, τα ποσά των 16.245,76 € και 15.114,84 €, αντιστοίχως, τα οποία, όπως προκύπτει από τα οικεία εκκαθαριστικά σημειώματα των ως άνω φορολογικών ετών, φορολογήθηκαν ολόκληρα, ως εισόδημα, στην συνήθη φορολογική κλίμακα (κωδ. 403 της δήλωσης Φ.Ε. Φορ ετών 2014 και 2015) .

Δυνάμει της υπ. αρ. πρωτ. /8.12.2017 αίτησης , η οποία κατετέθη στην Δ.Ο.Υ. Κορωπίου ο προσφεύγων, τροποποίησε τις δηλώσεις του αυτές, ως προς τα παραπάνω ποσά, τα οποία αντικατέστησε με τα ποσά των 3.574,07 € και 3.325,26 €, αντιστοίχως, των ως άνω Φορολογικών Ετών 2014 και 2015.

Τα ποσά αυτά (3.574,07 € και 3.325,26 €,) αποτελούν το 22% των ως άνω συνολικών ποσών που εισέπραξε ως ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση των βιβλίων του, και αυτά έπρεπε να δηλωθούν διότι αυτά και μόνον αποτελούν εισόδημα και φορολογούνται, επικαλούμενος τις διατάξεις των άρθρων 48 παρ. 2 περ. β' του ν. 2238/1994 , την ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ. 1276/24.8.1993, και την ΑΥΟ ΠΟΛ 1004/19.1.2006.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ απέρριψε σιωπηρώς το αίτημα του αυτό.

Ο προσφεύγων , με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1.Σύμφωνα με τις διαταγές Λ. 6457/25/14.10.1980 και Σ. 2736/90 ΠΟΛ 91/20.7.1993, κατ' άρθρο 2 παρ. 1 του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) οι δημόσιοι υπάλληλοι και λειτουργοί δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, όταν ασχολούνται, πέρα από την κύρια εργασία τους και με την συγγραφή διαφόρων έργων (βιβλίων και έκδοση στοιχείων του κώδικα.

Έτσι, μη τηρουμένων υπό του υπόχρεου βιβλίων και στοιχείων, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' άρθρα 48 παρ. 2 περ. β' του ν. 2238/1994 με βάση συντελεστές καθαρών αμοιβών (Εγκ. Ε. 2615/ΠΟΛ. 71/29.12.1987), χωρίς μάλιστα να προσαυξάνεται ο μοναδικός συντελεστής. Όπως προβλέπει η ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ. 1276/24.8.1993, όταν πρόκειται για συγγραφέα – εκδότη δημόσιο υπάλληλο ή συνταξιούχο δημόσιο υπάλληλο που εκδίδει τα βιβλία με δικά του έξοδα, ο συντελεστής καθαρού κέρδους ορίζεται σε 19%, Κωδ. 3211β' μοναδικών συντελεστών, ενώ με την ΑΥΟ ΠΟΛ 1004/19.1.2006 ο ως άνω συντελεστής ορίσθηκε σε 22% για έσοδα που αποκτώνται από 1.1.2006 και μετά.

Και ναι μεν, ισχύουν πλέον στην φορολογία εισοδήματος οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του ίδιου νόμου, πλην όμως ο νόμος αυτός ενώ στο άρθρο 38 αυτού ρυθμίζει την φορολόγηση των εισοδημάτων από πνευματικά δικαιώματα σε ποσοστό 20% (αυτοτελώς) αφήνει παντελώς αρρύθμιστο το ζήτημα της φορολόγησης των εσόδων των αυτοεκδοτών – δημοσίων υπαλλήλων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία και, για το λόγο αυτό, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν και να εκπέσουν του εισοδήματός τους τις δαπάνες στις οποίες προβαίνουν για την έκδοση των βιβλίων τους (χαρτί, τυπογραφικά, μακέτες, στοιχειοθεσία, επιμέλεια κλπ.).

Τούτο όμως, δεν σημαίνει ότι, πλέον, υπό την ισχύ του ν. 4172/2013 δύνανται να φορολογούνται ως εισόδημα τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Τούτο – πλην άλλων – **θα αντέβαινε και στο άρθρο 78 του Συντάγματος** που επιβάλλει την φορολόγηση, με φόρο εισοδήματος, μόνον των εισοδημάτων του φορολογουμένου, δηλαδή του ποσού που προκύπτει από την αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα μιας δραστηριότητας (ΣτΕ 1432/2003 πρβλ. ΣτΕ ΟΛ. 1840/13, ΣτΕ 1164-8/2014, ΣτΕ 2972/2011, ΣτΕ 3544/2008).

Επιπλέον, ναι μεν για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2014 και μετά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 1-71 του ν. 4172/2013, πλην όμως ο τελευταίος αυτός νόμος ουδόλως και σε καμία διάταξη αυτού δεν καταργεί τον προϋφιστάμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι διατάξεις του τελευταίου αυτού νόμου (2238/1994) σε περιπτώσεις που ο ν. 4172/2013 αφήνει αρρύθμιστες, όπως η φορολόγηση των εισοδημάτων από δραστηριότητες όπως η αυτοέκδοση βιβλίων από πανεπιστημιακούς καθηγητές, όπου ο υπόχρεος δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει έξοδα από τα συνολικά έσοδά του, χωρίς όμως να είναι - και Συνταγματικά – επιτρεπτή η φορολόγηση του συνόλου των ως άνω ακαθαρίστων εσόδων ως εισοδημάτων.

Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι και επί των ανωτέρω ποσών, έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του ν. 2238/1994 και των ανωτέρω μνημονευόμενων ΠΟΛ και να φορολογηθούν το ποσά αυτά, όχι στο σύνολό τους, αλλά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 22% επ' αυτών.

2.Από συγγνωστή νομική πλάνη περί των εφαρμοστέων διατάξεων δήλωσε τα παραπάνω ποσά αυτούσια (αντί του 22% αυτών) στους μνημονευόμενους ως άνω κωδικούς των ως άνω δηλώσεών μου.

3.Με την ως άνω τροποποιητική δήλωση ζήτησε να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματός του ,των ως άνω φορολογικών ετών 2014 και 2015 βάσει της δηλώσεώς του αυτής και να του επιστραφεί το αχρεωστήτως καταβληθέν ποσό φόρου που θα προκύψει για έκαστο των ανωτέρω ετών .

Επειδή με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1088/17-4-2015 , δόθηκαν οδηγίες στις Δ.Ο.Υ , σχετικά με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2014, με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου καθώς και για τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Ειδικότερα στο άρθρο 4 παρ. 5β και υπό τον τίτλο ΠΙΝΑΚΑΣ 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα) αναφέρεται ότι : β. Στον Υποπίνακα Γ2 του ΠΙΝΑΚΑ 4 δηλώνονται ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη/ζημιές και οι παρακρατηθέντες-προκαταβλητέοι φόροι των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα για τους επιτηδευματίες που είτε τηρούν βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ είτε είναι απαλλασσόμενοι /μη υπόχρεοι σε βιβλία του Κ.Φ.Α.Σ (κωδ. 401,402-425,426-413,414-415,416-601,602-605-606)....δ. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη επιτηδευματίες και μη υποβάλλοντες Ε3 (κωδ. 403,404)... στ. Το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσων έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με λογιστικό προσδιορισμό (έντυπο Ε3) ενώ για τους μη επιτηδευματίες φορολογείται εξ ολοκλήρου, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες.

Συνεπώς στους κωδικούς 403-404 συμπληρώνονται τα ακαθάριστα έσοδα που προέρχονται από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας στην ΕΛΛΑΔΑ από όσους δεν είναι επιτηδευματίες και δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων.

Τέτοια πρόσωπα μπορεί να είναι αυτοί, που έχουν ευκαιριακή άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Στους κωδικούς αυτούς καταχωρούνται και τα ακαθάριστα έσοδα του εισηγητή του δημοσίου ή ιδιωτικού υπαλλήλου ή συνταξιούχου που δεν είναι επαγγελματίας , από άλλη δραστηριότητα.

Τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται στο σύνολο τους, χωρίς να αφαιρούνται επιχειρηματικές δαπάνες.

Επειδή οι κωδικοί αυτοί είναι προσυμπληρωμένοι (σχετ. ΠΟΛ 1025/2017 ,σχετ. το υπ. αρ. πρωτ. Δ12 Α 1016121ΕΞ 2015/3-2-2015) έγγραφο της Υποδ/νσης Α Άμεσης Φορολογίας

Τμήμα Α) και ήδη καταχωρημένα ποσά δεν αλλάζουν , εκτός αν ο φορολογούμενος απευθυνθεί στον αποστολέα των στοιχείων, ο οποίος θα πρέπει να κάνει δεκτό ότι υπάρχει λάθος στην βεβαίωση.

Επειδή στους κωδικούς 605-606 (οι οποίοι είναι επίσης προσημπληρωμένοι) και συμπληρώνονται τα ποσά του φόρου, που παρακρατήθηκαν κατά την πληρωμή στους ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα .Στους ίδιους κωδικούς συμπληρώνεται και η παρακράτηση φόρου 20% στις αμοιβές προσώπων, που δεν είναι επαγγελματίες και δεν έχουν υποχρέωση από τον νόμο να εκδώσουν φορολογικό στοιχείο. Τα εισοδήματα ,στα οποία γίνεται η παρακράτηση θα πρέπει να έχουν δηλωθεί στους κωδικούς 425-426,403-404,409-410.

Επειδή λαμβανομένου υπόψη των ως άνω ισχυουσών διατάξεων ,νομίμως φορολογήθηκαν τα ποσά που καταχωρήθηκαν από το ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΘΝΙΚΗΣ ΠΑΙΔΕΙΑΣ στον κωδικό αριθμό 403 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015 του προσφεύγοντος και νομίμως καταχωρήθηκαν τα ποσά των παρακρατηθέντων φόρων στον κωδικό αριθμό 605.

Ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι ναι μεν, ισχύουν πλέον στην φορολογία εισοδήματος οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) σύμφωνα με το άρθρο 72 παρ. 1 του ίδιου νόμου, πλην όμως ο νόμος αυτός ενώ στο άρθρο 38 αυτού ρυθμίζει την φορολόγηση των εισοδημάτων από πνευματικά δικαιώματα σε ποσοστό 20% (αυτοτελώς) αφήνει παντελώς αρρύθμιστο το ζήτημα της φορολόγησης των εσόδων των αυτοεκδοτών – δημοσίων υπαλλήλων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία και, για το λόγο αυτό, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν και να εκπέσουν του εισοδήματός τους για επανεκκαθάριση των παραπάνω φορολογικών δηλώσεων με ποσά που ο ίδιος προσδιορίζει ως φορολογητέα , αντίκειται **στο άρθρο 78 του Συντάγματος** που επιβάλλει την φορολόγηση, με φόρο εισοδήματος, μόνον των εισοδημάτων του φορολογουμένου, δηλαδή του ποσού που προκύπτει από την αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα μιας δραστηριότητας (ΣτΕ 1432/2003 πρβλ. ΣτΕ ΟΛ. 1840/13, ΣτΕ 1164-8/2014, ΣτΕ 2972/2011, ΣτΕ 3544/2008), είναι αβάσιμος , διότι η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994 και σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της 19/3/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του , ΑΦΜ....., κατοίκου ΓΛΥΚΩΝ ΝΕΡΩΝ , οδός , Τ.Κκατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης , επί της με αρ. πρωτ./8-12-2017 αίτησης για την τροποποίηση των δηλώσεων φόρου εισοδήματος των φορολογικών ετών 2014 και 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ ΚΟΡΩΠΙΟΥ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1.Φορολογικό έτος 2014 ποσό φόρου :1737,77€.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 21/1/2016 Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου Έτους 2014 (ΑΧΚ.....) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

2.Φορολογικό έτος 2015 ποσό φόρου:3.891,04€.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 21/1/2016 Πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου Έτους 2015 (ΑΧΚ.....) της Γ.Γ.Δ.Ε και είναι καταβλητέο εντός των προθεσμιών που αναγράφονται επ' αυτού.

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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 .

