



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ



Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/12/2017
Αριθμός απόφασης:6449

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604553
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).

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. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

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

ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).

2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **20/09/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», **ΑΦΜ** «.....», κάτοικο Ηρακλείου Κρήτης, επί της οδού «.....», **κατά της με αριθμ. ειδοποίησης «.....» (αριθμ. ΧΚ «.....»/5) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε.** και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την με αριθμ. ειδοποίησης «.....» (αριθμ. ΧΚ «.....»/5) **πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε.**, της οποίας ζητείται η ακύρωση .

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **20/09/2017** και 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:

Με την **με αριθμ. ειδοποίησης «.....» (αριθμ. ΧΚ «.....»/5) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε** η οποία εκδόθηκε την 01/09/2017, βάσει της με υπ' αριθμ. «.....» υποβληθείσης (από κοινού από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του) αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2016, προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής **20.543,63 €**.

Συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλε την με αριθμό «.....»/20-07-2017 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 με επιφύλαξη, σύμφωνα με την οποία περιλήφθηκε στον κωδικό 403 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» ποσό **34.235,75 ευρώ**, από τα οποία ποσό 8.750,00 ευρώ καταβλήθηκε από το Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο και ποσό 25.485,75 ευρώ από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας. Για το ποσό των **25.485,75 ευρώ** ο προσφεύγων διατύπωσε επιφύλαξη, η οποία έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου «.....»/07-08-2017 και στην οποία προβάλλει ότι εσφαλμένα περιλήφθηκε στον κωδικό 403 το ποσό αυτό, χωρίς την δυνατότητα αφαίρεσης δαπανών και με αυξημένο φορολογικό συντελεστή, αλλά έπρεπε να συμπεριληφθεί στον κωδικό 671 «δικαιώματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης που εισπράττονται και δεν αφορούν την επιχειρηματική σας δραστηριότητα», το καθαρό εισόδημα, το οποίο όφειλε να προσδιορισθεί εξωλογιστικώς με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρού κέρδους 19%.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ την 01/09/2017 προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω αρχικής δήλωσης χωρίς να αποδεχθεί την επιφύλαξη του προσφεύγοντος και εκδόθηκε η προσβαλλόμενη με αριθμ. ειδοποίησης «.....» (αριθμ. ΧΚ «.....»/5) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί μερικά ή ολικά η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Εσφαλμένα το ποσό των 25.485,75 ευρώ που προέρχεται από αποζημίωση για τη δραστηριότητα της συγγραφής και έκδοσης πανεπιστημιακών διδακτικών συγγραμμάτων για τους φοιτητές, ως εν ενεργεία Καθηγητής του ΕΜΠ, καταχωρήθηκε από το Υπουργείο Παιδείας στον κωδικό 403 αλλά θα έπρεπε να καταχωρηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 64 παρ.2 περ.ββ του ν.4172/2013, στους κωδικούς 671 και 679 της δήλωσης.
2. Από το ποσό των 25.485,75 ευρώ, ποσό 23.194,50 ευρώ αφορά αξία βιβλίων που διανεμήθηκαν στους φοιτητές το έτος 2015 και θα έπρεπε να μεταφερθεί στο φορολογικό έτος 2015.
3. Νομική πλημμέλεια λόγω εσφαλμένης εφαρμογής των άρθρων 7 παρ.1 και 2β, 21 και 22 του ν.4172/2013. Εφόσον το ποσό που έλαβε από συγγραφική δραστηριότητα θεωρείται έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα θα πρέπει να αφαιρεθούν όλες οι δαπάνες που αφορούν την παραγωγή και την έκδοση των βιβλίων.

- 4.Εσφαλμένα και αυθαίρετα ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου εφάρμοσε τις διατάξεις των άρθρων 7 και 9 του ν.4172/2013 και υπήγαγε το εισόδημα από την συγγραφή βιβλίων μαζί με τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες ως καθηγητής ΑΕΙ, στον αυξημένο φορολογικό συντελεστή του άρθρου 15 και όχι σε αυτόν του άρθρου 38 του ίδιου νόμου που προβλέπεται για τον εκδότη-συγγραφέα δημόσιο υπάλληλο.(σχετική η ΠΟΛ1042/26-01-2015 και έγγραφο με αριθμ.πρωτ.ΔΕΑΦΑ1084342ΕΞ2015 της Γ.Γ.Δ.Ε.)
- 5.Η δραστηριότητα της συγγραφής και έκδοσης πανεπιστημιακών συγγραμμάτων γίνεται για την εκπλήρωση διδακτικών υποχρεώσεων που επιβάλλονται σε αυτούς από την ιδιότητά τους ως διδασκόντων καθηγητών και δημοσίων λειτουργών (άρθρο 1 ν.2530/1997, άρθρο 22 του ν.2083/1992 και άρθρο 16 και 31 του ν.4009/2011) και όχι ως άσκηση επιχειρήσεως για τον λόγο αυτό θα πρέπει το καθαρό εισόδημα να προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με συντελεστή 19% (σχετ.110210/15080/Γ00013/ΠΟΛ1276 Υπουργική Απόφαση).
- 6.Εσφαλμένα το υπό κρίση ποσό χαρακτηρίσθηκε ως εισόδημα προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα ενώ αποτελεί αμοιβή πνευματικού δικαιώματος.
- 7.Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου έναντι των μεταβολών της ερμηνείας της φορολογικής διοίκησης καθώς και παράβαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της ίσης κατανομής των φορολογικών βαρών κατ' άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος.

Επειδή εν συνεχεία με την **παράγραφο 25 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του Ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν.2238/1994 (Α' 151), συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου. Ως εκ τούτου οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εξωλογιστικού προσδιορισμού βασιζόμενοι στις προϊσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 3 του άρθρου 21 του Ν. 4172/2013** :

«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...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της **παραγράφου 1 του άρθρου 38 του Ν. 4172/2013** :

«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.

Επειδή σύμφωνα με την απόφαση **ΠΟΛ 1042/2015** με θέμα τη “Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε.” της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, που επικαλείται ο προσφεύγων:

«...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) προνομίων,

v) σχεδίων ή υποδειγμάτων,

vi) σχεδιαγραμμάτων,

vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή...».

Επειδή με την **υποπαράγραφο (1γ) του άρθρου 39 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)** δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής Ε.Λ.Π. οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή σύμφωνα με το υπ’αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ2015 (18-6-2015) έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης : «1.Εφαρμογή του

αφορολόγητου στο επίδομα βιβλιοθήκης 2. Συγγραφικά δικαιώματα συγγραφέων που είναι δημόσιοι υπάλληλοι και εισοδήματα από συμμετοχή σε σεμινάρια»,:

«τα εισοδήματα από τα πνευματικά δικαιώματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται από την 01/01/2014 και εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΚΦΕ και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), με την οποία εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Για την φορολογική μεταχείριση των δικαιωμάτων έχει εκδοθεί η ΠΟΛ. 1042/26-01-2015 εγκύκλιος. Οι φορείς που καταβάλλουν τα δικαιώματα εκδίδουν χειρόγραφο βεβαίωση αμοιβών για φορολογική χρήση, χωρίς να αποστείλουν ηλεκτρονικά αρχεία. Τα συγγραφικά δικαιώματα αναγράφονται στους κωδικούς 671-672 και φόρος που παρακρατήθηκε στους κωδικούς 679-680.»

Επειδή εξάλλου, στο υπ'αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016 (25-7-2016) έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης "Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων συγγραφέων που είναι δημόσιοι υπάλληλοι-καθηγητές πανεπιστημίου και ΤΕΙ" διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που ο συγγραφέας, ακόμη και αν είναι δημόσιος υπάλληλος, που έχει απαλλαχτεί από την τήρηση βιβλίων, συγγράφει, τυπώνει, εκδίδει και πουλάει μόνος του τα βιβλία του, δηλαδή τα εκμεταλλεύεται ο ίδιος (αυτοεκδότης), τότε αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (από μη επιτηδευματία), που από την 1/1/2014 θεωρείται εισόδημα του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε (ν.4172/2013) και φορολογείται στο σύνολο του με την κλίμακα του άρθρου 29. Οι υπόχρεοι αυτοί δεν είναι επιτηδευματίες, δεν είναι υπόχρεοι τήρησης βιβλίων και ως εκ τούτου δεν συμπληρώνουν έντυπο Ε3 και δεν δύναται να εκπέσουν δαπάνες.

Επειδή στην απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ΠΟΛ 1034/2017 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή» μεταξύ άλλων ορίζεται:

«- Πίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16.

Εάν δηλώνεται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθωτή εργασία/συντάξεις, η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται στο φόρο κλίμακας που προκύπτει μόνο από το εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

α. Στον υποπίνακα Γ2 του ΠΙΝΑΚΑ 4, δηλώνονται τα ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη/ ζημίες και οι παρακρατηθέντες - προκαταβλητέοι φόροι των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα για τους επιτηδευματίες είτε τηρούν βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π., είτε είναι απαλλασσόμενοι/μη υπόχρεοι σε βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π. (κωδ.: 401-402, 425-426, 413-414, 415-416, 601-602, 605-606).

Περιλαμβάνονται και οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες (πρώην Ζ΄ πηγή άρθρου 48 του Ν. 2238/1994), οι οποίοι πλέον θεωρούνται ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά μη έχοντες την εμπορική ιδιότητα.

β. Περιλαμβάνονται τα εισοδήματα ημεδαπής (κωδ. 401-402) και αλλοδαπής προέλευσης, (κωδ.: 411-412).

γ. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη επιτηδευματίες και μη υποβάλλοντες Ε3. (κωδ.: 403-404).

δ. Περαιτέρω, προβλέπεται η δήλωση του εισοδήματος όταν ο καταβάλλων τις αμοιβές δεν αποστέλλει ηλεκτρονικά την πληροφορία για το δικαιούχο του ανάλογου εισοδήματος (κωδ.: 409,410), και του παρακρατηθέντος φόρου (κωδ.: 611-612).

ε. 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».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων εκτός της πανεπιστημιακής του δραστηριότητας, είναι και **αυτοεκδότης - συγγραφέας**, ήτοι με δικά του έξοδα συγγραφής, εκτύπωσης και διακίνησης των βιβλίων διαθέτει τα συγγράμματα του μέσα από το σύστημα "Εύδοξος", οπότε και εισπράττει το αντίτιμο της πώλησης από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας. Για το φορολογικό έτος 2016 όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών 2016 ο προσφεύγων έλαβε από το Υπουργείο παιδείας το ποσό των **25.485,75 ευρώ** για την δραστηριότητα συγγραφής και έκδοσης πανεπιστημιακών διδακτικών συγγραμμάτων για τους φοιτητές ως εν ενεργεία καθηγητής του ΕΜΠ.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες το ποσό των **25.485,75 ευρώ**, για το οποίο ο προσφεύγων δήλωσε επιφύλαξη, διότι θεωρεί ότι έπρεπε να συμπεριληφθεί στον κωδικό 671 της δήλωσης ως συγγραφικά δικαιώματα, αποτελεί εισόδημα από προμήθεια βιβλίων και όχι ως εισόδημα από συγγραφικά δικαιώματα και δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις του άρθρου 38 του ν.4172/2013 καθότι δεν συντρέχει περίπτωση εισοδήματος που αποκτήθηκε ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας. Τουναντίον, ο προσφεύγων ως αυτοεκδότης συγγραφέας εξέδιδε και διέθετε μόνος του τα βιβλία του στο Υπουργείο Παιδείας και όχι μέσω εκδοτικού οίκου και ως εκ τούτου δεν λάμβανε συγγραφικά δικαιώματα από εκδότη για τη διάθεση των βιβλίων του. Συνεπώς ορθώς το εν λόγω εισόδημα από τη διανομή πανεπιστημιακών του συγγραμμάτων, συμπληρώθηκε αυτόματα στον κωδικό 403 και φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και επ' αυτού έγινε παρακράτηση από το Υπουργείο Παιδείας με συντελεστή 4%, ο οποίος αντιστοιχεί στην προμήθεια αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 παρ.2ββ του ν.4172/2013, καθώς ο προσφεύγων εκδίδει και διανέμει ο ίδιος τα βιβλία του, χωρίς να προκύπτει ανάθεση και εκμετάλλευση αυτών σε κάποιο εκδοτικό οίκο, διότι στην περίπτωση αυτή, ο εκδοτικός οίκος ως αρμόδιος φορέας που καταβάλλει τα εν λόγω δικαιώματα εκδίδει χειρόγραφη βεβαίωση αμοιβών για φορολογική χρήση, χωρίς να αποστέλλει ηλεκτρονικά αρχεία.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι πρέπει να αφαιρεθούν από τα υπό κρίση ακαθάριστα έσοδα όλες οι δαπάνες που αφορούν την παραγωγή και την έκδοση των βιβλίων, ωστόσο ο προσφεύγων ως καθηγητής ΕΜΠ, δεν είναι υπόχρεος σε βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π. και συνεπώς σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και οδηγίες (ΠΟΛ 1034/2017) για τους μη επιτηδευματίες δεν αναγνωρίζονται δαπάνες.

Επειδή στο **άρθρο 8 παρ.4 του ν.4172/2013** ορίζεται ότι :

«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.».

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι το μεγαλύτερο μέρος του ποσού των 25.485,75 ευρώ αφορά βιβλία που διανεμήθηκαν στους φοιτητές το έτος 2015 και ένα μικρό μέρος αφορά το έτος 2016. Ωστόσο από την εικόνα αποδοχών 2016 το εν λόγω ποσό εμφανίζεται ότι αφορά μόνο το έτος 2016, ενώ σε κάθε περίπτωση η φορολόγηση διενεργείται κατά τον χρόνο είσπραξης και όχι κατά τον χρόνο διανομής των βιβλίων.

Επειδή 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 η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των, 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 με ημερομηνία κατάθεσης **20/09/2017** και αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», **ΑΦΜ** «.....» ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση :

Φορολογικό έτος 2016:

Ποσό πληρωμής: 20.543,63 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό ειδοποίησης «.....» Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2016 της Α.Α.Δ.Ε..

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α5**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

Ακριβές αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 .