



ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Καλλιθέα, 07/03/2017

Αριθμός απόφασης: 1866

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα
Τηλ. : 213 1604 526
FAX : 213 1604 567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

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

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

γ. Της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν.4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94).

δ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

ε. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

στ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. 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.

4. Την από 08/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός κατά της με αρ. ειδοποίησης/2016 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών

προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Την με αρ. ειδοποίησης/2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/11/2016 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αρ. ειδοποίησης/2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Γ.Γ.Δ.Ε φορολογικού έτους 2015 προέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 10.286,48 €.

Ο προσφεύγων υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγο του την με αριθμ./2016 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 με επιφύλαξη, δηλώνοντας α) εισόδημα από μισθωτή εργασία ποσό ύψους € 23.651,18 στο κωδικό 301 της φορολογικής δήλωσης του, το οποίο προέρχεται από μισθούς και ημερομίσθια από την ακαδημαϊκή του ενασχόληση στο Τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του Τ.Ε.Ι. Στερεάς Ελλάδος και β) εισόδημα από “επιχειρηματική δραστηριότητα” για μη επιτηδευματίες συνολικού ύψους 74.343,40 € το οποίο προέρχεται από ακαθάριστα έσοδα i) από διανομή πανεπιστημιακών συγγραμμάτων ύψους 62.048,40 € και ii) από την ενασχόληση του στο Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο ως Καθηγητής - Σύμβουλος ύψους 10.246,00 €, το οποίο με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών (ΠΟΛ. 1274/2015) ήταν προσυμπληρωμένο στο κωδικό 403 της φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντος ως εισόδημα από “επιχειρηματική δραστηριότητα” για μη επιτηδευματίες.

Ο προσφεύγων υπέβαλε στις 12-6-2016 στο αρμόδιο Τμήμα της Δ.Ο.Υ τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015 με την οποία αιτείται τη διαγραφή του ποσού των 62.048,40 € από τον κωδικό 403 και τη μεταφορά αυτού στον κωδικό 671 ισχυριζόμενος ότι το ανωτέρω ποσό των 62.048,40 € εσφαλμένα δηλώθηκε στον κωδικό 403, αντί του ορθού που είναι ο κωδικός 671, ο οποίος αντιστοιχεί σε δικαιώματα (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης που εισπράττονται και δεν αφορούν επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την τροποποίηση ή ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Εσφαλμένη εφαρμογή του άρθρου 21 παρ. 3 του Ν. 4172/2013, καθώς το εν λόγω εισόδημα από τη διάθεση των βιβλίων δεν αποτελεί επιχειρηματική συναλλαγή αλλά αποτελεί εισόδημα από πνευματικά δικαιώματα από φυσικό πρόσωπο που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς είναι εκπαιδευτικός της τριτοβάθμιας εκπαίδευσης.
- Μη εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 38 του Ν. 4172/2013. Το εν λόγω εισόδημα θα έπρεπε να φορολογηθεί με τη μορφή του εισοδήματος προερχόμενο από δικαίωμα που αφορά

επιστημονικό έργο, ήτοι με παρακράτηση φόρου με συντελεστή 20 %, εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και χωρίς επιπλέον επιβάρυνση της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης.

- Μη εφαρμογή της ΠΟΛ 1042/26-01-2015 της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων.
- Παραβίαση των αρχών της χρηστής διοίκησης και της προστασίας της εμπιστοσύνης του φορολογούμενου έναντι των μεταβολών της ερμηνείας της φορολογικής διοίκησης.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν. 4308/2014 :

«Άρθρο 1

....2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.

....

Άρθρο 39

Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Επειδή επομένως σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (περ. γ, παρ. 1, άρθρο 39 του Ν. 4308/2014), δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι, ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς και δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παραπάνω νόμου, δηλαδή δεν τηρούν αρχεία (λογιστικά βιβλία) και δεν εκδίδουν στοιχεία.

Επειδή 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 την αντίστοιχη αποζημίωση από το Υπουργείο Παιδείας.

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, 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.

Επειδή σύμφωνα με τη 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 σύμφωνα με το υπ’αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ2015 (18-6-2015) έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/νση 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 χειρόγραφη βεβαίωση αμοιβών για φορολογική χρήση, χωρίς να αποστέλουν ηλεκτρονικά αρχεία. Τα συγγραφικά δικαιώματα αναγράφονται στους κωδικούς 671-672 και φόρος που παρακρατήθηκε στους κωδικούς 679-680.»

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι εν προκειμένω, είτε εάν πρόκειται για μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη του προσφεύγοντος με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή είτε εάν πρόκειται για συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά από μέρους του με σκοπό την επίτευξη κέρδους, αντιμετωπίζεται φορολογικά ως εισόδημα από προμήθεια βιβλίων και όχι ως εισόδημα από συγγραφικά δικαιώματα καθώς ο προσφεύγων εκδίδει και διαθέτει μόνος του τα βιβλία του στο Υπουργείο Παιδείας από όπου λαμβάνει το αντίτιμο της πώλησης τους.

Επομένως το εν λόγω εισόδημα ύψους 62.048,40 € από τη διανομή πανεπιστημιακών συγγραμμάτων του προσφεύγοντος, δεν εμπίπτει σε καμία από τις περιπτώσεις του άρθρου 38 του Ν. 4172/2013 και της ΠΟΛ 1042/2015, που αναφέρονται σε εισοδήματα από δικαιώματα 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.

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 επιτηδευσματία), 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.

Επομένως ορθώς το εν λόγω εισόδημα του προσφεύγοντος ύψους 62.048,40 €, από τη διανομή πανεπιστημιακών του συγγραμμάτων, συμπληρώθηκε αυτόματα στον κωδικό 403 και φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γιατί ο προσφεύγων εκδίδει ο ίδιος τα βιβλία του, χωρίς να έχει αναθέσει την εκμετάλλευση αυτών σε κάποιο εκδοτικό οίκο, ο οποίος ως αρμόδιος φορέας που καταβάλλει τα εν λόγω δικαιώματα εκδίδει χειρόγραφη βεβαίωση αμοιβών για φορολογική χρήση, χωρίς να αποστέλλει ηλεκτρονικά αρχεία

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 συνέχεια της προηγούμενης σκέψης, η αρχή της νομιμότητας συνεπάγεται την υποχρέωση της Δημόσιας Διοίκησης, δηλαδή των δημόσιων νομικών προσώπων και των οργάνων τους, να τηρούν τους ανωτέρω κανόνες. Ως εκ τούτου, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των αρχών της χρηστής διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων .

Επειδή 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.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ/08-11-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος του, ΑΦΜ:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2015

Ποσό Πληρωμής: 10.286,48 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αρ. ειδοποίησης/2016 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2015 (ΑΧΚ) της Γ.Γ.Δ.Ε.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΦΗΡΑΣ

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 .