



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 14-01-2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης:54

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 54630 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-333267
ΦΑΞ : 2313-333258
E-Mail : ded.thess1@n3.syzefxis.gov.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 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 ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
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' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 18/09/2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ:....., κατά της με αριθμό ειδοποίησης/21-08-2018 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 (αριθμός δήλωσης) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.
4. Τη με αριθμό ειδοποίησης/21-08-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 (αριθμός δήλωσης) της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων της οποίας ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18-09-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με τη με αριθμό ειδοποίησης/21-08-2018 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 προέκυψε για τον προσφεύγοντα ποσό κύριου φόρου ύψους 3.688,20€, προκαταβολή φόρου εισοδήματος ύψους 3.283,08€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.366,84€ και για τη σύζυγό του τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι ποσό φόρου για καταβολή 8.988,12€.

Ο προσφεύγων συνυπέβαλε με τη σύζυγό του την υπ'αριθμ..... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος με επιφύλαξη, όπου στο έντυπο Ε1 ήταν προσυμπληρωμένος ο κωδικός 403 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» με το ποσό των 18.239,35€ που αφορούσε σε αμοιβή που του κατέβαλε το Υπουργείο Παιδείας για τη διάθεση του πανεπιστημιακού του συγγράμματος. Ειδικότερα, ο προσφεύγων, ως καθηγητής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Κεντρικής Μακεδονίας, κατά το έτος 2017 εξέδωσε ο ίδιος τα βιβλία του τα οποία διανεμήθηκαν στα Πανεπιστήμια και στα ΤΕΙ της χώρας και έλαβε από το Υπουργείο Παιδείας ως αμοιβή το ποσό των 18.239,35€ για το οποίο παρακρατήθηκε φόρος 729,58€. Η αρμόδια ΔΟΥ Έδεσσας απέρριψε την επιφύλαξη και εξέδωσε την προσβαλλόμενη πράξη.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Παράβαση των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 38 και της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του Ν 4172/2013
- Παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας (άρθρο 4 παρ.1,2 του Συντάγματος)
- Παραβίαση της αρχής της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς το κράτος

Προς επίρρωση των ισχυρισμών του επικαλείται τα με αριθμό πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ 2015/18-06-2015 και ΔΕΑΦ Α 1030679 ΕΞ 2016 έγγραφα της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών προς την Πανελλήνια Ομοσπονδία Συλλόγων Διδακτικού και Ερευνητικού Προσωπικού και προς το Υπουργείο Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων αντίστοιχα.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 25 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013 *“ 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”*

Επειδή, σύμφωνα με τις παραγράφους 1 και 2 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.

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, στην παράγραφο 3 του άρθρου 40 του Ν 4172/2013 ορίζεται ότι “3. Τα δικαιώματα φορολογούνται με συντελεστή είκοσι (20%)”

Επειδή, στην παράγραφο 4 του με αριθμό πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ 2015/18-06-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α΄ , ορίζεται ότι “4. 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 αποστέλλουν ηλεκτρονικά αρχεία. Τα συγγραφικά δικαιώματα αναγράφονται στους κωδικούς 671-672 και φόρος που παρακρατήθηκε στους κωδικούς 679-680.”

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 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. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη 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.”

Επειδή, κατόπιν του με αριθμό πρωτ.13322/B3/27-01-2016 εγγράφου ερωτήματος του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων, Γενική Διεύθυνση Οικονομικών Υπηρεσιών προς τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης, Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση εσόδων από πώληση βιβλίων συγγραφέα δημοσίου ή ιδιωτικού υπαλλήλου, μη υπόχρεου σε τήρηση βιβλίων, ο οποίος εκδίδει με δικά του έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτει έναντι αμοιβής, εκδόθηκε η με αριθμό πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1030679ΕΞ2016/26-02-2016 έγγραφη απάντηση της ανωτέρω υπηρεσίας με την οποία διευκρινίστηκε ότι τα έσοδα από την πώληση βιβλίων συγγραφέα δημοσίου ή ιδιωτικού υπαλλήλου, μη υπόχρεου σε τήρηση βιβλίων, ο οποίος εκδίδει με δικά του έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτει έναντι αμοιβής, αποτελούν εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κατά την καταβολή ή την έκδοση σχετικής εντολής πληρωμής, η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων υποχρεούται να παρακρατήσει φόρο με συντελεστή 4% σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην περίπτωση ββ΄της παραγράφου 2 του άρθρου 64 του Ν 4172/2013. Τέλος, κατά την υποβολή του αρχείου βεβαιώσεων για το σχετικό φορολογικό έτος, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1274/30-12-2015, η ως άνω αρμόδια υπηρεσία αποστέλλει τις αμοιβές αυτές ως αμοιβές από επιχειρηματική δραστηριότητα με τον κωδικό 6 (ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσόμενων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων).

Επειδή, με τις επικαλούμενες από τον προσφεύγοντα διατάξεις των άρθρων 38 και 40 του Ν 4172/2013 αλλά και με το επίσης επικαλούμενο από τον προσφεύγοντα έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης με αριθμό πρωτ.ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ2015/18-06-2015 ορίζεται και διευκρινίζεται η φορολογική αντιμετώπιση των εισοδημάτων που αποτελούν πνευματικά δικαιώματα.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης ενδικοφανούς προσφυγής προκύπτει ότι ο προσφεύγων είναι δημόσιος υπάλληλος (Καθηγητής του Τεχνολογικού Εκπαιδευτικού Ιδρύματος Κεντρικής Μακεδονίας) μη υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων ο οποίος προέβη με δικά του έξοδα στην έκδοση βιβλίων τα οποία διατέθηκαν στα Πανεπιστήμια και ΤΕΙ της χώρας. Συνεπώς, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις τα έσοδα από την ως άνω δραστηριότητα δεν αποτελούν εισόδημα από πνευματικά δικαιώματα αλλά εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι με την ως άνω φορολόγηση παραβιάζεται η αρχή της ισότητας των διατάξεων του άρθρου 4 του Συντάγματος και ακολουθεί η αρχή της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του φορολογούμενου προς το κράτος.

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

Επειδή, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακύρωσης ενώπιον του ΣΤΕ.

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.

Κατά συνέπεια, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της υπ' αριθ./18-09-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ:.....

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:

- **Φορολογικό Έτος 2017**

Ποσό Πληρωμής:8.988,12€

Το παραπάνω ποσό προέκυψε από τη με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
Α8-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΖΑΧΑΡΑΚΗ ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ

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.