



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 20 /12/2019
Αριθμός απόφασης: 3638

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604559
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 τροποποιήθηκε και ισχύει

β. του άρθρου 10 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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει.

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.

4.Τη με ημερομηνία κατάθεσης 21/8/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμ. ειδοποίησης/29-7-2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Α.Α.Δ.Ε. και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5.Την με αριθμ. ειδοποίησης/29-7-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 της Α.Α.Δ.Ε, που αφορά την αριθ. δήλωση της οποίας ζητείται η τροποποίηση .

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ν.ΙΩΝΙΑΣ, ΑΤΤΙΚΗΣ.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 21/8/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Σύντομο Ιστορικό

Εκ μέρους του προσφεύγοντα υποβλήθηκε ηλεκτρονικά η με αριθ. /27-7-2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με επιφύλαξη.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ως καθηγητής Πανεπιστημίου έχει δηλώσει α) εισόδημα από μισθούς ποσό 68.526,90 ευρώ, β) στον κωδικό 403 του υποπίνακα 4Γ2 ποσό 47.889,48 ευρώ ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες το οποίο προέρχεται από διανομή πανεπιστημιακών συγγραμμάτων και γ) μερίσματα –τόκοι-δικαιώματα 83,05 ευρώ.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή και να ακυρωθεί μερικά η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι από το ανωτέρω ποσό των 47.889,48 ευρώ, ποσό 40.212,48 ευρώ που προέρχεται από αμοιβή για συγγραφικά δικαιώματα, εσφαλμένα δηλώθηκε στον κωδικό 403 του πιν.Γ2 της δήλωσης φόρου εισοδήματος, αντί του ορθού που είναι ο κωδικός 671, ο οποίος αντιστοιχεί σε δικαιώματα ημεδαπής προέλευσης που εισπράττονται και δεν αφορούν επιχειρηματική δραστηριότητα, και να φορολογηθεί αυτοτελώς ως δικαίωμα.

Επικαλείται δε την απόφαση 302/2019 του Μονομελούς Πρωτοδικείου Ηρακλείου, την απόφαση του ΣτΕ 4222/1986 και τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ.1 του ν.4172/2013.

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 (κηοννί)ονν, 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 (άοννηιοθάίηα) 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:

Ι. Το εισόδημα που αποκτάται:

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

ι) 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 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 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. Α 1041/2019 με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2018, 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.

.....

α.

β.....

γ.

δ.....

ε. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη υπόχρεους σε υποβολή Ε3, δηλαδή φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο (κωδ. 403-404), οι οποίοι είναι μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων κατά τις διατάξεις των Ε.Λ.Π., φορολογούνται εξ' ολοκλήρου επί των ακαθαρίστων εσόδων, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή υπάγονται και οι αυτοεκδότες, δηλαδή οι συγγραφείς που έχουν απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων και συγγράφουν, τυπώνουν, εκδίδουν και προωθούν τα βιβλία τους, χωρίς να έχουν παραχωρήσει την εκμετάλλευση σε κάποιο εκδοτικό οίκο (ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ2016/25.7.2016 έγγραφο).

.....

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 2018 όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών ο προσφεύγων έλαβε από το Υπουργείο παιδείας το ποσό των 40.212,48 ευρώ για την δραστηριότητα συγγραφής και έκδοσης πανεπιστημιακών διδακτικών συγγραμμάτων για τους φοιτητές ως εν ενεργεία καθηγητής Πανεπιστημίου.

Επειδή σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις και οδηγίες το ποσό των 40.212,48 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 Πανεπιστημίου, 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 21/8/2019 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ

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

Φορολογικό έτος 2018:Ποσό πληρωμής: 44.858,82€ (ως αριθμός ειδοποίησης Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2018 ΑΑΔΕ)

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΕΠΟΠΤΗΣ Α1
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΑΙΚ.ΔΗΜΗΤΡΙΑΔΟΥ

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 .