



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 24/12/2019

Αριθμός απόφασης: 3706

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

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 1064/28.04.2017 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 αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών. «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, με Α.Φ.Μ., κατοίκου, οδός κατά της με αρ. ειδοποίησης/2019 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε φορολογικού έτους 2018 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη με αριθμ. ειδοποίησης/2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ (ΑΧΚ/.....), φορολογικού έτους 2018, της οποίας ζητείται η ακύρωση ή τροποποίηση.

6. Τις απόψεις της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26/07/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο

σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την από 11-07-2019 και με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος της ΑΑΔΕ (ΑΧΚ/.....), φορολογικού έτους 2018, προέκυψε συνολικό ποσό πληρωμής φόρου ύψους 77.612,59 €.

Ο προσφεύγων υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγο του την με αριθμ./2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 με επιφύλαξη, δηλώνοντας: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία ποσό ύψους € 26.538,97 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 και β) εισόδημα από “επιχειρηματική δραστηριότητα” για μη επιτηδευματίες συνολικού ύψους 98.802,66 € το οποίο προέρχεται από ακαθάριστα έσοδα i) από διανομή πανεπιστημιακών συγγραμμάτων για τα ακαδημαϊκά έτη 2015-2016 και 2016-2017 ύψους 89.673,66 € και ii) από την ενασχόληση του στο ως Καθηγητής -Σύμβουλος ύψους 9.129,00 €, το οποίο με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών (...../2019) ήταν προσυμπληρωμένο στο κωδικό 403 της φορολογικής δήλωσης του προσφεύγοντος ως εισόδημα από “επιχειρηματική δραστηριότητα” για μη επιτηδευματίες.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά :

-την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ, φορολογικού έτους 2018,

-τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης υπολογιζόμενου του (ακαθαρίστου) εισοδήματός του ποσού 89.673,66 € το οποίο προέρχεται από την αυτό – έκδοση και διανομή των πανεπιστημιακών του συγγραμμάτων, όχι ως προϊόντος επιχειρηματικής δραστηριότητας, αλλά ως προϊόντος (δικαιώματος) της ακαδημαϊκής του γνώσης και εμπειρίας, κατ’ άρθρο 38 Ν. 4172/2013 (με συντελεστή 20%), εξαντλούμενης κάθε άλλης φορολογικής του υποχρέωσης,

-σε κάθε περίπτωση, εκ του ανωτέρω ποσού των 89.673,66 Ευρώ : α) να μην υπολογισθεί το ποσόν των 31.859,73 Ευρώ στο εισόδημα του φορολογικού έτους 2018, αφού αφορά εισόδημα που προέρχεται από τη διανομή των συγγραμμάτων του για το εαρινό εξάμηνο του ακαδημαϊκού έτους 2015-2016 και επομένως θα έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με το Νόμο, με το υπόλοιπο εισόδημά του του φορολογικού έτους 2016 και β) να μην υπολογισθεί το ποσόν των (20.968,23 Ευρώ + 30.030,49 Ευρώ) = 50.998,72 Ευρώ στο εισόδημα του φορολογικού έτους 2018, αφού αφορά εισόδημα που προέρχεται από τη διανομή των συγγραμμάτων του για το χειμερινό και το εαρινό εξάμηνο του ακαδημαϊκού έτους 2016-2017 και επομένως θα έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με το Νόμο, με το υπόλοιπο εισόδημα του φορολογικού έτους 2017

-να του επιστραφεί ως αχρεωστήτως καταβληθέν κάθε επιπλέον ποσό φόρου που έχει καταβληθεί, μετά την επανεξέταση και εκ νέου εκκαθάριση της φορολογικής του δηλώσεως φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων του φορολογικού έτους 2018 προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Παραβίαση 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 του 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 αλλά και της αρχής της νομιμότητας του φόρου, η οποία επιβάλλει την απαγόρευση κανονιστικής φορολογικής αρμοδιότητας.

Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι για το κρινόμενο φορολογικό έτος 2018, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦΑ 1.030.679 ΕΞ 2016/26.02.2016 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, κατά τρόπο αυθαίρετο, χωρίς να προβλέπεται ρητώς από το Νόμο και χωρίς να συμβεί καμία αλλαγή στο Νόμο, επιβάλλεται η φορολόγηση των εν λόγω εισοδημάτων ως εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, χωρίς να αναγνωρίζεται το δικαίωμα της έκπτωσης των δαπανών, έτσι παρουσιάζεται το οξύμωρο φαινόμενο κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, που επιβάλλουν την ίση κατανομή των φορολογικών βαρών, η αμοιβή του συγγραφέα για τα πνευματικά δικαιώματα, όταν τα παραχωρεί σε εκδοτικό οίκο (ο οποίος αναλαμβάνει όλα τα προαναφερόμενα έξοδα του συγγραμματος), να φορολογείται με συντελεστή 20% αυτοτελώς, ενώ αντίθετα στη περίπτωση του αυτοεκδότη / Καθηγητή, όπου αυτός επιβαρύνεται με όλα τα έξοδα, να φορολογούνται τα εισοδήματά του από πνευματικά δικαιώματα με συντελεστή που προκύπτει από την κλίμακα για μισθωτούς και συνταξιούχους. Η Φορολογική Αρχή κατά απαράδεκτη άσκηση κανονιστικής αρμοδιότητας, παρανόμως και αντισυνταγματικώς, δεν εφήρμοσε την διάταξη του άρθρου 38 παρ. 1 του Ν. 4172/2013, όπως έκανε όλα τα προηγούμενα έτη, με το ίδιο νομικό καθεστώς.

- Παραβίαση της συνταγματικά κατοχυρωμένης αρχής της ίσης κατανομής των φορολογικών βαρών κατ' άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος.
- Παραβίαση του άρθρου 17 παρ. 1 και 2 του Ν. 2690/1999.
- Παραβίαση της αρχής του κτώμενου εισοδήματος κατ' άρθρο 8 του Ν. 4172/2013.

Το εισόδημα ύψους 89.673,66 Ευρώ δεν θα έπρεπε να φορολογηθεί με βάση τη φορολογία που αφορά το έτος 2018, αλλά το ποσό των 31.859,73 Ευρώ αφορά εισόδημα που προέρχεται από τη διανομή των συγγραμμάτων του για το εαρινό εξάμηνο του ακαδημαϊκού έτους 2015-2016 και επομένως θα έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με το Νόμο, με το υπόλοιπο εισόδημά του φορολογικού έτους 2016 και όχι του 2018 και το ποσό των (20.968,23 Ευρώ + 30.030,49 Ευρώ) = 50.998,72 αφορά εισόδημα που προέρχεται από τη διανομή των συγγραμμάτων του για το χειμερινό και το εαρινό εξάμηνο του ακαδημαϊκού έτους 2016-2017 και επομένως θα έπρεπε να φορολογηθεί σύμφωνα με το Νόμο, με το υπόλοιπο εισόδημά του του φορολογικού έτους 2017 και όχι του 2018, όπως έγινε.

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, 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 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:

Ι. 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/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 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 πώλησής τους.

Επομένως το εν λόγω εισόδημα ύψους 89.673,66 € 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 σύμφωνα με την Α.1041/29-01-2019 (ΦΕΚ Β' 353/11-02-2019) "Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή " :

«.....

Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

.....

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 απαλλαγεί 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 ΕΞ 2016 έγγραφο).»

Επειδή, στο υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016 (25-7-2016) έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/νση 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 επιτηδευσμática), 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 επιτηδευσματίες, 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 89.673,66 €, 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 χειρόγραφο βεβαίωση αμοιβών για φορολογική χρήση, χωρίς να αποστέλλει ηλεκτρονικά αρχεία

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 8 του Ν 4172/2013, ορίζονται τα ακόλουθα:

«3. Ο φόρος που επιβάλλεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος.

4. 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 με τις διατάξεις της ΠΟΛ. 1223/2015: "Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (Ν.4172/2013)", ορίζεται ότι:

«Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις του άρθρου 8 του Ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α΄ 167), αναφορικά με την έννοια του φορολογικού έτους και τον χρόνο κτήσης του εισοδήματος και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του [άρθρου 8](#) του Ν.[4172/2013](#) ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης 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.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του [άρθρου 8](#) του Ν.[4172/2013](#), με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπράξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.[2238/1994](#), εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Αναφορικά με το εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, χρόνος κτήσης σε κάθε περίπτωση θεωρείται ο χρόνος, δηλαδή το φορολογικό έτος, που ο δικαιούχος απέκτησε δικαίωμα εισπράξης. Ειδικά για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττονται το έτος 2015 και μετά, η εισπράξη δημιουργεί την υποχρέωση υποβολής δήλωσης των αποδοχών αυτών προκειμένου να φορολογηθούν κατά το χρόνο αυτό. Σε περίπτωση που αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο, θα υπαχθούν σε φόρο με βάση τις διατάξεις του έτους που ανάγονται, μέσω της υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων για τα έτη αυτά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

6. Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν εφαρμογή για εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά, με βάση τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 72 του Ν.4172/2013.»

Επειδή η απόφαση με αριθμό Α. 1009/2019 της Διεύθυνσης Εφαρμογής άμεσης Φορολογίας με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2018» αναφέρει ότι :

«Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων [59](#), [61](#), [62](#) και [64](#) του ν.[4172/2013](#), πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε. Ίδια υποχρέωση υπάρχει και στις περιπτώσεις εισοδημάτων για τα

οποία δεν προκύπτει φόρος για παρακράτηση, με την επιφύλαξη των οριζόμενων στο άρθρο 6 της παρούσας.

Υποχρέωση υπάρχει και για τα ποσά που ειδικότερα ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας, τα οποία δεν αποτελούν πληρωμές υποκείμενες σε παρακράτηση.

Η υποχρέωση αυτή δεν υπάρχει στις περιπτώσεις εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα που δεν περιλαμβάνονται στον Πίνακα κωδικοποίησης αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα.

....

Άρθρο 6

Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής

.....

2. Τα στοιχεία της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων που υποβάλλονται με διαφορετικό τρόπο από τον οριζόμενο στην παρούσα απόφαση, δεν παράγουν κανένα έννομο αποτέλεσμα.

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή.

Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου....»

Επειδή, με βάση τα ηλεκτρονικά αρχεία αποδοχών που αναρτήθηκαν στο taxis από τους εργοδότες- φορείς για το έτος 2018, προκύπτει ότι ο προσφεύγων έλαβε το ακαθάριστο ποσό των 89.673,66 € επί των οποίων παρακρατήθηκε φόρος 3.586,95 €, οι οποίες καταχωρήθηκαν και περιγράφονται από τον εργοδότη (Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων) ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων.

Επειδή, στην εικόνα των αποδοχών του taxis, σε κάθε περίπτωση καταβολής αποδοχών που ανάγονται σε προηγούμενο φορολογικό έτος, σημειώνεται το έτος αναφοράς. Εν προκειμένω για το υπό κρίση ποσό δεν αναφέρεται κάποιο άλλο έτος αναφοράς.

Επειδή, η καταβολή των ανωτέρω ποσών και ο υπολογισμός του παρακρατηθέντος φόρου έγινε με μισθοδοτικές καταστάσεις, από τους οικείους εκκαθαριστές μισθοδοσίας του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και σε κάθε περίπτωση ο προσφεύγων προκειμένου να αποδείξει τον ισχυρισμό του θα έπρεπε να προσκομίσει ετήσια βεβαίωση αποδοχών όπου να αναγράφονται διακεκριμένα άλλα έτη από το 2018, στα οποία ισχυρίζεται ότι ανάγονται τα εισοδήματά του.

Επειδή κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος ότι το επίμαχο ποσό των 89.673,66 Ευρώ δεν θα έπρεπε να φορολογηθεί με βάση τη φορολογία που αφορά το έτος 2018, αλλά το ποσό των 31.859,73 Ευρώ θα έπρεπε να φορολογηθεί με το υπόλοιπο εισόδημά του φορολογικού έτους 2016 και το ποσό των (20.968,23 Ευρώ + 30.030,49 Ευρώ) = 50.998,72 Ευρώ θα έπρεπε να φορολογηθεί με το υπόλοιπο εισόδημά του φορολογικού έτους 2017 είναι αναπόδεικτος και απορρίπτεται.

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, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης των φορολογουμένων, της νομιμότητας του φόρου και της ίσης κατανομής των φορολογικών βαρών

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 ημερομηνία κατάθεσης 23/08/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του, με Α.Φ.Μ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018

Ποσό Πληρωμής: 77.612,59 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αρ. ειδοποίησης/2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2018 (ΑΧΚ/.....) της Α.Α.Δ.Ε. .

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.