



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604550

Fax : 213 1604567

Καλλιθέα, 13-03-2020

Αριθμός Απόφασης:554

Α Π Ο Φ Α Σ Η

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.

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

γ. 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.

δ. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440/Τ.Β'/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 2759/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με αριθμό πρωτοκόλλου/05-12-2019 ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου οδός αρ....., κατά α) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.ΟΥ. Παλλήνης, επί της από 28-08-2019 Τροποποιητικής Δηλώσεως Φορολογίας Εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και β) του από 05-08-2019 και με αρ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φόρου Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5, Το από 05-08-2019 και με αρ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου

Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, του οποίου ζητείται η ακύρωση

6.Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Επί της με αριθμό πρωτ./05-12-2019 ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με το από 05-08-2019 και με αρ. ειδοποίησης Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φόρου Εισοδήματος, με βάση την με αρ. 1^η τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προέκυψε κύριος φόρος ποσού 32.014,49 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 11.731,56 €, πλέον φόρος πολυτελούς απόσβεσης ποσού 416,00 €, ήτοι συνολικό ποσό 44.162,05 €.

Ο προσφεύγων, ως καθηγητής Πανεπιστημίου και αυτοεκδότης πανεπιστημιακών συγγραμμάτων εισέπραξε από το Υπουργείο Παιδείας το ποσόν των 72.926,68 ευρώ. Το ανωτέρω ποσό φορολογήθηκε ολόκληρο ως εισόδημα, με την κλίμακα του άρθρου 29 του Κ.Φ.Ε. Ο προσφεύγων στις 28-08-2019 υπέβαλε τροποποιητική δήλωση με αίτημα επιστροφής φόρου προκειμένου το ανωτέρω ποσό που εισέπραξε ως αμοιβή να θεωρηθεί εισόδημα μόνο κατά ποσοστό 22% αυτού, δηλαδή κατά ποσόν 16.043,87 ευρώ, βάσει του προβλεπόμενου, κατ' άρθρο 48 παρ. 2 περ. β' του Ν.2238/1994 και ΑΥΟ 1110210/15080, ΠΟΛ.1276/24-08-1993 και ΑΥΟ ΠΟΛ.1004/19-01-2006, τρόπου φορολόγησης των ποσών αυτών, με συντελεστή καθαρού κέρδους.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, να γίνει δεκτή η από 28/08/2019 Τροποποιητική Δήλωση φορολογικού έτους 2018, να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί το από 05-08-2019 και με αρ. ειδοποίησης εκκαθαριστικό σημείωμα φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 και η Προϊσταμένη της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης όπως προβεί σε νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018, συνυπολογίζοντας ως εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα (κωδ.403 δήλωσης), το ποσό των 16.043,87 €, και όχι το ποσό των 72.926,68 € και του επιστρέψει ως αχρεωστήτως καταβληθέντα το φόρο που θα προκύψει, ισχυριζόμενος τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διαταγές Λ. 6457/25/14.10.1980 και Σ. 2736/90 ΠΟΛ 91/20.7.1993, κατ' [άρθρο 2 παρ. 1](#) του [Π.Δ. 186/1992](#) (ΚΒΣ) οι δημόσιοι υπάλληλοι και λειτουργοί δεν θεωρούνται

επιτηδευματίες, για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, όταν ασχολούνται, πέρα από την κύρια εργασία τους και με την συγγραφή διαφόρων έργων (βιβλίων και έκδοση στοιχείων του κώδικα. Έτσι, μη τηρουμένων υπό του υπόχρεου βιβλίων και στοιχείων, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται, κατ' άρθρα 48 παρ. 2 περ. β' του ν. [2238/1994](#) με βάση συντελεστές καθαρών αμοιβών (Εγκ. Ε. 2615/ΠΟΛ. 71/29.12.1987), χωρίς μάλιστα να προσαυξάνεται ο μοναδικός συντελεστής. Όπως προβλέπει η ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ.1276/24.8.1993, όταν πρόκειται για συγγραφέα - εκδότη δημόσιο υπάλληλο ή συνταξιούχο δημόσιο υπάλληλο που εκδίδει τα βιβλία με δικά του έξοδα, ο συντελεστής καθαρού κέρδους ορίζεται σε 19%, Κωδ. 3211 β' μοναδικών συντελεστών, ενώ με την ΑΥΟ [ΠΟΛ. 1004/19.1.2006](#) ο ως άνω συντελεστής ορίσθηκε σε 22% για έσοδα που αποκτώνται από 1.1.2006 και μετά.

Και ναι μεν, ισχύουν πλέον στην φορολογία εισοδήματος οι διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. [4172/2013](#)) σύμφωνα με το [άρθρο 72 παρ. 1](#) του ίδιου νόμου, πλην όμως ο νόμος αυτός ενώ στο άρθρο 38 αυτού ρυθμίζει την φορολόγηση των εισοδημάτων από πνευματικά δικαιώματα σε ποσοστό 20% (αυτοτελώς) αφήνει παντελώς αρρύθμιστο το ζήτημα της φορολόγησης των εσόδων των αυτοεκδοτών - δημοσίων υπαλλήλων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία και, για το λόγο αυτό, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν και να εκπέσουν του εισοδήματός τους τις δαπάνες στις οποίες προβαίνουν για την έκδοση των βιβλίων τους (χαρτί, τυπογραφικά, μακέτες, στοιχειοθεσία, επιμέλεια κλπ.).

Τούτο όμως, δεν σημαίνει ότι, πλέον, υπό την ισχύ του ν. [4172/2013](#) δύνανται να φορολογούνται ως εισόδημα τα ακαθάριστα έσοδα από την άσκηση της δραστηριότητας αυτής. Τούτο - πλην άλλων - **θα αντέβαινε και στο άρθρο 78 του Συντάγματος** που επιβάλλει την φορολόγηση, με φόρο εισοδήματος, μόνον των εισοδημάτων του φορολογουμένου, δηλαδή του ποσού που προκύπτει από την αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα μιας δραστηριότητας (ΣΤΕ 1432/2003 πρβλ. ΣΤΕ ΟΛ. 1840/13, ΣΤΕ 1164-8/2014, [ΣΤΕ 2972/2011](#), ΣΤΕ 3544/2008).

Επιπλέον, ναι μεν για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2014 και μετά εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 1 -71 του ν. [4172/2013](#), πλην όμως ο τελευταίος αυτός νόμος ουδόλως και σε καμία διάταξη αυτού δεν καταργεί τον προϋφιστάμενο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. [2238/1994](#)), γεγονός που έχει ως αποτέλεσμα να εφαρμόζονται οι διατάξεις του τελευταίου αυτού νόμου ([2238/1994](#)) σε περιπτώσεις που ο ν. [4172/2013](#) αφήνει αρρύθμιστες, όπως η φορολόγηση των εισοδημάτων από δραστηριότητες όπως η αυτοέκδοση βιβλίων από πανεπιστημιακούς καθηγητές, όπου ο υπόχρεος δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία και συνεπώς δεν μπορεί να εκπέσει έξοδα από τα συνολικά έσοδά του, χωρίς όμως να είναι - και Συνταγματικά - επιτρεπτή η φορολόγηση του συνόλου των ως άνω ακαθαρίστων εσόδων ως εισοδημάτων.

Κατά συνέπεια, πρέπει να γίνει δεκτό ότι και επί των ανωτέρω ποσών, έπρεπε να εφαρμοστούν οι διατάξεις του ν. [2238/1994](#) και των ανωτέρω μνημονευόμενων ΠΟΛ και να φορολογηθούν το

ποσά αυτά, όχι στο σύνολό τους, αλλά με την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 22% επ' αυτών.

2. Από συγγνωστή νομική πλάνη περί των εφαρμοστέων διατάξεων(αλλά και από αντικειμενική αδυναμία να πράξει διαφορετικά, αφού το ποσό ήταν προδιατυπωμένο στον κωδ.403 της δήλωσης) δήλωσε τα παραπάνω ποσά αυτούσια (αντί του 22% αυτών) στον κωδικό 403 της δήλωσης του.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.** ορίζεται ότι:

Άρθρο 1 Πεδίο εφαρμογής

1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'.

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

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

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 39 του Ν.4308/2014 Ε.Λ.Π.** ορίζεται ότι:

Άρθρο 39 Ρυθμίσεις λοιπών θεμάτων

1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1.

α).... β)..... γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, με τις διατάξεις της **Α.1041/2019** απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ, δόθηκαν οδηγίες στις Δ.Ο.Υ. ,σχετικά με την υποβολή δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018,με την χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου καθώς και για τον τύπο και το περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 4 Υποπίνακας 4 Γ 2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

[.....] 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 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 ΕΞ2016/25.7.2016 έγγραφό μας).

Συνεπώς στους κωδικούς 403-404 αναγράφονται τα ακαθάριστα έσοδα φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς δηλαδή να ασκούν

επιχειρηματική δραστηριότητα με δήλωση έναρξης δραστηριότητας στο μητρώο των Δ.Ο.Υ. και οι οποίοι δεν είναι υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση τα Ε.Λ.Π.(ν.4308/2014) εφόσον οι δικαιούχοι των εισοδημάτων αυτών δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα πρόσωπα αυτά δεν υποβάλλουν έντυπο Ε3 και τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται εξ ολοκλήρου, χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών.

Επειδή, οι κωδικοί αυτοί είναι προσυμπληρωμένοι (σχετ. ΠΟΛ.1025/2017, σχετ. το υπ. αρ. πρωτ. Δ12 Α 1016121 ΕΞ 2015/3.2.2015) έγγραφο της Υποδ/σης Α' Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α) και ήδη καταχωρημένα ποσά δεν αλλάζουν , εκτός αν ο φορολογούμενος απευθυνθεί στον αποστολέα των στοιχείων, ο οποίος θα πρέπει να κάνει δεκτό ότι υπάρχει λάθος στην βεβαίωση.

Επειδή, στους κωδικούς 605-606 (οι οποίοι είναι επίσης προσυμπληρωμένοι) αναγράφονται τα ποσά που παρακρατήθηκαν για τα αντίστοιχα εισοδήματα επιχειρηματικής δραστηριότητας που περιλαμβάνονται στους κωδικούς 425-426, **403-404**, 409-410 του Υποπίνακα Γ2,εφόσον υπάρχουν οι σχετικές βεβαιώσεις.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013** (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: Άρθρο 9 Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή, ο προσφεύγων όπως προκύπτει από τα στοιχεία των βεβαιώσεων αποδοχών, συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, μερισμάτων, τόκων (εκτός τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιωμάτων βάσει ηλεκτρονικού αρχείου των εργοδοτών-φορέων, το φορολογικό έτος 2018 απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων (ενδεικτικά ελεγκτές ΑΕ, εισηγητές σεμιναρίων) συγγραφείς δημόσιοι ή ιδιωτικού υπάλληλοι (μη υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων οι οποίοι εκδίδουν με δικά τους έξοδα βιβλία και στη συνέχεια τα διαθέτουν έναντι αμοιβής προς τους φορείς γενικής κυβέρνησης), ποσού 72.926,68 € από τα οποία παρακρατήθηκε φόρος ποσού 2.917,06 €.

Επειδή, όπως προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του πληροφοριακού συστήματος taxis της Α.Α.Δ.Ε., ο προσφεύγων δεν έχει κάνει έναρξη εργασιών. Επίσης ο προσφεύγων δεν είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (Ν.4308/2014) και δεν δηλώνει εισόδημα από άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται έκπτωση δαπανών ούτε τεκμαρτός προσδιορισμός κερδών με συντελεστή 22% για το υπό κρίση ποσό που εισέπραξε ο προσφεύγων ως αυτοεκδότης πανεπιστημιακών συγγραμμάτων.

Επειδή, εν προκειμένω, νομίμως φορολογήθηκαν τα ποσά που καταχωρήθηκαν από το

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΕΘΝΙΚΗΣ ΠΑΙΔΕΙΑΣ στον κωδικό αριθμό 403 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 (εισοδήματα 01/01/2017-31/12/2017) του προσφεύγοντος και νομίμως καταχωρήθηκαν τα ποσά των παρακρατηθέντων φόρων στον κωδικό αριθμό 605.

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, ΣτΕ 2987/1994 και 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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αρ. πρωτ.**/05-12-2019** ενδικοφανούς προσφυγής του του, με ΑΦΜ

Φορολογικό έτος 2018:

Τελικό Χρωστικό: 44.162,05 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με αριθμ. ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018 της Α.Α.Δ.Ε. (Α.Χ.Κ.).

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 Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α1 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΑΙΚΑΤΕΡΙΝΗ 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.