



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 1961

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604529

ΦΑΞ : 213-1604567

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).

δ. του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

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

3. Την αριθ. 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 από **20-05-2020** ενδικοφανούς προσφυγής που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά στη Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας και με αριθμό πρωτοκόλλου/21-05-2020 του, Α.Φ.Μ., κατοίκου , κατά α) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης επί της με αρ. πρωτ./14-02-2020 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 , β) της από 07-07-2016 και με αρ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φορ. Έτους 2015, γ) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης επί της με αρ. πρωτ./14-02-2020 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 , δ) της από 30/08/2019 και με αρ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φορ. Έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση , άλλως η μεταρρύθμιση
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΝΕΑΣ ΙΩΝΙΑΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.05.2020 ενδικοφανούς προσφυγής που υποβλήθηκε ηλεκτρονικά και με αριθμό πρωτοκόλλου/21-05-2020, του με Α.Φ.Μ., η οποία υπεβλήθη 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:

Φορολογικό Έτος 2015

Ο προσφεύγων, υπέβαλε την με αρ. καταχ./2016 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 (εισοδήματα 01/01/2015-31/12/2015) και δήλωσε μεταξύ άλλων εισόδημα από: α) Μισθούς, ημερομίσθια κλπ καθαρό ποσόν ύψους 43.022,82 ευρώ (κωδ.301), β) καθαρό ποσό από κύριες συντάξεις 11.004,60 ευρώ (κωδ.303), γ) ακαθάριστα έσοδα από απόκτηση εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας (χωρίς έναρξη δραστηριότητας) ποσόν ύψους 12.103,09 ευρώ (κωδ.403) με παρακράτηση φόρου (20%) ποσού ύψους 2.420,61 ευρώ (κωδ.605).

Με την αρ. ειδ./2016 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, πρόέκυψε φόρος κλίμακας ποσόν ύψους 19.165,42 ευρώ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

(ύστερα από την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου), κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 9.730,98, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 2.218,81 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 11.949,79 ευρώ**.

Στην συνέχεια, ο προσφεύγων, υπέβαλε την με αρ. πρωτ./2020 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2015-αίτημα επιστροφής φόρου, με την οποία τροποποίησε-ανακάλεσε την αρχική δήλωση ως προς το πόσο των 12.103,09 ευρώ και δήλωσε ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες (κωδ.403) το ποσόν ύψους 2.662,68 ευρώ (12.103,09 χ 22% συντελεστής καθαρού κέρδους) το οποίο όπως ισχυρίστηκε, αποτελεί και το εισόδημα που πρέπει να φορολογηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 περ. β' του ν. 2238/1994, την ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ. 1276/24.8.1993 και την ΑΥΟ ΠΟΛ.1004/19.1.2006, που όρισε το συντελεστή καθαρού κέρδους για τη συγκεκριμένη περίπτωση σε 22%.

Φορολογικό Έτος 2018

Ο προσφεύγων, υπέβαλε την με αρ. καταχ./2019 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 (εισοδήματα 01/01/2018-31/12/2018 και δήλωσε μεταξύ άλλων εισόδημα από: α) καθαρό ποσό από κύριες συντάξεις 22.124,72 ευρώ(κωδ.303), β) ακαθάριστα έσοδα από απόκτηση εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας (χωρίς έναρξη δραστηριότητας) ποσόν ύψους 15.294,20 ευρώ (κωδ.403) με παρακράτηση φόρου (4%) ποσού ύψους 611,76 ευρώ (κωδ.605).

Με την αρ. ειδ./2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΑΜΑΡΟΥΣΙΟΥ, πρόέκυψε φόρος κλίμακας ποσόν ύψους 11.075,65 ευρώ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ύστερα από τις μειώσεις του φόρου και την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου), κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 7.697,96, προκαταβολή φόρου ποσού 2.752,96 ευρώ, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 1.338,61 ευρώ, ήτοι **συνολικό ποσόν για καταβολή 11.789,53 ευρώ**.

Στην συνέχεια, ο προσφεύγων, υπέβαλε την με αρ. πρωτ./2020 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2018-αίτημα επιστροφής φόρου, με την οποία τροποποίησε-ανακάλεσε την αρχική δήλωση ως προς το πόσο των 15.294,20 ευρώ και δήλωσε ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες (κωδ.403) το ποσόν ύψους 3.364,72 ευρώ (15.294,20 χ 22% συντελεστής καθαρού κέρδους) το οποίο όπως ισχυρίστηκε, αποτελεί και το εισόδημα που πρέπει να φορολογηθεί, σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 2 περ. β' του ν. 2238/1994, την ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ. 1276/24.8.1993 και την ΑΥΟ ΠΟΛ.1004/19.1.2006, που όρισε το συντελεστή καθαρού κέρδους για τη συγκεκριμένη περίπτωση σε 22%.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2018, να ακυρωθούν οι αρνητικές απαντήσεις της Δ.Ο.Υ. να γίνουν δεκτές οι νέες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα

φορολογικά έτη 2015 και 2018, να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος για τα εν λόγω έτη, συνυπολογίζοντας, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο το 22% των ως άνω αναφερόμενων ποσών, και να του επιστραφεί εντόκως ο αχρεώστητως καταβληθέν φόρος και εισφορά αλληλεγγύης για έκαστο των ως άνω ετών **προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:**

- 1) Τα ποσά που δηλώθηκαν στους κωδικούς 403 για τα φορολογικά έτη 2015 και 2018 , εμφανίστηκαν προεκτυπωμένα στον κωδ. 403 στις οικίες δηλώσεις φόρου εισοδήματος, δεν αποτελούν εισόδημα αλλά ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση των βιβλίων του και την διάθεση αυτών στους φοιτητές και έπρεπε να θεωρηθεί εισόδημα μόνον κατά ποσοστό 22% βάσει του άρθρου 48 παρ. 2 περ. β' του ν.2238/1994, της ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ. 1276/24.8.1993 και ΑΥΟ ΠΟΛ 1004/19.1.2006, τρόπου φορολόγησης των ποσών αυτών με συντελεστή καθαρού κέρδους.
- 2) 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 ΠΔ 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 κλπ) ή και με την έκδοση αυτών και, κατά συνέπεια, δεν υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων του Κώδικα. Έτσι, μη τηρουμένων υπό του υποχρέου 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. Τέλος, όπως προβλέπει η ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ. 1276/24.8.1993, όταν πρόκειται για συγγραφέα - εκδότη δημόσιο υπάλληλο που εκδίδει τα βιβλία με δικά του έξοδα, ο συντελεστής καθαρού κέρδους ορίζεται σε 19%, Κωδ. 3211β' 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.
- 3) Για τα εισοδήματα που αποκτώνται από 01/01/2014 και μετά εφαρμόζονται οι διατάξεις του Ν. 4172/2013, πλην όμως, ενώ ο νόμος αυτός στο άρθρο 38 ρυθμίζει τη φορολόγηση εισοδημάτων από πνευματικά δικαιώματα σε ποσοστό 20% αφήνει εντελώς αρρύθμιστο το ζήτημα της φορολόγησης 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, επισημαίνει 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).

Επειδή στο **άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013**, ορίζεται ότι 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. Ως εκ τούτου οι επικαλούμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί εξωλογιστικού προσδιορισμού βασιζόμενοι στις προϋσχύουσες διατάξεις του ν.2238/1994 απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή σύμφωνα 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 τις διατάξεις του **άρθρου 7 «Φορολογητέο εισόδημα» του ν.4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167/ 23-07-2013) ορίζεται ότι:

«2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της **παρ. 1 του άρθρου 21 «Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα» του ν.4172/2013** (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. ...».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 παρ. 3 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 του **άρθρου 29 παρ. 1 του ν. 4172/2013**: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την ακόλουθη κλίμακα:

Φορολογητέο εισόδημα (ευρώ)	Συντελεστής (%)
≤50.000	26%
> 50.000	33%

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 29 παρ. 1 του ν. 4172/2013**(όπως **κωδικοποιήθηκε με τον νόμο 4389/2016 (27-05-2016)**): «1. 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....»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΠΟΛ.1041/5.4.2016 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2015, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.»:

«Πίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

α. Στον υποπίνακα Γ2 του ΠΙΝΑΚΑ 4, δηλώνονται τα ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη/ζημίες και οι παρακρατηθέντες προκαταβλητέοι φόροι των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα για τους επιτηδευματίες που είτε τηρούν βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π. είτε είναι απαλλασσόμενοι/μη υπόχρεοι σε βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π. (κωδ.: 401-402,425-426,413-414,415-416,601-602,605-606).

Περιλαμβάνονται και οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες (πρώην Ζ' πηγή άρθρου 48 του ν.2238/1994), οι οποίοι πλέον θεωρούνται ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά μη έχοντες την εμπορική ιδιότητα.

β. Περιλαμβάνονται τα εισοδήματα ημεδαπής (κωδ.401-402) και αλλοδαπής προέλευσης, (κωδ.: 411-412).

γ. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη επιτηδευματίες και μη υποβάλλοντες Ε3. (κωδ.: 403-404).

δ. Περαιτέρω, προβλέπεται η δήλωση του εισοδήματος όταν ο καταβάλλων τις αμοιβές δεν αποστέλλει ηλεκτρονικά την πληροφορία για το δικαιούχο του ανάλογου εισοδήματος.(κωδ.: 409,410), και του παρακρατηθέντος φόρου (κωδ.: 611-612).

ε. Το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσων έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με λογιστικό προσδιορισμό (έντυπο Ε3) ενώ για τους μη επιτηδευματίες φορολογείται εξ' ολοκλήρου, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες.

στ. Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ συμπληρώνονται οι κωδ. 427-428.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της Α.1041/2019 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή.»:

Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 του ΚΦΕ.

Εάν δηλώνεται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθωτή εργασία/συντάξεις, η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται στον φόρο κλίμακας που προκύπτει μόνο από το εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται χωριστά για την επιχειρηματική δραστηριότητα και χωριστά για την αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ υπολογίζεται προκαταβολή και όταν η προστιθέμενη διαφορά αντικειμενικών δαπανών εντάσσεται στην κατηγορία του εισοδήματος της επιχειρηματικής ή της αγροτικής επιχειρηματικής δραστηριότητας.

α. Στον υποπίνακα 4Γ2 δηλώνονται τα ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη/ ζημίες και οι παρακρατηθέντες - προκαταβλητέοι φόροι των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα για τα φυσικά πρόσωπα με έναρξη δραστηριότητας είτε τηρούν βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π., είτε είναι απαλλασσόμενα από την ενημέρωση βιβλίων με βάση τα Ε.Λ.Π. (**κωδ. 401-402,413-414,415-416,601-602,605-606**). Η μη συμψηφιζόμενη ζημία μεταφέρεται από τον ίδιο τον φορολογούμενο στο επόμενο φορολογικό έτος, εφόσον στο τρέχον φορολογικό έτος δεν φορολογείται με προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων. Περιλαμβάνονται και οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες (πρώην Ζ' πηγή άρθρου 48 του ν. 2238/1994), οι οποίοι πλέον θεωρούνται ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά μη έχοντες την εμπορική ιδιότητα.

β. Περιλαμβάνονται τα εισοδήματα ημεδαπής (**κωδ.401-402**) και αλλοδαπής προέλευσης (**κωδ. 411-412**).

γ. Όταν συμπληρώνονται εισοδήματα από συντάξεις (**κωδ. 303-304, 321-322**) και ο φορολογούμενος παράλληλα αποκτά και εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, τότε το εισόδημα που αποκτά από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας φορολογείται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (σχετ. το ΔΕΑΦ Α 1159118/24.11.2015 έγγραφο).

δ. Όταν αποκτάται εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 και παράλληλα αποκτάται και εισόδημα από παροχή σε είδος, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ΚΦΕ, τότε το εισόδημα που προέρχεται από την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας εντάσσεται για τη φορολόγηση του στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις.

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).

στ. Προβλέπονται ειδικοί κωδικοί για να αναγραφούν ακαθάριστα έσοδα από την απόκτηση εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα όταν ο καταβάλλων τις αμοιβές δεν αποστέλλει ηλεκτρονικά την πληροφορία για τον δικαιούχο του ανάλογου εισοδήματος (**κωδ. 409,410**), καθώς επίσης και ειδικοί κωδικοί για να αναγραφούν οι αντίστοιχοι παρακρατηθέντες φόροι (**κωδ. 611-612**).

ζ. Το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/ διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με λογιστικό προσδιορισμό, με βάση τα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά και αποτυπώνονται στο έντυπο Ε3.

η. Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ συμπληρώνονται οι **κωδ. 427-428**.

θ. Τα απαλλασσόμενα εισοδήματα ή τα εισοδήματα που φορολογούνται με ειδικό τρόπο και προέρχονται από επιχειρηματική δραστηριότητα αναγράφονται στον Πίνακα 6 της δήλωσης στους **κωδ. 659-660**.

ι. Προστίθενται νέοι **κωδικοί 607-608** «Φόρος που προσδιορίστηκε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972» για να αναγραφεί διακεκριμένα ο αυτοτελής φόρος που προκύπτει βάσει των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972, όπως ισχύει, κατά την πώληση αυτοκινήτου που αποτελεί πάγιο στοιχείο επιχείρησης, όταν η πωλήτρια επιχείρηση επιθυμεί σύμφωνα με τα οριζόμενα στις ανωτέρω διατάξεις να συμπεριλάβει το υπερτίμημα από την εν λόγω πώληση στα λοιπά της εισοδήματα, προκειμένου αυτό να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016/ 25-7-2016 «Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων συγγραφών που είναι δημόσιοι υπάλληλοι - καθηγητές Πανεπιστημίων και ΤΕΙ» της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α: «Σε απάντηση του αιτήματός σας, σας γνωρίζουμε ότι τον τρόπο φορολόγησης των συγγραφικών δικαιωμάτων, σας τον έχουμε ήδη γνωρίσει με προηγούμενο έγγραφό μας (ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ 2015/18.6.2015) Περαιτέρω, σας υπενθυμίζουμε τα κατωτέρω:

1. Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός εισοδήματος με βάση τους μοναδικούς συντελεστές καθαρού κέρδους, ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα, δεν ισχύει πλέον μετά την κατάργηση του ν 2238/1994.

2. Σε όσες περιπτώσεις η εκμετάλλευση των βιβλίων έχει ανατεθεί σε εκδοτικούς οίκους και οι συγγραφείς - καθηγητές, που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, εισπράττουν πνευματικά δικαιώματα, το εισόδημα αυτό από την 01/01/2014 και εξής θεωρείται εισόδημα του άρθρου 38 του ΚΦΕ, φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 40 και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), με την οποία εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση.

3. Στις περιπτώσεις που ο συγγραφέας, ακόμη κι 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 01/01/2014 θεωρείται εισόδημα του άρθρου 21 του ΚΦΕ (ν. 4172/2013) και φορολογείται στο σύνολό 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 δύνανται να εκτέσουν δαπάνες. ».

Επειδή, στους κωδικούς 403-404 αναγράφονται τα ακαθάριστα έσοδα φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς δηλαδή να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με δήλωση έναρξη 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. **Α.1045/2018, 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 της παρ. 2 του άρθρου 9 «Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες» του ν.4174/2013, όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν.4474/2017 (ΦΕΚ Α' 80), ορίζεται ότι: «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 του ηλεκτρονικού αρχείου των εργοδοτών-φορέων το φορολογικό έτος 2015 (εισοδήματα 01.01.2015-31.12.2015) απέκτησε: Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσόμενων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων (ενδεικτικά ελεγκτές ΑΕ, εισηγητές σεμιναρίων), συγγραφείς δημόσιοι ή ιδιωτικοί 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, ποσόν ύψους 12.103,09 ευρώ με παρακράτηση φόρου 2.420,61 ευρώ από το Υπουργείο Εθνική Παιδείας και Θρησκευμάτων ΑΦΜ

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από τα στοιχεία των βεβαιώσεων αποδοχών, συντάξεων, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, μερισμάτων, τόκων (εκτός τραπεζικών καταθέσεων) και δικαιωμάτων βάσει του ηλεκτρονικού αρχείου των εργοδοτών-φορέων το φορολογικό έτος 2018 (εισοδήματα 01.01.2018-31.12.2018) απέκτησε μεταξύ άλλων:

Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσόμενων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων(ενδεικτικά ελεγκτές ΑΕ, εισηγητές σεμιναρίων), συγγραφείς δημόσιοι ή ιδιωτικοί 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, ποσόν ύψους 15.294,20 ευρώ με παρακράτηση φόρου 611,76 ευρώ από το Υπουργείο Εθνική Παιδείας και Θρησκευμάτων ΑΦΜ

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας (Μητρώο- TAXIS), δεν έχει κάνει δήλωση έναρξη δραστηριότητας στο μητρώο της Δ.Ο.Υ. (δεν είναι επιτηδευματίας) και δεν είναι υπόχρεος σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων με βάση τα Ε.Λ.Π.(ν.4308/2014), ούτε έχει δηλώσει έσοδα από άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επειδή, λαμβανομένου υπόψη των ως άνω ισχυουσών διατάξεων, νομίμως φορολογήθηκαν τα ποσά (ακαθάριστες αποδοχές) ύψους 12.103,09 και 15.924,20 ευρώ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, που καταχωρήθηκε από το Υπουργείο Εθνική Παιδείας και Θρησκευμάτων στον κωδικό αριθμό 403 των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2018 αντίστοιχα (εισοδήματα 01/01/2015-31/12/2015 και 01/01/2018- 31/12/2018) του προσφεύγοντος και νομίμως καταχωρήθηκαν τα ποσά ύψους 2.420,61 και 611,76 ευρώ του παρακρατηθέντος φόρου στον κωδικό αριθμό 605.

Επειδή, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, ότι 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 για επανεκκαθάριση των παραπάνω φορολογικών δηλώσεων με ποσά που ο ίδιος προσδιορίζει ως φορολογητέα, αντίκειται **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 1840/2013, ΣτΕ 1164- 8/2014, ΣτΕ 2972/2011, ΣτΕ 3544/2008), είναι αβάσιμος, διότι 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./21-05-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του Α.Φ.Μ., **ως νόμω αβάσιμος** και την επικύρωση του α) από 07.07.2016 και με αρ. ειδ. εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 και του β) από 30.08.2019 και με αρ. ειδ. εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.

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

Φορολογικό έτος 2015

Χρεωστικό ποσό φόρου: 11.949,79

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με ημερομηνία έκδοσης 07-07-2016 και με αριθμό ειδοποίησης (ΑΧΚ) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.

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

Φορολογικό έτος 2018

Χρεωστικό ποσό φόρου: 11.789,53

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με ημερομηνία έκδοσης 30-08-2019 και με αριθμό ειδοποίησης (ΑΧΚ) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμαρουσίου.

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**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.