



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/09/2020

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης: 2105

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** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, Α.Φ.Μ., κατοίκου , κατά α) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης επί της με αρ. πρωτ. /29-01-2020 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 , β) της από 12-12-2019 και με αρ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φορ. Έτους 2016, γ) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης επί της με αρ. πρωτ. /29-01-2020 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 , δ) της από 12/12/2019 και με αρ. ειδοποίησης Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Φορ. Έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών 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. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 20.05.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, 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 2016

Με τη με αριθμ. Ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 26/6/2017, δυνάμει της με αριθμ. /2017 υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, προέκυψε ποσό πληρωμής 16.247,57 ευρώ. Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγο του, την προαναφερθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώνοντας μεταξύ άλλων στον κωδικό 403 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» το ποσό 24.049,58 ευρώ, από το οποίο παρακρατήθηκε φόρος ποσού 961,99 ευρώ και στον κωδικό 409 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρ. δραστηρ. για μη επιτηδευματίες χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» το ποσό 3.911,86€. Το παραπάνω ποσό του κωδικού 403, το οποίο αφορά ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος από την αυτοέκδοση των βιβλίων του ως καθηγητής, ήταν προσυμπληρωμένο στο πεδίο 403 της δήλωσης του με βάση την ηλεκτρονική αποστολή των

αρχείων βεβαιώσεων αποδοχών από το Υπουργείο Παιδείας και Θρησκευμάτων (ΠΟΛ. 1045/2018). Στη συνέχεια για το φορολογικό έτος 2016 εκδόθηκε η με αριθμ. Ειδοποίησης πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 12/12/2019, δυνάμει της με αριθμ. /2019 υποβληθείσης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, στην οποία αυξήθηκε το χρεωστικό ποσό από 16.247,57 ευρώ σε 19.858,07 ευρώ. Η εν λόγω αύξηση προήλθε καθώς με την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος το ποσό του κωδικού 409 «Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρ. δραστηρ. για μη επιτηδευματίες χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση» αυξήθηκε από 3.911,86 ευρώ σε 11.356,18 ευρώ (μεταβολή ύψους 7.444,32). Το ποσό των 7.444,32 ευρώ αφορά ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος από την αυτοέκδοση των βιβλίων του ως καθηγητής, στο οποίο παρακρατήθηκε φόρος 297,77 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων, υπέβαλλε την με αριθ. Πρωτ. /2020 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2016- αίτημα επιστροφής φόρου , με την οποία τροποποίησε –ανακάλεσε την ανωτέρω δήλωση ως προς τα ποσά των κωδικών 403 ύψους 24.049,58€ και 409 ύψους 11.356,18 και δηλώθηκε στους αντίστοιχους κωδικούς του εντύπου Ε1 τα ποσά 5.290,91 ευρώ (κωδ.403 24.049,5*0,22) και 2.498,36 ευρώ (κωδ.409 11.356,17*0,22). Επίσης αναφέρει πως τα ως άνω ποσά (2.498,36€ , 5.290,91€) ισούνται με το 22% των ακαθαρίστων εσόδων κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2016 από την αυτοέκδοση βιβλίων και αποτελούν το τεκμαιρόμενο καθαρό κέρδος από την διάθεση αυτών, το οποίο και μόνον αποτελεί εισόδημα και φορολογείται 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. Επιπρόσθετα, αναφέρει ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2016 εισέπραξε ως ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση και διάθεση βιβλίων στο δημόσιο αλλά και σε ιδιώτες εκδότες το ποσό των 35.405,76 για το φορ. Έτος 2016 και ειδικότερα αναφέρει ότι για το φορολογικό έτος 2016 το συνολικό ποσό των 35.405,76€ εμφανίστηκε προεκτυπωμένο μεν κατά ποσό 24.049,58€ στον κωδ. 403 και κατά ποσό 11.356,18€ στον κωδικό 409 της δήλωσης Φ.Ε σημειώνοντας επίσης ότι το συνολικό ποσό του κωδικού 403 καθώς και εν μέρει-κατά 7.444,32€- το ποσό του κωδικού 409 αποτελούν έσοδα πωλήσεων προς το δημόσιο, ενώ κατά το λοιπό ποσό του κωδικού 409- κατά 3.911,86 αποτελούν έσοδα πωλήσεων προς ιδιώτες εκδότες.

Φορολογικό Έτος 2017

Με τη με αριθμ. Ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 17/6/2018, δυνάμει της με αριθμ. /2018 υποβληθείσης δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, προέκυψε πιστωτικό ποσό ύψους 4.901,69 ευρώ. Πιο συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλε από κοινού με τη σύζυγο του, την προαναφερθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος χωρίς όμως να έχει δηλωθεί κάποιο ποσό στον κωδικό 403 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες». Στη συνέχεια για το φορολογικό έτος 2017 εκδόθηκε η με αριθμ. Ειδοποίησης πράξη

διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., που εκδόθηκε στις 12/12/2019, δυνάμει της με αριθμ./2019 υποβληθείσης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, στην οποία πρόέκυψε χρεωστικό ποσό ύψους 17.526,77€. Η εν λόγω μεταβολή προήλθε καθώς με την τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος στον κωδικό 403 «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες» δηλώθηκε ποσό ύψους 52.337,39€. Το ποσό των 52.337,39 ευρώ αφορά ακαθάριστο εισόδημα του προσφεύγοντος από την αυτοέκδοση των βιβλίων του ως καθηγητής, στο οποίο παρακρατήθηκε φόρος 2.093,49 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων, υπέβαλλε την με αριθ. Πρωτ./2020 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2017- αίτημα επιστροφής φόρου, με την οποία τροποποίησε –ανακάλεσε την ανωτέρω δήλωση ως προς το ποσό του κωδικού 403 ύψους 52.337,39€ και δήλωσε στον αντίστοιχο κωδικό του εντύπου Ε1 ποσό ύψους 11.514,23 ευρώ (κωδ.403 52.337,39*0,22). Επίσης αναφέρει πως το ως άνω ποσό (11.514,23) ισούται με το 22% των ακαθάριστων εσόδων κατά τη διάρκεια του φορολογικού έτους 2017 από την αυτοέκδοση βιβλίων και αποτελεί το τεκμαιρόμενο καθαρό κέρδος από την διάθεση αυτών, το οποίο και μόνον αποτελεί εισόδημα και φορολογείται 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 1004/19.1.2206. Επιπρόσθετα, αναφέρει ότι κατά τη διάρκεια του έτους 2017 εισέπραξε ως ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση και διάθεση βιβλίων στο δημόσιο αλλά και σε ιδιώτες εκδότες το ποσό των 52.337,39€ για το φορ. Έτος 2017 και ειδικότερα αναφέρει ότι για το φορολογικό έτος 2017 το συνολικό ποσό των 52.337,39€ εμφανίστηκε προεκτυπωμένο στον κωδ. 403 της δήλωσης Φ.Ε.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικών ετών 2016 και 2017, να ακυρωθούν οι αρνητικές απαντήσεις της Δ.Ο.Υ, να γίνουν δεκτές οι νέες τροποποιητικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2016 και 2017, 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 και 409 για το φορολογικό έτος 2016 και στον κωδικό 403 για το φορολογικό έτος 2017 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 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 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 στην **ΠΟΛ. 1034/7.3.2017** με θέμα: «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, 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. Εάν δηλώνεται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και από μισθωτή εργασία/συντάξεις, η προκαταβολή φόρου υπολογίζεται στο φόρο κλίμακας που προκύπτει μόνο από το εισόδημα της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

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 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 στην **ΠΟΛ. 1068/17.4.2018** με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2017, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται 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.

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 έγγραφό μας).

δ. 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 αυτο-εκδότες, 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).

ε. 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 το δικαιούχο του ανάλογου εισοδήματος (κωδ. 409, 410), καθώς επίσης και ειδικοί κωδικοί για να αναγραφούν οι αντίστοιχοι παρακρατηθέντες φόροι (κωδ. 611- 612).

στ. 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.

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

η. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες της ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016/ 25-7-2016 «Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων συγγραφέων 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 εν προκειμένω ο προσφεύγων, εκτός της δραστηριότητας του ως καθηγητής, είναι και αυτοεκδότης - συγγραφέας, ήτοι με δικά του έξοδα συγγραφής, εκτύπωσης και διακίνησης των βιβλίων διαθέτει τα συγγράμματα του και εισπράττει το αντίτιμο της

πώλησης από το Υπουργείο Παιδείας καθώς και από ιδιώτες εκδότες. Για το φορολογικό έτος 2016, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών του, ο προσφεύγων έλαβε, ως εν ενεργεία καθηγητής, από το Υπουργείο Παιδείας το ποσό των 31.493,90 ευρώ για την δραστηριότητα συγγραφής και έκδοσης πανεπιστημιακών διδακτικών συγγραμμάτων για τους φοιτητές από το οποίο ένα μέρος δηλώθηκε στον κωδικό 403 (ύψους 24.049,58) και το υπόλοιπο ποσό στον κωδικό 409 (ύψους 7.444,32). Επίσης για το φορολογικό έτος 2016 δηλώθηκε στον κωδικό 409 ποσό 3.911,86 ως έσοδα από πωλήσεις προς ιδιώτες εκδότες. Για το φορολογικό έτος 2017, όπως προκύπτει από την εικόνα αποδοχών του, ο προσφεύγων έλαβε, ως εν ενεργεία καθηγητής, από το Υπουργείο Παιδείας το ποσό των 52.337,39 ευρώ για την δραστηριότητα συγγραφής και έκδοσης πανεπιστημιακών διδακτικών συγγραμμάτων για τους φοιτητές. Συνεπώς, με βάση τις προαναφερθείσες διατάξεις, 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.

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 κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας των, 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./20-05-2020 ενδικοφανούς προσφυγής του, Α.Φ.Μ. και την επικύρωση α) των τεκμαιρόμενων σιωπηρών αρνητικών απαντήσεων, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, επί των με αριθ. πρωτ. και/29-01-2020 τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος, φορολογικών ετών 2016 και 2017 αντίστοιχα και β) των από 12-12-2019 και με αριθ. δηλώσεων και (αριθ. ειδ/σης και αντίστοιχα) πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου , φορολογικών ετών 2016 και 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Φορολογικό έτος 2016

Χρεωστικό ποσό φόρου: 19.858,07

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με ημερομηνία έκδοσης 12-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης (ΑΧΚ/23) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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

Φορολογικό έτος 2017

Χρεωστικό ποσό φόρου: 17.526,77

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με ημερομηνία έκδοσης 12-12-2019 και με αριθμό ειδοποίησης (ΑΧΚ/22) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών.

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
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.