



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604559
ΦΑΞ : 213 1604567

Καλλιθέα, 16/10/2020

Αριθμός απόφασης: 2212

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036990 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).»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **10/06/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ** επί του/25.05.2020 εγγράφου αιτήματος επιστροφής φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,
-2020 αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ** επί του/25.05.2020 εγγράφου αιτήματος επιστροφής φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

5. Τις υπ' αριθμ.:

-/2020 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ** επί του/25.05.2020 εγγράφου αιτήματος επιστροφής φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017,

-/2020 αρνητική απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ** επί του/25.05.2020 εγγράφου αιτήματος επιστροφής φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ**.
 7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 10/06/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων, ο οποίος τυγχάνει καθηγητής-δημόσιος υπάλληλος, εισέπραξε κατά τα φορολογικά έτη 2017 και 2018 ως ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση και διάθεση βιβλίων του ως πανεπιστημιακών συγγραμμάτων τα ποσά των 117.185,42 € και 57.667,48 €, αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά εμφανίζονταν προσυμπληρωμένα στον κωδικό 403 των εντύπων Ε1 των εν λόγω φορολογικών ετών, με αποτέλεσμα, κατά την υποβολή εκ μέρους του προσφεύγοντος, τα ποσά αυτά να οριστικοποιηθούν ως φορολογητέο εισόδημα, όπως προκύπτει και από τις υπ' αριθμόν/26.09.2018 και/07.10.2019 Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος (Εκκαθαριστικά Σημειώματα) των οικείων χρήσεων.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προέβη στις 25/05/2020 στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, συνοδευομένων από τα υπ' αριθμόν/25-05-2020 και/25-05-2020 αντίστοιχα, αιτήματα επιστροφής φόρου. Σε αυτά τα αιτήματα, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι μη ορθώς η φορολογική αρχή κρίνει ως φορολογητέο εισόδημα από την αυτοέκδοση και διάθεση βιβλίων του το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων του για καθεμιά από τις δύο αυτές χρήσεις, δεδομένου ότι με αυτόν τον τρόπο, δεν αφαιρούνται οι δαπάνες τις οποίες διενήργησε, και οι οποίες σχετίζονται με χαρτί, τυπογραφικά, μακέτες, στοιχειοθεσία, επιμέλεια κλπ. Αντ' αυτού, ισχυρίζεται ότι θα πρέπει να εφαρμοστεί συντελεστής καθαρού κέρδους 22% επί των ακαθαρίστων εσόδων και να φορολογηθεί επί του γινομένου, κατά τις διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 2 (β') του Ν. 2238/1994 και των ΠΟΛ 71/1987, ΠΟΛ 1276/1993 και ΠΟΛ 1004/2006. Ως εκ τούτου, στις τροποποιητικές δηλώσεις που υπέβαλε χειρόγραφα στην αρμόδια ΔΟΥ, συμπεριέλαβε στον κωδικό 403 μόνο το 22% των ακαθαρίστων εσόδων που εισέπραξε, ήτοι στο φορολογικό έτος 2017 ποσό 26.836,91 € και στο φορολογικό έτος 2018 ποσό 17.559,51 €.

Η φορολογική αρχή (ΔΟΥ Ρόδου) απάντησε στα ανωτέρω αιτήματα του προσφεύγοντος, μέσω των υπ' αριθμόν/29-05-2020 και/29-05-2020 εγγράφων της, με τα οποία έκανε γνωστό στον προσφεύγοντα ότι το αίτημά του για αμφότερα τα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεν μπορεί να γίνει δεκτό.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει τις ως άνω αρνητικές απαντήσεις της ΔΟΥ Ρόδου, προβάλλοντας του κάτωθι λόγους:

1ος λόγος: Θα πρέπει να ισχύσουν οι διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 2 (β') του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 71/1987, ΠΟΛ 1276/1993 και ΠΟΛ 1004/2006 και για τα επίμαχα φορολογικά έτη 2017 και 2018, δεδομένου ότι ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013), αφήνει παντελώς αρρυθμιστο το ζήτημα της φορολόγησης των εσόδων των αυτοεκδοτών-δημοσίων υπαλλήλων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία και, για αυτό το λόγο, δεν μπορούν να δικαιολογήσουν και να εκπέσουν του εισοδήματός τους τις δαπάνες στις οποίες προβαίνουν για την έκδοση των βιβλίων τους. Επιπλέον, η φορολόγηση των ακαθαρίστων εσόδων ως εισόδημα αντιβαίνει στο άρθρο 78 του Συντάγματος που επιβάλλει τη φορολόγηση, με φόρο εισοδήματος, μόνο των εισοδημάτων του φορολογουμένου, δηλαδή του ποσού που προκύπτει μετά την αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα μιας δραστηριότητας.

2ος λόγος: Επικουρικά, τα ένδικα ποσά θα πρέπει να θεωρηθούν ως εισόδημα από δικαιώματα, κατά άρθρο 38 του Ν. 4172/2013, τα οποία φορολογούνται με συντελεστή 20% με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 72, παρ. 26 του Ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με την παράγραφο 11 του άρθρου 26 του ν. 4223/2013:

«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».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 1 του Ν. 4172/2013, «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 με το υπ' αριθμόν ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016/25-07-2016 έγγραφο της ΓΤΔΕ, ορίστηκε ότι:

«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 εκπέσουν δαπάνες.

....».

Επειδή ο έλεγχος της συνταγματικότητας των διατάξεων των νόμων ανήκει στη δικαιοδοσία των δικαστηρίων (άρθρο 93 του Συντάγματος).

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 παρ. 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 βάσει των ανωτέρω, οι διατάξεις του άρθρου 48, παρ. 2 (β') του Ν. 2238/1994, σε συνδυασμό με τις ΠΟΛ 71/1987, ΠΟΛ 1276/1993 και ΠΟΛ 1004/2006, δεν μπορούν να τύχουν εφαρμογής στα κρινόμενα φορολογικά έτη 2017 και 2018.

Επειδή τόσο στις υποβληθείσες αιτήσεις επιστροφής φόρου εισοδήματος προς την φορολογική αρχή, όσο και στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων δηλώνει ότι εισέπραξε ακαθάριστα έσοδα από αυτοέκδοση των βιβλίων του, χωρίς δηλαδή να έχει αναθέσει την εκμετάλλευση αυτών σε εκδοτικό οίκο, ούτως ώστε να δύναται να θεωρηθεί ότι εισέπραξε πνευματικά δικαιώματα. Αυτό άλλωστε προκύπτει και από την, προσκομιθείσα με την παρούσα, βεβαίωση του Υπουργείου Παιδείας και Θρησκευμάτων, αναφορικά με τα ποσά που εισέπραξε ο προσφεύγων.

Α π ο φ α σ ι ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **10/06/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου
ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση
στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των
αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.