



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

Καλλιθέα, 06/05/2021

Αριθμός απόφασης: 1535

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 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) 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.
- 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), της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1049/2021 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 984/12-03-2021).

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 **29/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά των υπ' αριθμ.:

-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ**,
-/2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ**.

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς την οικεία Έκθεση Ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ**.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/09/2020 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Ο προσφεύγων, ο οποίος τυγχάνει καθηγητής-δημόσιος υπάλληλος, εισέπραξε κατά τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 ως ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση και διάθεση βιβλίων του ως πανεπιστημιακών συγγραμμάτων τα ποσά των 29.934,14 € και 55.930,20 €, αντίστοιχα. Τα ποσά αυτά εμφανίζονταν προσυμπληρωμένα στον κωδικό 403 των εντύπων Ε1 των εν λόγω φορολογικών ετών, με αποτέλεσμα, κατά την υποβολή τους εκ μέρους του προσφεύγοντος με επιφύλαξη, τα ποσά αυτά να οριστικοποιηθούν ως φορολογητέο εισόδημα, όπως προκύπτει και από τις υπ' αριθμόν/04.10.2016 και/29.08.2017 Πράξεις Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος των οικείων χρήσεων.

Εν συνεχεία, ο προσφεύγων προέβη στις 04/10/2016 και στις 29/08/2017 στην υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 αντίστοιχα, με τις οποίες μετέφερε τα σχετικά ποσά από τον κωδικό 403 στον κωδικό 671, θεωρώντας ότι τα επίμαχα ποσά που εισέπραξε δεν τυγχάνουν έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά έσοδα από δικαιώματα, έχοντας υπόψη το ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ 2015 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου, θα πρέπει να φορολογηθούν αυτοτελώς με συντελεστή 20%. Οι εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις έγιναν δεκτές από την φορολογική αρχή και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμόν/05.10.2016 και/10.10.2017 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Στη συνέχεια, κατόπιν του από 02/06/2020 Δελτίου Πληροφοριών του τμήματος Συμμόρφωσης και Σχέσεων με τους Φορολογουμένους (Εισοδήματος) της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ για λανθασμένο υπολογισμό και μείωση του φόρου εισοδήματος, εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/05-06-2020 εντολή μερικού ελέγχου. Από τον εν λόγω έλεγχο κρίθηκε ότι τα επίμαχα ποσά αφορούν ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσώπων μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων, σύμφωνα με το ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016 έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. και ως εκ τούτου, φορολογούνται με την κλίμακα του άρθρου 29 του Ν. 4172/2013. Με βάση τον έλεγχο αυτόν εκδόθηκαν:

- η υπ' αριθμόν/07-09-2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2015, από όπου προέκυψε υπόλοιπο φόρου ύψους 1.796,35 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 898,17 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 2.694,53 €.
- η υπ' αριθμόν/07-09-2020 Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016, από όπου προέκυψε υπόλοιπο φόρου ύψους 11.884,88 €, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ύψους 5.942,44 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή ύψους 17.827,32 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, προσβάλλει τις ως άνω πράξεις, 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 αρρύθμιστο 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.

3ος λόγος: Σε κάθε περίπτωση, ακόμη και αν υποτεθεί ότι τα επίμαχα ποσά θα πρέπει να χαρακτηριστούν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, είναι παράνομη η επιβολή του προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω υποβολής ανακριβούς δήλωσης, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή είχε κάνει δεκτές τις υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις.

Ως προς τους 1^ο και 2^ο ως άνω ισχυρισμούς της ενδικοφανούς προσφυγής

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 ΓΓΔΕ, 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 επιτηδεύματια), 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 επιτηδεύματιες, 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 2015 και 2016.

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.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος **απορρίπτονται** ως αβάσιμοι.

Ως προς τον 3ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 58, παρ. 1 του Ν. 4174/2013:

«Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

- α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,
- γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή με την ΠΟΛ 1252/2015, διευκρινίστηκε ότι «...στην περίπτωση κατά την οποία το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση (αρχική/τροποποιητική) υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς...».

Επειδή εν προκειμένω, το γεγονός ότι ο προσφεύγων υπέβαλε ανακριβείς τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, δε θεραπεύεται από το γεγονός ότι αυτές είχαν γίνει δεκτές από τη φορολογική αρχή.

Επειδή σύμφωνα με την ΣτΕ 4225/2013, η αρχή της νομιμότητας επιβάλλει στη Διοίκηση την ανάκληση κάθε παράνομης διοικητικής πράξεως, ενώ η αρχή της προστασίας της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης απαιτεί τη διατήρηση της ισχύος των ευμενών για τον καλόπιστο διοικούμενο πράξεων. Σύνθεση των αρχών αυτών συνιστούν οι γενικές αρχές ανακλήσεως των διοικητικών πράξεων, σύμφωνα με τις οποίες και οι ευμενείς διοικητικές πράξεις ανακαλούνται, εάν είναι παράνομες, μέσα σε εύλογο χρόνο από την έκδοσή τους (ΣΕ 3269/2010, 1501/2008, 3906/2008, 2403/1997 Ολομ. κ.α.) υπό τον όρο της αιτιολογήσεως της ενέργειας αυτής με αναφορά σε συγκεκριμένα περιστατικά ή στοιχεία, η ύπαρξη ή η έλλειψη των οποίων στη συγκεκριμένη περίπτωση, σε συνάρτηση με το ισχύον κατά την έκδοση της ανακαλούμενης πράξεως νομικό καθεστώς, θεμελιώνει την διαπιστούμενη παρανομία και, κατ' ακολουθίαν, την συνδρομή νομίμου λόγου ανακλήσεως.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 1 του Α.Ν. 261/1968, «Ατομικά διοικητικά πράξεις, εκδοθείσες κατά παράβαση νόμου, ανακαλούνται υπό της Διοικήσεως ελευθέρως και άνευ οιασδήποτε δια το Δημόσιον συνεπείας, εντός εύλογου από της εκδόσεως αυτών χρόνου. Επιφυλασσομένων των

ειδικώς, άλλως οριζουσών, διατάξεων της κειμένης νομοθεσίας, χρόνος, ήσων της 5ετίας τουλάχιστον από της εκδόσεως των κατά τα άνω ανακλητέων πράξεων, εν ουδεμιά περιπτώσει δύναται να θεωρηθή ως μη εύλογος προς ανάκλησιν, ανεξαρτήτως τυχόν κτήσεως υπό τρίτων βάσει αυτών οιασδήποτε δικαιώματος...».

Επειδή εν προκειμένω, κρίνεται ότι η φορολογική αρχή, εντός ευλόγου χρονικού διαστήματος, ανακάλεσε τις -ευεργετικές για τον προσφεύγοντα- υπ' αριθμόν/05.10.2016 και/10.10.2017 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, εκδίδοντας κατόπιν ελέγχου τις υπ' αριθμόν/07-09-2020 και/07-09-2020 Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016, αντίστοιχα.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **29/09/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά των υπ' αριθμ./2020 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. **ΡΟΔΟΥ**.

Α)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	1.796,35
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	898,17
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	2.694,53

Β)/2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος
Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαφορά φόρου	11.884,88
Πρόσθετος φόρος λόγω ανακρίβειας	5.942,44
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	17.827,32

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**

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.