



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 27/7/2022

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2**

Αριθμός απόφασης: 2627

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

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 ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)*»

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' αριθ. 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 29/3/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με Α.Φ.Μ. κατά της σιωπηρής αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί της από 13/12/2021 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/3/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ, 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:

Την 13/12/2021 υπεβλήθη από την προσφεύγουσα τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για την τροποποίηση/ανάκληση της υπ' αριθ./2017 δήλωσης φορολογικού έτους 2016. Η τροποποιητική αυτή δήλωση απερρίφθη σιωπηρώς από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ.

Με την υπ' αριθ./2017 δήλωση φορολογικού έτους 2016 η προσφεύγουσα, η οποία τυγχάνει καθηγήτρια πανεπιστημίου, δήλωσε μεταξύ άλλων και ποσό 16.374,40 ευρώ - όπως εμφανίστηκε αυτόματα στον κωδικό 403 χωρίς τη δυνατότητα τροποποίησης - το οποίο αποτελούσε έσοδο που εισέπραξε από την αυτοέκδοση και διάθεση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων μέσα στο 2016. Μετά την εξόφληση του χρεωστικού ποσού που προέκυψε από την εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης, η προσφεύγουσα υπέβαλε τροποποιητική δήλωση στην οποία άλλαξε το δηλούμενο ποσό του κωδικού 403 από 19.385,98 ευρώ σε 6.613,95 ευρώ (αποτελούμενο κατά 3.602,37 ευρώ από έσοδα από την αυτοέκδοση βιβλίων και κατά 3.011,58 ευρώ από άλλες πηγές.)

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα ζητά να γίνει δεκτή η από 13/12/2021 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016, με την οποία θα ακυρώνεται ή θα τροποποιείται η εκκαθάριση της υπ' αριθ./2017 δήλωσης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το ποσό των 16.374,40 ευρώ που εισέπραξε από την αυτοέκδοση και διάθεση των βιβλίων της ως πανεπιστημιακών συγγραμμάτων δεν αποτελεί εισόδημα, αφού δεν αφαιρέθηκαν οι δαπάνες που πραγματοποίησε για την έκδοση των βιβλίων (χαρτί, τυπογραφικά έξοδα κ.α.), αλλά ακαθάριστα έσοδα, η φορολόγηση των οποίων θα αντέβαινε στο άρθρο 78 του Συντάγματος.
2. Δεδομένου ότι ο ισχύων Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.4172/2013 – αφήνει αρρύθμιστο τον τρόπο φορολόγησης των εσόδων που αποκτούν οι δημόσιοι υπάλληλοι από την αυτοέκδοση των βιβλίων τους θα πρέπει να γίνει εφαρμογή του προϊσχύοντος Κ.Φ.Ε. (Ν.2238/1994), βάσει του οποίου τα ποσά αυτά φορολογούνταν όχι στο σύνολό τους αλλά μετά την εφαρμογή συντελεστή καθαρού κέρδους 22%.
3. Στην περίπτωση που δεν τύχει εφαρμογής ο προϊσχύων Κ.Φ.Ε. το ποσό των 16.374,40 ευρώ θα πρέπει να θεωρηθεί εισόδημα από δικαιώματα και να φορολογηθεί αυτοτελώς με συντελεστή 20%, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 38 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. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ό,τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

Επειδή 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.

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

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.

...

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 η προσφεύγουσα, καθηγήτρια πανεπιστημίου, δεν είναι υπόχρεη σε τήρηση βιβλίων με βάση τα Ε.Λ.Π. (άρθρο 39 του Ν.4308/2014), ως μη επιτηδευματίας, δεν της αναγνωρίζονται δαπάνες βάσει των ανωτέρω διατάξεων.

Συνεπώς ο ισχυρισμός της για εφαρμογή του συντελεστή 22% ώστε να φορολογηθεί αυτοτελώς, δε γίνεται δεκτός.

Επειδή σύμφωνα με την παράγραφο 2 της ως άνω ΔΕΑΦ προβλέπεται ότι:

«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.»

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα δηλώνει ότι εισέπραξε ακαθάριστα έσοδα από την αυτοέκδοση των βιβλίων της, χωρίς δηλαδή να έχει αναθέσει την εκμετάλλευση αυτών σε εκδοτικό οίκο, ούτως ώστε να δύναται να θεωρηθεί ότι εισέπραξε πνευματικά δικαιώματα.

Ως εκ τούτου απορρίπτεται ως αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 29/3/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ κατά της σιωπηρής αρνητικής απάντησης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης επί της από 13/12/2021 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2016.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.