

Καλλιθέα, 02-01-2023

Αριθμός απόφασης: 18

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α'206), εφεξής ΚΦΔ,
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.)», 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. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από 12/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ, κατοίκου Πετρούπολης, οδός Τ.Κ., κατά α) της τεκμαιρόμενης σιωπηρής αρνητικής απάντησης επί της με αρ. πρωτ. /02-06-2022 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, β) του από 17-03-2022 και με αρ. ειδ. εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 12/09/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε 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:

Ο προσφεύγων, ο οποίος τυγχάνει καθηγητής πανεπιστημίου, υπέβαλε την με αρ. καταχ./08-09-2021 αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020, με επιφύλαξη, και δήλωσε εισόδημα από: α) Μισθούς, ημερομίσθια κλπ καθαρό ποσό ύψους 35.535,69 ευρώ (κωδ. 301), β) ακαθάριστα έσοδα από απόκτηση εισοδήματος επιχειρηματικής δραστηριότητας (χωρίς έναρξη δραστηριότητας) ποσό ύψους 41.397,09 ευρώ (κωδ. 403) με παρακράτηση φόρου (4%) ποσού ύψους 1.655,87 ευρώ (κωδ. 605) και γ) τόκους (προ φόρου) ημεδαπής προέλευσης ποσό ύψους 18,13 ευρώ (κωδ.667).

Με την με αρ. ειδ./17-03-2022 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, προέκυψε φόρος κλίμακας ποσό ύψους 26.080,89 ευρώ και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος (ύστερα από τις μειώσεις του φόρου και την αφαίρεση του παρακρατηθέντος φόρου), κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 17.491,52, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 110,50, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 17.602,02 ευρώ.

Στη συνέχεια, ο προσφεύγων, υπέβαλε την με αρ. πρωτ./02-06-2022 τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2020-αίτημα επιστροφής φόρου, με την οποία τροποποίησε-ανακάλεσε την αρχική δήλωση ως προς το ποσό των 41.397,09 ευρώ και δήλωσε ως ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα για μη επιτηδευματίες (κωδ. 403) το ποσό ύψους 9.107,36 ευρώ (41.397,09 x 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. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Περιστερίου, απέρριψε σιωπηρά την ανωτέρω τροποποιητική δήλωση φορολογικού έτους 2020-αίτημα επιστροφής φόρου.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά να ακυρωθεί η αρνητική απάντηση της Δ.Ο.Υ. και να γίνει δεκτή η με αρ. πρωτ./02-06-2022 τροποποιητική δήλωση φορ. έτους 2020-αίτημα επιστροφής φόρου, με την οποία θα ακυρώνεται ή θα τροποποιείται η εκκαθάριση της υπ' αριθ./08-09-2021 δήλωσης, προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Το ποσό των 41.397,09 ευρώ που εισέπραξε από την αυτοέκδοση και διάθεση των βιβλίων του ως πανεπιστημιακών συγγραμμάτων δεν αποτελεί εισόδημα, αφού δεν αφαιρέθηκαν οι δαπάνες που πραγματοποίησε για την έκδοση των βιβλίων (χαρτί, τυπογραφικά, μακέτες, στοιχειοθεσία, επιμέλεια κλπ), 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 41.397,09 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., ήτοι με φόρο 8.279,42 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020.

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, με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 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, με το υπ' αριθμ. 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, σύμφωνα με την Α.1118/2021 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2020, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή, ορίζεται ότι:

«Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

ε. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα που δηλώνεται από τους μη υπόχρεους σε υποβολή Ε3, δηλαδή φυσικά πρόσωπα χωρίς έναρξη στο Μητρώο (κωδ. 403-404 ή 409-410, ανάλογα με το αν υπάρχει ή όχι ηλεκτρονική πληροφόρηση), τα οποία δεν είναι υπόχρεα σε τήρηση βιβλίων κατά τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. και αμείβονται με τίτλο κτήσης, φορολογούνται επί των ακαθαρίστων εσόδων τους, αφού αφαιρεθούν οι ασφαλιστικές εισφορές που έχουν παρακρατηθεί από τις αμοιβές τους όπου προβλέπεται, ενώ δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εισόδημά τους λοιπές δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή υπάγεται ενδεικτικά το εισόδημα δημόσιων ή ιδιωτικών υπαλλήλων ή συνταξιούχων που είναι αυτοεκδότες συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων. Ως αυτοεκδότες νοούνται 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](#) έγγραφό μας).»

Επειδή, στους κωδικούς 403-404 αναγράφονται τα ακαθάριστα έσοδα φυσικών προσώπων που αποκτούν εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς δηλαδή να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με δήλωση έναρξης 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. ΠΟΛ. 1025/2017, σχετ. το υπ.αρ. πρωτ. Δ12 Α ΕΞ 2015/03.02.2015) έγγραφο της Υποδ/σης Α Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α) και ήδη καταχωρημένα ποσά δεν αλλάζουν, εκτός αν ο φορολογούμενος απευθυνθεί στο 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 του άρθρου 9 παρ.2 του Κ.Φ.Δ 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, που προσκομίζει με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, το φορολογικό έτος 2020 απέκτησε πέραν των τακτικών αποδοχών του και «ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων, 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», ποσό ύψους 41.397,09 ευρώ με παρακράτηση φόρου 1.655,87 ευρώ από το ΑΦΜ

Επειδή, ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας (Μητρώο-TAXIS), δεν έχει κάνει δήλωση έναρξης 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 φορολογήθηκε το ποσό (ακαθάριστες αποδοχές) ύψους 41.397,09 ευρώ ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, που καταχωρήθηκε από το στον κωδικό αριθμό 403 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2020 του προσφεύγοντος και νομίμως καταχωρήθηκε το ποσό ύψους 1.655,87 ευρώ του παρακρατηθέντος φόρου στον κωδικό αριθμό 605,
Συνεπώς, ο ισχυρισμός του για εφαρμογή του συντελεστή 22% ώστε να φορολογηθεί αυτοτελώς, δε γίνεται δεκτός.

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 2 της ως άνω προαναφερθείσας **ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016/25-07-2016** 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 ο προσφεύγων δηλώνει ότι εισέπραξε ακαθάριστα έσοδα από την 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 απορρίπτεται ως αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από **12-09-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, και την **επικύρωση** του από **17-03-2022** και με αρ. ειδ. εκκαθαριστικού σημειώματος φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Περιστερίου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος – καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 2020

Ποσό οφειλής: 17.602,02 €

(Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με τη με ημερομηνία έκδοσης **17-03-2022** και με αριθμό ειδοποίησης πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (Α.Χ.Κ./17) έτους 2020 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.)

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.