



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 18/03/2020

Αριθμός απόφασης: 586

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α7' – Επανεξέτασης

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45

Ταχ. Κώδικας : 54630 – Θεσ/νίκη

Τηλέφωνο : 2313-333245

ΦΑΞ : 2313-333258

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 1064/27-4-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από .../.../2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**, κατοίκου Θεσσαλονίκης, επί της οδού , Τ.Κ. ..., κατά της με αρ. ειδοπ...../...-...-2019 Πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, βάσει της με αριθ./...-...-2019 δήλωσης, με επιφύλαξη, φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Την από 02/12/2019 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, **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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ. ειδοπ.-/...-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου φορολογικού έτους 2018, της Α.Α.Δ.Ε., η οποία εκδόθηκε, βάσει της με αριθμ.-/...-2019 υποβληθείσας, με επιφύλαξη δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, προσδιορίστηκε ποσό πληρωμής 3.728,11€. Συγκεκριμένα ο προσφεύγων υπέβαλε στις .../.../2019, την με αριθμ. δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την επιφύλαξη, ως προς τη συμπλήρωση του εισπραχθέντος ποσού 7.776.27 € από τη συγγραφή, έκδοση και διάθεση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων, στον κωδικό 403 «ακαθάριστα έσοδα για μη «επιτηδευματίες» και κατ'επέκταση στη φορολόγηση του εισοδήματος αυτού ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. την 01/11/2019 προέβη σε εκκαθάριση της ως άνω δήλωσης χωρίς να αποδεχθεί την επιφύλαξη του προσφεύγοντος, με την έκδοση της με αριθμ. ειδοπ. πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να γίνει νέα εκκαθάριση της οικείας δήλωσης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους :

1) Η αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Παιδείας, ενώ θα έπρεπε να καταχωρήσει τα έσοδά του ως αυτοεκδότη και συγγραφέα (μη υπόχρεου ως ομότιμου καθηγητή ΑΕΙ στην τήρηση βιβλίων), στον κωδικό που αφορά μερίσματα, τόκους, δικαιώματα και οδηγεί τα ποσά στον κωδικό 671 του εντύπου Ε1 με φόρο 20% εφάπαξ, τα καταχώρησε (πιθανόν εκ παραδρομής) στον κωδικό που αφορά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με αποτέλεσμα τα ποσά αυτά να έχουν οδηγηθεί στον κωδικό 403 του Ε1. Την υπόδειξη αυτή, άλλωστε υιοθετεί και η σχετική απόφαση με αριθμό 302/2019 του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ηρακλείου. Η μη αποδοχή του πιο πάνω αιτήματός του, υποδηλώνει την ακατανόητη εμμονή της αρμόδιας φορολογικής αρχής στην υιοθέτηση της άδικης επιλογής και μεταχείρισης, ήτοι, να φορολογείται ως καθαρό κέρδος το σύνολο των μεικτών (ακαθάριστων) εισπράξεων από τη διάθεση των βιβλίων του που διανέμονται δωρεάν στους

φοιτητές. Σημειωτέον, ότι από το ποσό αυτό δεν έγινε αφαίρεση καμιάς απολύτως δαπάνης (αγορά – προμήθειας χαρτιού για την εκτύπωση εκατοντάδων βιβλίων, ηλεκτρονική προετοιμασία αρχικού κειμένου, στοιχειοθεσία και τυπογραφική εκτύπωση, βιβλιοδεσία, αποθήκευση, μεταφορά στα σημεία διανομής της χώρας, αποζημίωση σημείων διανομής, κλπ.). Άλλωστε, όπως προέβλεπε η μέχρι πρότινος εφαρμοζόμενη νομοθεσία που υιοθετούνταν από όλες τις Δ.Ο.Υ. της χώρας, οι συνολικές εισπράξεις του αυτοεκδότη, φορολογούνταν μόνο με συντελεστή 22%. Η φορολόγηση των ακαθάριστων των εσόδων ως αυτοεκδότη – συγγραφέα, ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, είχε ως συνέπεια όχι μόνο τη μη αποκόμιση κάποιου κέρδους, αλλά και την πρόκληση μη ευκαταφρόνητης ζημίας. Αυτός ήταν και ο λόγος που διέκοψε από το ακαδημαϊκό έτος 2017-2018 και εντεύθεν, ύστερα από 30 χρόνια ανελλιπούς χορήγησης, τη διάθεση των βιβλίων του ως αυτοεκδότη προς τους φοιτητές, μέσω του συστήματος ΕΥΔΟΞΟΣ. Με βάση τα παραπάνω, ζητά να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή και να του αναγνωριστεί ότι το ποσό των 7.776,27 €, που έλαβε για τη συγγραφή, έκδοση και διάθεση πανεπιστημιακών συγγραμμάτων δεν αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στην περίπτωση μη αποδοχής του ως άνω αιτήματός του, ζητά να γίνει νέα εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 με μοναδική τροποποίηση της αρχικής δήλωσης Ε1 που περιλαμβάνει την καταχώρηση του ποσού των 1.710,78 € (που προκύπτει για φορολόγηση με συντελεστή καθαρού κέρδους 22% επί του ποσού 7.776,27 €), στη θέση του κωδικού 403 του εντύπου Ε1, αντί του αρχικού ποσού των 7.776,27 €.

Ως προς τους ανωτέρω ισχυρισμούς επισημαίνουμε τα εξής :

Επειδή ο νόμος **4308/2014** (ΦΕΚ 251/24-11-2014), ορίζει στο **άρθρο 1**, ότι : «.2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:...γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Στο άρθρο 39, ότι : « Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1 γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα..»

Επειδή, ο νόμος **4172/2013** (ΦΕΚ 167/23-07-2013), στο **άρθρο 21**, ορίζει 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.... 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη 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....». Στο **άρθρο 38**, ορίζει ότι : «1. Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων, προνομιών, σχεδίων ή υποδειγμάτων, σχεδιαγραμμάτων, απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή σε αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα, οι πληρωμές για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού, για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και οι πληρωμές για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων, την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή, την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων.»

Επειδή σύμφωνα με τη **ΠΟΛ 1042/2015** με θέμα τη “Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε.” ορίζεται ότι : «.... 13. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της [παραγρ. 1 του άρθρου 38 του ν.4172/2013](#), δίνεται ο ορισμός της έννοιας των δικαιωμάτων.

Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

I. Το εισόδημα που αποκτάται:

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης,

i) των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση,

ii) διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας,

iii) εμπορικών σημάτων,

iv) προνομιών,

v) σχεδίων ή υποδειγμάτων,

vi) σχεδιαγραμμάτων,

vii) απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας ή...»

Επειδή σύμφωνα με το υπ’ αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1084342 ΕΞ2015 (18-6-2015)** έγγραφο

της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης : «1.Εφαρμογή του αφορολόγητου στο επίδομα βιβλιοθήκης 2. Συγγραφικά δικαιώματα συγγραφέων που είναι δημόσιοι υπάλληλοι και εισοδήματα από συμμετοχή σε σεμινάρια»,: «τα εισοδήματα από τα πνευματικά δικαιώματα που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται από την 01/01/2014 και εφεξής σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 του ΚΦΕ και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%), με την οποία εξαντλείται η φορολογική τους υποχρέωση. Για την φορολογική μεταχείριση των δικαιωμάτων έχει εκδοθεί η ΠΟΛ. 1042/26-01-2015 εγκύκλιος. Οι φορείς που καταβάλλουν τα δικαιώματα εκδίδουν χειρόγραφη βεβαίωση αμοιβών για φορολογική χρήση, χωρίς να αποστέλλουν ηλεκτρονικά αρχεία. Τα συγγραφικά δικαιώματα αναγράφονται στους κωδικούς 671-672 και φόρος που παρακρατήθηκε στους κωδικούς 679-680.»

Επειδή εξάλλου, στο υπ' αριθμ. πρωτ. **ΔΕΑΦ Α 1118624 ΕΞ 2016** (25-7-2016) έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/νση Φορολογικής Διοίκησης “Φορολογική αντιμετώπιση εισοδημάτων συγγραφέων που είναι δημόσιοι υπάλληλοι-καθηγητές πανεπιστημίου και ΤΕΙ” διευκρινίζεται ότι στις περιπτώσεις που ο συγγραφέας, ακόμη και 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 1/1/2014 θεωρείται εισόδημα του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε (ν.4172/2013) και φορολογείται στο σύνολο 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 δύναται να εκπέσουν δαπάνες.

Επειδή, στην με αριθμ. **Α.1041/11-2-2019** απόφαση της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα : «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2018, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή», μεταξύ άλλων ορίζεται στο **άρθρο 1** ότι : «10. Οι δηλώσεις με επιφύλαξη υποβάλλονται ηλεκτρονικά μέσω διαδικτύου και εντός χρονικού διαστήματος 30 ημερών από την ημερομηνία υποβολής της δήλωσης οφείλουν οι φορολογούμενοι να προσκομίσουν στη Δ.Ο.Υ. τα απαραίτητα δικαιολογητικά, τα οποία αποδεικνύουν τους ισχυρισμούς τους και τον λόγο της επιφύλαξης, προκειμένου να εκκαθαριστούν οι δηλώσεις και να εκδοθούν οι πράξεις διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τις Δ.Ο.Υ. εντός της προβλεπόμενης από το άρθρο 20 παρ. 1 του ΚΦΔ , προθεσμίας των 90 ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση που τα απαιτούμενα δικαιολογητικά δεν προσκομιστούν εντός της προαναφερθείσας προθεσμίας των 30 ημερών, οι δηλώσεις εκκαθαρίζονται, χωρίς να ληφθεί υπόψη η επιφύλαξη, δεδομένου ότι, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του ΚΦΔ, η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου.» Στο **άρθρο 5** αυτής : «**ΠΙΝΑΚΑΣ 4 (ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΚΑΙ ΜΕΙΩΣΕΙΣ)** Υποπίνακας 4Γ2 (εισόδημα από

επιχειρηματική δραστηριότητα) Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15 του ΚΦΕ , αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16 του ΚΦΕ .

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. 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.....

ε. 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, καθώς δεν αναγνωρίζονται δαπάνες. Στην περίπτωση αυτή υπάγονται και οι αυτοεκδότες, 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 έγγραφο).

Στους κωδικούς 671-672 και 673-674, ανάλογα με την προέλευσή τους, δηλώνονται τα δικαιώματα, όταν δεν εισπράττονται στο πλαίσιο επιχειρηματικής δραστηριότητας. Όσον αφορά στα συγγραφικά δικαιώματα, αυτά αποτελούν εισόδημα αυτής της κατηγορίας όταν η εκμετάλλευση των βιβλίων έχει ανατεθεί σε εκδοτικούς οίκους, οι οποίοι καταβάλλουν δικαιώματα σε συγγραφείς που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σχετική με την είσπραξη των δικαιωμάτων (σχετ. το ΔΕΑΦ Α 1118624/25.7.2016 έγγραφο).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 παρ. 2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.), ορίζεται ότι: **Άρθρο 9 Ερμηνευτικές Εγκύκλιοι και Οδηγίες**

«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 στην προκειμένη περίπτωση, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, προκύπτει ότι ο προσφεύγων απέκτησε μεταξύ άλλων και τα παρακάτω εισοδήματα :

1) Ακαθάριστα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα απαλλασσομένων, μη υπόχρεων σε τήρηση βιβλίων (ενδεικτικά ελεγκτές Α.Ε. εισηγητές σεμιναρίων,) συγγραφείς δημόσιοι υπάλληλοι 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 της γενικής κυβέρνησης), ύψους 7.776,27 €, για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή 4 %, ήτοι ποσό 311,05 €, από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, με ΑΦΜ 090055799.

2) Δικαιώματα (προ φόρου) που εισπράττονται και δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα, ύψους 7.161,79 €, για τα οποία παρακρατήθηκε φόρος με συντελεστή 20%, ήτοι, ποσό 1.432,36 €, από το Ίδρυμα Τεχνολογίας και Έρευνας με ΑΦΜ 090101655.

Επειδή ο προσφεύγων, όπως προκύπτει από το υποσύστημα μητρώου του TAXIS, δεν έχει κάνει έναρξη 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).

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τις ισχύουσες διατάξεις το εισόδημα από συγγραφή, έκδοση και διάθεση των πανεπιστημιακών συγγραμμάτων του, νομίμως φορολογήθηκε ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, δεδομένου ότι δεν αποτελεί εισόδημα από συγγραφικά δικαιώματα και δεν εμπίπτει στις περιπτώσεις του άρθρου 38 του ν.4172/2013, καθόσον δεν συντρέχει περίπτωση εισοδήματος που αποκτήθηκε ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης δικαιώματος πνευματικής ιδιοκτησίας. Συνεπώς, 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.2β του ν.4172/2013, καθώς ο προσφεύγων εκδίδει και διανέμει ο ίδιος τα βιβλία του, χωρίς να προκύπτει ανάθεση και εκμετάλλευση αυτών σε κάποιο εκδοτικό οίκο. Εξάλλου, 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 και 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.

Για τους ως άνω λόγους ο προβαλλόμενος ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του **ΤΟΥ**, **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ. Αριθμ. ειδοπ.-/...-...-2019 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 :

Κύριος φόρος	Προκαταβολή φόρου	Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	Συνολικό ποσό
1.036,17	1.399,73	1.292,21	3.728,11

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ Α7
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.