



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 22/07/2016

Αριθμός απόφασης: 2678

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604529
ΦΑΞ : 2131604567

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
- γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
- δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867 ΕΞ 2015/21.04.2015 (ΦΕΚ 815 / τ. Β' / 07.05.2015) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 29/03/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του ... του ..., ΑΦΜ ..., κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός ..., κατά των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΑΛΑΤΣΙΟΥ επί των από 22/12/2015

αιτημάτων του προσφεύγοντος περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος, οικονομικών ετών 2011 έως και 2014, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 29/03/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της, 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 πάροδο απράκτου τριμήνου από την υποβολή στη Δ.Ο.Υ. ΓΑΛΑΤΣΙΟΥ των από 22/12/2015 αιτημάτων του προσφεύγοντος περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός του, οικονομικών ετών 2011 έως και 2014, απορρίφθηκαν σιωπηρά τα ως άνω αιτήματά του περί διενέργειας νέας εκκαθάρισης με βάση τις εν λόγω δηλώσεις και επιστροφής του αχρεωστήτως καταβληθέντος φόρου των οικείων οικονομικών ετών.

Τα ως άνω αιτήματα του προσφεύγοντος περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός, οικονομικών ετών 2011 έως και 2014 αφορούν τη μείωση του ποσού που δηλώθηκε στον κωδικό 507 του εντύπου Ε1 (εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα που δεν εντάσσεται σε άλλη περίπτωση του πίνακα 4) και αφορά στο εισόδημά του από βιβλία που συγγράφει και εκδίδει με δικά του έξοδα, ως ομότιμος καθηγητής του ...Πανεπιστημίου ..., τα οποία διανέμονται στους φοιτητές ως πανεπιστημιακά συγγράμματα, όπως προκύπτει και από την από 15/07/2016 βεβαίωση για τη διανομή και πληρωμή πανεπιστημιακών συγγραμμάτων της Γενικής Διεύθυνσης Οικονομικών Υπηρεσιών του Υπουργείου Παιδείας, Έρευνας και Θρησκευμάτων. Συγκεκριμένα, ο προσφεύγων, με τα ως άνω αιτήματα, αιτήθηκε την εφαρμογή του συντελεστή καθαρού κέρδους 19% στα ως άνω εισοδήματα, τα οποία αποτελούν ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, ως κάτωθι:

Οικονομικό έτος	Ακαθάριστα έσοδα από ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος	Συντελεστής καθαρού κέρδους	Καθαρό κέρδος
2011	9.449,32 €	19%	1.795,38 €
2012	9.559,91 €	19%	1.816,38 €
2013	9.714,60 €	19%	1.845,78 €
2014	9.301,00 €	19%	1.767,19 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των τεκμαιρόμενων αρνητικών απαντήσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΑΛΑΤΣΙΟΥ, την αποδοχή

των από 22/12/2015 αιτημάτων περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικών ετών 2011 έως και 2014, τη διενέργεια νέας εκκαθάρισης και την επιστροφή του αχρεωστήτως καταβληθέντος ποσού φόρου, καθόσον, όπως έχει γίνει δεκτό από τη διοίκηση με τις διαταγές Λ. 6457/24/14.10.1980 και Σ. 2736/90 ΠΟΛ. 91/20.7.1993, οι δημόσιοι υπάλληλοι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες, για την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ, όταν ασχολούνται, πέρα από την κύρια εργασία τους και με την συγγραφή διαφόρων έργων (βιβλίων κλπ.) ή με την έκδοση αυτών και, κατά συνέπεια, δεν υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με βάση συντελεστές καθαρών αμοιβών (Εγκ. Ε. 2615/ΠΟΛ. 71/29.12.1987), χωρίς μάλιστα να προσαυξάνεται ο μοναδικός συντελεστής. Τέλος, όπως προβλέπει η ΑΥΟ 1110210/15080 ΠΟΛ. 1276/24.8.1993, όταν πρόκειται για εκδότη δημόσιο υπάλληλο ή συνταξιούχο δημόσιο υπάλληλο που εκδίδει βιβλία με δικά του έξοδα, ο συντελεστής καθαρού κέρδους ορίζεται σε 19% (κωδ. 3211β' μοναδικών συντελεστών).

Επειδή, με το άρθρο 72 παρ. 25 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του προϊσχύσαντος Κ.Φ.Ε. (ν. 2238/1994).

Επειδή, με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013) ορίζεται ότι: «*Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει, ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση*».

Επειδή, με βάση τις παραπάνω διατάξεις, οι δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, όταν διαπιστωθεί από τον φορολογούμενο ότι περιέχουν λάθη ή παραλείψεις, πρέπει από 1/1/2014 και μετά να τροποποιούνται με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης (σχετ. η εγκ. ΠΟΛ 1174/2014 της Γ.Γ.Δ.Ε.) .

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013, όπως προστέθηκε με την υποπαρ. Δ2 περ. 21 άρθρου πρώτου του ν. 4254/2014, ορίζεται ότι: «*Εφόσον με την υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης ή με αυτοτελές αίτημα ή καθ' οιονδήποτε άλλο τρόπο, που αφορά φορολογικό έτος, διαχειριστική περίοδο ή φορολογική υπόθεση, μέχρι την έναρξη ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, προβάλλεται αξίωση επιστροφής φόρου, για τα σχετικά με την παραγραφή, εφαρμόζονται τα ισχύοντα μέχρι τον χρόνο έναρξης ισχύος του Κώδικα*».

Επειδή, με την εγκύκλιο-διαταγή Δ12Α 1000840 ΕΞ 2014/30.12.2014 της Γ.Γ.Δ.Ε. , με θέμα «*Διευκρινίσεις για την εφαρμογή της ΠΟΛ 1234/2014*», διευκρινίζεται μεταξύ άλλων ότι:
«*3. Από τις μεταβατικές διατάξεις της παρ. 43 του άρθρου 66 του ν. 4174/2013 προκύπτει ότι για τις χρήσεις που έχουν αρχίσει πριν την 1.1.2014 ισχύουν για την παραγραφή αξίωσης κατά του Δημοσίου οι διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 84 του ν. 2238/1994, οι οποίες ορίζουν ότι η κατά του Δημοσίου απαίτηση προς επιστροφή φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία της εμπρόθεσμης υποβολής της δήλωσης ή αν υποβληθεί εκπρόθεσμα η δήλωση, μετά τρία (3) έτη από την ημερομηνία που η δήλωση αυτή όφειλε να είχε υποβληθεί. Αν υποβληθεί ανακλητική δήλωση ή δήλωση με επιφύλαξη, η αξίωση για την επιστροφή του*

φόρου παραγράφεται μετά τρία (3) έτη από την ημέρα της με οποιονδήποτε τρόπο αποδοχής της. Η αξίωση για επιστροφή φόρου βάσει υποβληθείσας εμπρόθεσμης δήλωσης αναβιώνει από την κοινοποίηση φύλλου ή πράξης ελέγχου. Ως προς τα λοιπά θέματα της παραγραφής εφαρμόζονται οι διατάξεις του δημοσίου λογιστικού (Ν. 2362/1995), όπως εκάστοτε ισχύουν.

Συνεπώς, εφόσον δε συντρέχουν οι ανωτέρω αναφερόμενες προϋποθέσεις που επιφέρουν αναβίωση της επιστροφής φόρου και διακοπή ή αναστολή της παραγραφής, η φορολογική διοίκηση διενεργεί νέα εκκαθάριση στις ως άνω τροποποιητικές δηλώσεις ή δηλώσεις με επιφύλαξη, για τα οικονομικά έτη 2012, 2013, 2014 (χρήσεις 2011, 2012, 2013), λαμβάνοντας υπόψη τις προθεσμίες υποβολής των αρχικών εμπρόθεσμων δηλώσεων ή των δηλώσεων με επιφύλαξη ή των ανακλητικών δηλώσεων που έχουν υποβληθεί.

Ο περιορισμός αυτός δεν ισχύει στις περιπτώσεις όπου η φορολογική διοίκηση οφείλει να συμμορφωθεί με δικαστικές αποφάσεις που δικαιώνουν συγκεκριμένους φορολογούμενους και για χρήσεις προγενέστερες του 2011.

Διευκρινίζεται ότι για το φορολογικό έτος 2014 και εντεύθεν σε κάθε περίπτωση υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ή δήλωσης με επιφύλαξη, σε χρόνο που δεν είχε συντελεστεί η παραγραφή της αξίωσης, η παραγραφή αρχίζει εκ νέου σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις (Ν. 2362/1995 άρθρο 93) ακόμα δηλαδή και σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης της φορολογικής Διοίκησης και μη άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής στη Δ.Ε.Δ. από τον φορολογούμενο.

Σε κάθε περίπτωση, προκειμένου να γίνει εφαρμογή των όσων ορίζονται στην ΠΟΛ 1234/2014, οι φορολογούμενοι θα πρέπει να καταθέτουν, βεβαίωση για τη μη άσκηση ένδικων μέσων ή δήλωση παραίτησης από την άσκηση οποιασδήποτε ένδικης διεκδίκησης».

Επειδή, εν προκειμένω, για τα ως άνω ποσά του εισοδήματος από βιβλία που συγγράφει και εκδίδει με δικά του έξοδα ο προσφεύγων, υποβλήθηκαν από τον προσφεύγοντα αιτήματα περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικον. ετών 2011 και 2012 την 22/12/2015 και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς αυτά οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες.

Επειδή στο άρθρο 2§1 του Π.Δ. 186/92 (Κ.Β.Σ.) αναφέρεται, μεταξύ άλλων, ότι δεν θεωρούνται επιτηδευματίες:

«γ) ο συγγραφέας δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος, ο συνταξιούχος για την πρώτη μετά τη συνταξιοδότησή του έκδοση βιβλίου και ο εισηγητής επιμορφωτικών σεμιναρίων δημόσιος ή ιδιωτικός υπάλληλος ή συνταξιούχος, εφόσον τα πρόσωπα αυτά δεν είναι επιτηδευματίες από άλλη αιτία».

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48§2 περ. β' του ν. 2238/1994:

«2. Στο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθέρων επαγγελματιών περιλαμβάνεται και κάθε αμοιβή που καταβάλλεται:

β. Σε συγγραφείς και μουσουργούς από συγγραφικά δικαιώματα γενικά.»

Επειδή με την εγκύκλιο Ε. 2615/ΠΟΛ. 71/19.02.1988 διευκρινίστηκε ότι για την εύρεση του καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος, όταν δεν τηρούνται βιβλία από τον υπόχρεο, τα κατά τον Κ.Β.Σ. βιβλία και στοιχεία, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται βάσει συντελεστών καθαρών αμοιβών.

Επειδή σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 464/2004 Γνωμοδότηση του ΝΣΚ, η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος του συγγραφέα δημόσιου υπαλλήλου, στην έννοια του οποίου περιλαμβάνεται αναμφίβολα και ο καθηγητής πανεπιστημίου, για τον συγγραφέα και ταυτοχρόνως εκδότη του ίδιου συγγράμματος εφαρμόζεται ο μοναδικός συντελεστής με κωδικό 3211β' της ΠΟΛ. 1276/04.08.1993.

Επειδή με την ΠΟΛ. 1276/04.08.1993 ο μοναδικός συντελεστής με κωδικό 3211β' «Εκδότης βιβλίων-Συγγραφέας, Δημόσιος Υπάλληλος ή Συνταξιούχος Δημόσιος Υπάλληλος» ορίστηκε σε 19%, ενώ εν συνεχεία με την ΠΟΛ. 1004/19.01.2006 ο ως άνω συντελεστής ορίστηκε σε 22% για έσοδα που αποκτώνται από 01/01/2006 και μετά.

Επειδή, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το εισόδημα του προσφεύγοντος από βιβλία που συγγράφει και εκδίδει με δικά του έξοδα, ως ομότιμος καθηγητής του ... Πανεπιστημίου ..., τα οποία διανέμονται στους φοιτητές ως πανεπιστημιακά συγγράμματα, πρέπει να προσδιοριστεί με τη χρήση του συντελεστή 22% κατά τα οικονομικά έτη 2013 και 2014.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29/03/2016 και αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του ... του ..., ΑΦΜ ..., και συγκεκριμένα:

Α) την **αποδοχή** αυτής ως προς τα υποβληθέντα αιτήματα περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός, οικονομικών ετών 2013 και 2014, και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. ΓΑΛΑΤΣΙΟΥ προβεί σε νέα εκκαθάριση σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό, και

Β) την **απόρριψη** αυτής ως προς τα υποβληθέντα αιτήματα περί τροποποίησης/ανάκλησης των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματός, οικονομικών ετών 2011 και 2012, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Οικονομικό έτος 2011 : Ποσό Επιστροφής: 822,47 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε βάσει του με αριθμ. ειδοπ. ... Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2011 της Γ.Γ.Π.Σ.

Οικονομικό έτος 2012 : Ποσό Πληρωμής: 6.676,14 €

Το παραπάνω ποσό προέκυψε βάσει του με αριθμ. ειδοπ. ... Εκκαθαριστικού Σημειώματος
Φυσικών Προσώπων οικον. Έτους 2012 της Γ.Γ.Π.Σ.

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
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ANNA MARTINH

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).