



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα,

30 /11 /2017

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης :

6079

ΤΜΗΜΑ Α6 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 537

Fax : 213 1604 567

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 Π.Δ. 11 της Δ. ΟΡΓ. Α1036960 εξ 2017 /10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ 968 Β 22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ 1064/27-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β΄ 1440/27-04-2017).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β΄/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 24/07/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, ενδικοφανή προσφυγή του:

....., Α.Φ.Μ:, κατοίκου ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, οδός, Τ.Κ. 71305 κατά της με αριθμό/23-6-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ για το φορολογικό έτος 2016 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/7/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου, ενδικοφανούς προσφυγής του, Ιατρού του Ε.Σ.Υ., με Α.Φ.Μ.:Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ, 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 ανωτέρω υποβληθείσα ενώπιον της υπηρεσίας μας ενδικοφανή προσφυγή, ο προσφεύγων αμφισβητεί τη νομιμότητα της από 23-06-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. φορολογικού έτους 2016, με την οποία του εκκαθαρίστηκε ποσό φόρου χρεωστικό, ύψους 18.627,34 €, κατόπιν υποβολής της με αριθμό/23-06-2017 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Οι αιτιάσεις του αφορούν τον τρόπο υπολογισμού του φόρου επί των εισοδημάτων του από τα απογευματινά ιατρεία ύψους 39.362 €, τα οποία φορολογήθηκαν στο σύνολό τους ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τη διάταξη του ά. 21 του ν. 4172/2013, χωρίς την αφαίρεση επιχειρηματικών δαπανών. Γ' αυτό και προβάλλει την εφαρμογή επί των εισοδημάτων αυτών του συντελεστή καθαρών κερδών 55%, άλλως τη φορολόγηση του συνόλου των εισοδημάτων του ως εισόδημα από μισθωτή εργασία χωρίς να βεβαιωθεί προκαταβολή φόρου

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά :

- Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή του στο σύνολό της.
- Να ακυρωθεί ή άλλως τροποποιηθεί η από 23.06.2017 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με βάση την αρχική (με αριθμό) ηλεκτρονική δήλωση της Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ και κάθε άλλης συναφούς πράξης της Διοικήσεως.

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, και όπως αναριθμήθηκε από άρθρο 66 σε 72 με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, 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, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1178/ 21-11-2017 «Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ιατρών του Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ.»:

«6. Με την ΠΟΛ.1034/2017 Απόφαση ορίστηκε επίσης ότι το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσων έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με λογιστικό προσδιορισμό (έντυπο Ε3), ενώ για τους μη επιτηδευματίες φορολογείται εξ' ολοκλήρου, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες. ...

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι οι αμοιβές που καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2016 σε ιατρούς του Ε.Σ.Υ., λόγω της απασχόλησής τους σε απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., υπάγονται στην κατηγορία εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα καθόσον αυτές προέρχονται από την άσκηση ιδιωτικού έργου, κατά ρητή διατύπωση του νόμου. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.2 του παρόντος, οι αμοιβές αυτές που αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα έτη 2012 και 2013 φορολογούνται στο έτος καταβολής τους, ήτοι στο φορολογικό έτος 2016, ενώ σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.4 του παρόντος, οι αμοιβές που αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα έτη 2014 και 2015 φορολογούνται στα έτη που αυτές ανάγονται, ήτοι στα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντίστοιχα. Οι υπόψη αμοιβές φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013 και ο φόρος (20%) που παρακρατείται στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών, κατά την καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, εκπίπτει από τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ιατροί κατά το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, ήτοι στο φορολογικό έτος 2016. Τέλος, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην παρ.6 του παρόντος, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατήθηκαν στις αμοιβές αυτές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εν λόγω εισόδημα, καθόσον οι δικαιούχοι ιατροί δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία.

ΤΜΗΜΑ Δ΄

1. Για την καταβολή των ως άνω αμοιβών στους δικαιούχους ιατρούς του Ε.Σ.Υ., με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις τόσο του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.- ισχύς έως 31.12.2012), όσο και του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.- ισχύς από 1.1.2013 έως 31.12.2014), εκδίδονται από τον καταβάλλοντα την αμοιβή (Νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ.), καθόσον οι δικαιούχοι ιατροί του Ε.Σ.Υ., απαλλάσσονταν από τις προαναφερόμενες διατάξεις από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, για την παροχή των υπηρεσιών τους στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ. (Σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1131/16.4.2002), ως ακολούθως:

α) αθεώρητες αποδείξεις δαπανών, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), για αμοιβές που ανάγονται στη χρήση 2012.

β) αθεώρητες αποδείξεις δαπανών κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 13 του άρθρου 8 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), για αμοιβές που ανάγονται στη χρήση 2013.

γ) «τίτλοι κτήσης» κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 6 του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), για αμοιβές που ανάγονται στο φορολογικό έτος 2014.

Σημειώνεται ότι, οι εν λόγω αποδείξεις δαπανών, «τίτλοι κτήσης», μπορεί να εκδίδονται και «επί πιστώσει» (σχετ. εγγρ. Δ15Β 1039253 ΕΞ2012/9.3.2012).»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμόν πρωτοκόλου ΔΕΑΦ Α 1103945 ΕΞ 2017/07-07-2017, που αφορά τη φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ιατρών από απογευματινά ιατρεία στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., ισχύουν τα εξής :

1. «Με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 13 του ν.2889/2001 ορίζεται, ότι τα εισοδήματα των ιατρών του Ε.Σ.Υ., από την απογευματινή εργασία της παρ.1 του άρθρου 9 του νόμου αυτού, καθώς και αυτά των πανεπιστημιακών ιατρών από την απογευματινή εργασία των παραγράφων 1 και 4 του ίδιου άρθρου, όπως επίσης και η προβλεπόμενη στην επόμενη παράγραφο 6 του άρθρου αυτού ειδική αμοιβή για την παροχή κλινικού και εργαστηριακού έργου από πανεπιστημιακούς ιατρούς, που παρέχουν τις υπηρεσίες τους σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. ή των Α.Ε.Ι., θεωρούνται ότι προέρχονται από άσκηση ιδιωτικού έργου και φορολογούνται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 περ.Ζ' του άρθρου 4 του ν.2238/1994 (ΦΕΚ 151Α') [εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή].

2. Με τις μεταβατικές διατάξεις της παραγράφου 26 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 (νέος Κ.Φ.Ε.) ορίζεται ότι από την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013 παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του ν.2238/1994, συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση του νόμου αυτού.

Συνεπώς, παύουν να ισχύουν οι κατηγορίες Α'-Ζ' εισοδήματος που προβλέπονταν από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 4 του ν.2238/1994 και περαιτέρω, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2014 και μετά, ισχύουν οι νέες κατηγορίες α'-δ' ακαθάριστων εισοδημάτων που προβλέπονται από τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 7 του ν.4172/2013 (εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εισόδημα από κεφάλαιο και εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, αντίστοιχα).

3. Βάσει των διατάξεων της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του ν.2889/2001 οι εν λόγω αμοιβές προέρχονται από την άσκηση ιδιωτικού έργου, αυτές βάσει των ανωτέρω υπάγονται στην κατηγορία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1034/ 10-3-2017 «Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, φορολογικού έτους 2016, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που υποβάλλονται με αυτή»:

«Πίνακας 4Γ2 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)

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

α. Στον υποπίνακα Γ2 του ΠΙΝΑΚΑ 4, δηλώνονται τα ακαθάριστα έσοδα, καθαρά κέρδη/ζημίες και οι παρακρατηθέντες προκαταβλητέοι φόροι των εισοδημάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα για τους επιτηδευματίες είτε τηρούν βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π., είτε είναι απαλλασσόμενοι/μη υπόχρεοι σε βιβλία με βάση τα Ε.Λ.Π. (κωδ.: 401-402, 425-426, 413-414, 415-416, 601-602, 605-606).

Περιλαμβάνονται και οι πρώην ελεύθεροι επαγγελματίες (πρώην Ζ' πηγή άρθρου 48 του ν. 2238/1994), οι οποίοι πλέον θεωρούνται ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά μη έχοντες την εμπορική ιδιότητα.

β. Περιλαμβάνονται τα εισοδήματα ημεδαπής (κωδ. 401-402) και αλλοδαπής προέλευσης, (κωδ.: 411-412).

γ. Γίνεται διάκριση του εισοδήματος που δηλώνεται από τους μη επιτηδευματίες και μη υποβάλλοντες Ε3. (κωδ.: 403-404).

δ. Περαιτέρω, προβλέπεται η δήλωση του εισοδήματος όταν ο καταβάλλων τις αμοιβές δεν αποστέλλει ηλεκτρονικά την πληροφορία για το δικαιούχο του ανάλογου εισοδήματος (κωδ.: 409,410), και του παρακρατηθέντος φόρου (κωδ.: 611-612).

ε. Το καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα όσων έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία, ανεξάρτητα της τήρησης απλογραφικών/διπλογραφικών βιβλίων προκύπτει με λογιστικό προσδιορισμό (έντυπο Ε3), ενώ για τους μη επιτηδευματίες φορολογείται εξ' ολοκλήρου, καθόσον δεν αναγνωρίζονται δαπάνες.

στ. Για τις περιπτώσεις της παραγράφου 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ συμπληρώνονται οι κωδ. 427-428.»

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **24.07.2017** και αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, Ιατρού του Ε.Σ.Υ., με Α.Φ.Μ:, κατατεθείσα στη Δ.Ο.Υ. ΗΡΑΚΛΕΙΟΥ ΚΡΗΤΗΣ .

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2016

Τελικό χρεωστικό: 20,007,90 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό ειδοποίησηςπράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 της Γ.Γ.Π.Σ..

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΔΕΡΒΟΣ

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.