



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α6

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα 10.1.2018

Αριθμός Απόφασης: 235

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 11 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)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

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. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 12/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανή προσφυγή του «.....», ΑΦΜ «.....», κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός «.....», κατά της με αριθμό δήλωσης «.....» και με αριθμό ειδοποίησης «.....»/21-7-2017 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., για το φορολογικό έτος 2016, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμ. με αριθμό δήλωσης «.....» και με αριθμό ειδοποίησης «.....»/21-7-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων της Α.Α.Δ.Ε., για το φορολογικό έτος 2016, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 12/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής 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:

Ο προσφεύγων υπέβαλε την υπ' αριθμ. «.....» φορολογική δήλωση εισοδήματος, δηλώνοντας στον κωδικό 403 και το ποσό των 78.242,09 € που έλαβε απασχολούμενος στα απογευματινά ιατρεία της «.....» Γενικού Βενιζελείου Νοσοκομείου Ηρακλείου ως ιατρός του Ε.Σ.Υ. Το ως άνω ποσό φορολογήθηκε με συντελεστή φόρου 45% ως προερχόμενο από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

- Το εισόδημά του από απογευματινά ιατρεία, ύψους 76.761,60 €, φορολογήθηκε στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 του ν.4172/2013.

- Τα εισοδήματα αυτά πρέπει να φορολογηθούν με τα υπόλοιπα εισοδήματά του ως εισόδημα από μισθωτή εργασία χωρίς να βεβαιωθεί προκαταβολή φόρου.

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, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4174/2013): *«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, σύμφωνα 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: *«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. ... 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.»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμόν πρωτοκόλλου 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.»

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, η εκκαθάριση έγινε σύμφωνα με τις προαναφερθείσες κείμενες διατάξεις και οδηγίες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 12/9/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου «.....» ενδικοφανούς προσφυγής του «.....», ΑΦΜ «.....».

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2016 Ποσό Πληρωμής : 45.418.29 €

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την με αριθμό ειδοποίησης «.....»/21-7-2017 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2016 της Α.Α.Δ.Ε..

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

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

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ

α/α

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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.