



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604536

Φαξ : 2131604567

Καλλιθέα, **02/01/2018**

Αριθμός απόφασης: **2**

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 Β' 968/22.3.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ. 1064/12.4.2017 Απόφασης 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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 04.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατοίκου Γαζίου Ηρακλείου Κρήτης, οδός, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/5.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/5.7.2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), της οποίας ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση.

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

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 04.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με αριθμό δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ)/5.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/5.7.2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 7.494,83 €, πλέον προκαταβολής ΦΕφπ επόμενου έτους ποσού 925,11 €, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών 14,40 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 2.611,74 €, ήτοι συνολικό ποσό 11.046,08 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, της ως άνω πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ κατά το μέρος της εκείνο που αφορά στη φορολόγηση του ποσού που έλαβε από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου Κρήτης ως αμοιβή για την απασχόλησή του, ως ιατρού του Εθνικού Συστήματος Υγείας (ΕΣΥ), στα απογευματινά ιατρεία του εν λόγω νοσοκομείου ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και κάθε άλλης συναφούς πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο (**κύριος λόγος**) ότι:

- ο υπολογισμός του οφειλόμενου ΦΕφπ επί του ακαθάριστου ποσού του ως άνω εισοδήματός του, επειδή ο ίδιος απαλλάσσεται της υποχρέωσης τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, με συνέπεια να μην μπορεί να καταχωρήσει επιχειρηματικές δαπάνες του, αντίκειται στο Σύνταγμα και συγκεκριμένα στο άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, για το λόγο δε αυτό πρέπει να εφαρμοστεί συντελεστής καθαρών αμοιβών 55% για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με τα προβλεπόμενα από την υπ' αριθμ. Ε.16382/29.12.1987 (ΦΕΚ Β' 749/29.12.1987) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1115416 ΕΞ 2009/30.11.2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών.

Επικουρικά δε (δηλαδή στην περίπτωση που δεν ήθελε γίνει δεκτός ο κύριος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του) ο προσφεύγων προβάλλει ότι:

- δεδομένου ότι εργάζεται στο ως άνω νοσοκομείο υπό καθεστώς πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης, ολόκληρο το εισόδημά του που έλαβε από το εν λόγω νοσοκομείο θα πρέπει να προσδιοριστεί στο σύνολό του ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και να φορολογηθεί ως τέτοιο και συγκεκριμένα ως υπαγόμενο στη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. γ' ν. 4172/2013, άλλως η φορολόγηση του υπό κρίση εισοδήματός του από τη συμμετοχή του στα απογευματινά ιατρεία του νοσοκομείου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα θα συνιστά δυσμενή

μεταχείρισή του σε σύγκριση με άλλους μισθωτούς του Δημοσίου ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, απαγορευόμενη από το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος.

Ως προς τους κύριο και επικουρικό λόγους της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου. 2. [...]. 5. Οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 9 ν. 2889/2001, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «1. Καθιερώνεται η ολοήμερη λειτουργία των νοσοκομείων που ανήκουν στο Ε.Σ.Υ. με την επέκταση των εξωτερικών ιατρείων και τη διενέργεια διαγνωστικών, θεραπευτικών και επεμβατικών πράξεων πέραν του τακτικού ωραρίου. Σε όλα τα νοσοκομεία που ανήκουν στο Εθνικό Σύστημα Υγείας (Ε.Σ.Υ.) τα τακτικά ιατρεία λειτουργούν καθημερινά τις πρωινές ώρες με τετράωρη τουλάχιστον υποχρεωτική παρουσία ειδικευμένων ιατρών. Με απόφαση του Διοικητή της οικείας Υγειονομικής Περιφέρειας, μετά από εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.) του Νοσοκομείου, βάσει πρότασης του Επιστημονικού Συμβουλίου του, **καθορίζονται οι τομείς της Ιατρικής Υπηρεσίας, στους οποίους είναι δυνατή η λειτουργία πέραν του τακτικού ωραρίου. Ο γενικός σχεδιασμός και ο έλεγχος της ολοήμερης λειτουργίας των νοσηλευτικών ιδρυμάτων, που ανήκουν στο Ε.Σ.Υ., πραγματοποιείται από τους Διοικητές των Υγειονομικών Περιφερειών.** 2. Οι μόνιμοι ειδικευμένοι ιατροί του νοσοκομείου όλων των βαθμών, οι πανεπιστημιακοί ιατροί, που κατέχουν τίτλο ειδικότητας και εργάζονται σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, που είναι εγκατεστημένες σε νοσηλευτικά ιδρύματα, που ανήκουν στο Ε.Σ.Υ., το νοσηλευτικό, το παραϊατρικό, το επιστημονικό μη ιατρικό και το διοικητικό προσωπικό του νοσοκομείου, **μπορούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στη λειτουργία πέραν του τακτικού ωραρίου, όπως αυτή καθορίζεται στο παρόν άρθρο. Για την κάλυψη επιπλέον αναγκών μπορεί να συμμετέχει** στη λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου και το επικουρικό προσωπικό όλων των κλάδων, καθώς και ειδικευόμενοι ιατροί. Οι ιατροί **συμμετέχουν** στη λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου, **υπό την προϋπόθεση** ότι παρέχουν υπηρεσίες στην πρωινή λειτουργία των τακτικών ιατρείων τουλάχιστον μια (1) ημέρα την εβδομάδα και δεν εφημερεύουν κατά τις ημέρες αυτές. Ο αριθμός των περιστατικών, που εξετάζονται από κάθε ιατρό ανά εβδομάδα, μετά το τακτικό ωράριο δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει τον αριθμό των αντίστοιχων πράξεων, που διενεργούνται από τον ίδιο ιατρό στο τακτικό ωράριο. 3. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης **καθορίζονται οι ειδικότεροι όροι και προϋποθέσεις**, υπό τις οποίες εντάσσονται τα νοσοκομεία, που ανήκουν στο Ε.Σ.Υ., στην ολοήμερη λειτουργία, όπως και **οι όροι και προϋποθέσεις υπό τις οποίες μπορεί το προσωπικό της παραγράφου 2 να συμμετέχει** σε αυτήν, κατ' εφαρμογή της κείμενης νομοθεσίας και **με σκοπό την εύρυθμη λειτουργία του νοσοκομείου.** Με όμοια υπουργική απόφαση, **καθορίζεται ο προγραμματισμός των ιατρικών πράξεων, η διοικητική υποστήριξη, η οργάνωση και εποπτεία** της ολοήμερης λειτουργίας του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. 4. Η λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου δεν πραγματοποιείται κατά τις ημέρες και ώρες της γενικής εφημερίας των κλινικών,

μονάδων και εργαστηρίων των νοσοκομείων των νοσηλευτικών ιδρυμάτων της Περιφέρειας Αττικής [...]. Στα νοσοκομεία αυτά στη λειτουργία πέραν του τακτικού ωραρίου τελούνται πράξεις με χρήση εξοπλισμού, ο οποίος δεν χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της γενικής εφημερίας. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης δύναται να ρυθμίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για τη συμμετοχή στη λειτουργία αυτή του προσωπικού, που δεν εφημερεύει, για τη χρήση του εξοπλισμού και κάθε άλλο σχετικό θέμα. 5. **Η δαπάνη για την ιατρική επίσκεψη, τις διαγνωστικές, θεραπευτικές και επεμβατικές πράξεις, που πραγματοποιούνται κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου, βαρύνει τον ασφαλιστικό φορέα του ασθενούς ή την ασφαλιστική του εταιρία ή τον ίδιο τον ασθενή** στις περιπτώσεις που προβλέπονται στην υπουργική απόφαση της παραγράφου 6 του παρόντος άρθρου. Οι Διοικητές των Νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., κατόπιν απόφασης του Δ.Σ. **μπορούν να συνάπτουν συμβάσεις:** α) **με τους ασφαλιστικούς φορείς, με βάση τις οποίες θα καλύπτονται από αυτούς οι ανωτέρω ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται στους ασφαλισμένους στο πλαίσιο της ολοήμερης λειτουργίας των νοσοκομείων πέραν του τακτικού ωραρίου και β) με ιδιωτικές ασφαλιστικές επιχειρήσεις, με βάση τις οποίες θα καλύπτεται από αυτές η δαπάνη για επίσκεψη, διαγνωστικές, επεμβατικές και θεραπευτικές πράξεις, που διενεργούνται κατά την ολοήμερη, πέραν του τακτικού ωραρίου, λειτουργία σε ασφαλισμένους τους και για τις οποίες υπηρεσίες θα ισχύει ειδικό αυξημένο τιμολόγιο.** Οι ανωτέρω συμβάσεις υποβάλλονται προς ενημέρωση στις αρμόδιες Δ.Υ.ΠΕ.. 6. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης και Οικονομικών καθορίζεται το ύψος της δαπάνης για την ιατρική επίσκεψη και τις διαγνωστικές, θεραπευτικές και επεμβατικές πράξεις, που πραγματοποιούνται κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία, το ποσοστό, που αποδίδεται, ως αμοιβή στο προσωπικό της παραγράφου 2, οι περιπτώσεις στις οποίες η δαπάνη βαρύνει τον ίδιο τον ασθενή, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα. [...]. 7. Τα έσοδα από την ολοήμερη πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία κατατίθενται στο ταμείο του νοσοκομείου και εγγράφονται σε μοναδιαίο λογαριασμό. Διατίθενται κατά προτεραιότητα για την κάλυψη των αναγκών αυτής, καθώς και άλλων αναγκών του νοσηλευτικού ιδρύματος. [...]. 8. Οι πανεπιστημιακοί ιατροί της παραγράφου 2 συμμετέχουν στην ολοήμερη πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία, από 1.4.2011 αποκλειστικά σε χώρους του νοσοκομείου. 9. **Στους ιατρούς του Ε.Σ.Υ. που παραβιάζουν τους κανόνες συμμετοχής στην ολοήμερη λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου επιβάλλονται οι ακόλουθες κυρώσεις: α) απαγόρευση συμμετοχής σε αυτήν για έξι (6) μήνες, β) απαγόρευση συμμετοχής σε αυτήν για δύο (2) έτη, σε περίπτωση υποτροπής, γ) οριστική απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε αυτήν, σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής.** [...]. **Η παράβαση των κανόνων συμμετοχής στην ολοήμερη πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου από τους πανεπιστημιακούς ιατρούς, της παραγράφου 2, συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα και εφαρμόζεται το άρθρο 4 του ν. 2530/1997 [...].** 10. Σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., διενεργούνται χειρουργικές επεμβάσεις ή άλλες επεμβατικές πράξεις που απαιτούν παραμονή στο νοσοκομείο πέραν της ημερήσιας νοσηλείας, κατά την ολοήμερη λειτουργία των νοσοκομείων. Με απόφαση του Υπουργού Υγείας μετά από γνώμη του ΚΕΣΥ και του Πανελληνίου Ιατρικού Συλλόγου (Π.Ι.Σ.) καθορίζονται οι ειδικότεροι όροι και οι προϋποθέσεις υπό τις οποίες εντάσσονται τα νοσοκομεία, που ανήκουν στο Ε.Σ.Υ., στην ολοήμερη νοσηλεία κατά τα ανωτέρω, όπως και οι όροι και οι προϋποθέσεις για τη

συμμετοχή του προσωπικού στην ολοήμερη λειτουργία και η αμοιβή αυτού, οι δικαιούχοι των επεμβάσεων, το είδος των ιατρικών πράξεων και το κόστος αυτών, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 της υπ' αριθμ. Υ4α/147881/25.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1851/25.11.2010) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ – ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Έχοντας υπόψη τις διατάξεις: 1. Του άρθρου 1 του Ν. 3868/2010 [αντικατέστησε το άρθρο 9 ν. 2889/2001] [...]. 2. [...], αποφασίζουμε: Άρθρο 1: Όροι-Προϋποθέσεις-Προγραμματισμός-Οργάνωση και Συμμετοχή. 1. Καθιερώνεται η ολοήμερη λειτουργία των νοσοκομείων που ανήκουν στο Εθνικό Σύστημα Υγείας (ΕΣΥ) με την επέκταση των εξωτερικών ιατρείων και τη διενέργεια διαγνωστικών, θεραπευτικών και επεμβατικών πράξεων πέραν του τακτικού ωραρίου. Σε όλα τα νοσοκομεία που ανήκουν στο Εθνικό Σύστημα Υγείας (ΕΣΥ) τα τακτικά ιατρεία λειτουργούν καθημερινά τις πρωινές ώρες με τετράωρη τουλάχιστον υποχρεωτική παρουσία ειδικευμένων ιατρών. Για τη λειτουργία τους έχουν εφαρμογή οι ισχύουσες διατάξεις, καθώς και οι βάσει αυτών εκδοθείσες αποφάσεις. Με απόφαση του Διοικητή της οικείας Υγειονομικής Περιφέρειας, μετά από τεκμηριωμένη εισήγηση του Διοικητικού Συμβουλίου (Δ.Σ.) του Νοσοκομείου, βάσει πρότασης του Επιστημονικού Συμβουλίου του, καθορίζονται οι τομείς της Ιατρικής Υπηρεσίας, στους οποίους είναι δυνατή η λειτουργία πέραν του τακτικού ωραρίου. Ο γενικός σχεδιασμός και ο έλεγχος της ολοήμερης λειτουργίας των νοσοκομείων, που ανήκουν στο ΕΣΥ, πραγματοποιείται σε μηνιαία βάση, και εκτάκτως όποτε χρειαστεί, από τους Διοικητές των Υγειονομικών Περιφερειών. 2. Οι μόνιμοι ειδικευμένοι ιατροί του νοσοκομείου όλων των βαθμών, οι πανεπιστημιακοί ιατροί, που κατέχουν τίτλο ειδικότητας και εργάζονται σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες που είναι εγκατεστημένες σε νοσοκομεία που ανήκουν στο ΕΣΥ, το νοσηλευτικό, το παραϊατρικό, το επιστημονικό μη ιατρικό και το διοικητικό προσωπικό του νοσοκομείου, μπορούν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους στη λειτουργία πέραν του τακτικού ωραρίου, όπως αυτή καθορίζεται στο άρθρο 1 του Ν. 3868/10 και στην παρούσα Κ.Υ.Α. Για την κάλυψη επιπλέον αναγκών μπορεί να συμμετέχει στη λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου και το επικουρικό προσωπικό όλων των κλάδων, καθώς και οι ειδικευόμενοι ιατροί. Οι ιατροί συμμετέχουν στη λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου, υπό την προϋπόθεση ότι παρέχουν υπηρεσίες στην πρωινή λειτουργία των τακτικών ιατρείων τουλάχιστον μία (1) ημέρα την εβδομάδα και δεν εφημερεύουν κατά τις ημέρες αυτές. Ο αριθμός των περιστατικών, που εξετάζονται από κάθε ιατρό ανά εβδομάδα μετά το τακτικό ωράριο, δεν επιτρέπεται να υπερβαίνει τον αριθμό των αντίστοιχων πράξεων που διενεργούνται από τον ίδιο ιατρό στο τακτικό ωράριο. 3. Η λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου δεν πραγματοποιείται κατά τις ημέρες και ώρες της γενικής εφημερίας των κλινικών, μονάδων και εργαστηρίων των νοσοκομείων της Περιφέρειας Αττικής [...]. Στα νοσοκομεία αυτά στη λειτουργία πέραν του τακτικού ωραρίου τελούνται πράξεις με χρήση εξοπλισμού, ο οποίος δεν χρησιμοποιείται για τις ανάγκες της γενικής εφημερίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 της υπ' αριθμ. Υ4α/147881/25.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1851/25.11.2010) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ – ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Έχοντας υπόψη τις διατάξεις: 1. Του άρθρου 1 του Ν. 3868/2010 [αντικατέστησε το άρθρο 9 ν. 2889/2001] [...]. 2. [...], αποφασίζουμε: Άρθρο 1: [...]. Άρθρο 2: Δαπάνη-Έσοδα. 1. Η δαπάνη για την ιατρική επίσκεψη, τις διαγνωστικές, θεραπευτικές και επεμβατικές πράξεις, που πραγματοποιούνται κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου, βαρύνει τον φορέα κοινωνικής ασφάλισης του ασθενούς σύμφωνα με τους ισχύοντες κανονισμούς παροχών ή την ιδιωτική ασφαλιστική του εταιρεία ή τον ίδιο τον ασθενή εφόσον προσέρχεται ως ιδιώτης. 2. Η αμοιβή για τις διαγνωστικές και θεραπευτικές πράξεις, που διενεργούνται κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου, καταβάλλεται στο νοσοκομείο, το οποίο έχει την υποχρέωση είσπραξης, με βάση τις ισχύουσες κάθε φορά ρυθμίσεις και τιμολόγια, από τον ασφαλιστικό φορέα του ασθενούς. Αν ο ασθενής δεν είναι ασφαλισμένος, καταβάλλει στο νοσοκομείο αμοιβή για τις πράξεις αυτές με βάση το ισχύον κάθε φορά τιμολόγιο. 3. **Για διαγνωστικές και θεραπευτικές πράξεις που διενεργούνται από τον ίδιο ιατρό συμπληρωματικώς** στην επίσκεψη στο ιατρείο, όπως είναι γυναικολογικοί ή καρδιολογικοί υπέρηχοι, ενδοσκοπήσεις, παρακεντήσεις, αμνιοκεντήσεις, ακτινοθεραπείες, χημειοθεραπείες, κλ.π. **καταβάλλεται αμοιβή** σύμφωνα με την παρ. 2 αυτού του άρθρου **επιπροσθέτως** στην αμοιβή για επίσκεψη στην κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου. 4. Τα έσοδα από την ολοήμερη πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία κατατίθενται στο ταμείο του νοσοκομείου και εγγράφονται σε μοναδιαίο λογαριασμό [...]. Διατίθενται κατά προτεραιότητα για την κάλυψη εξόδων της ολοήμερης λειτουργίας, καθώς και άλλων αναγκών του νοσοκομείου [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 της υπ' αριθμ. Υ4α/147881/25.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1851/25.11.2010) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ – ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Έχοντας υπόψη τις διατάξεις: 1. Του άρθρου 1 του Ν. 3868/2010 [αντικατέστησε το άρθρο 9 ν. 2889/2001] [...]. 2. [...], αποφασίζουμε: Άρθρο 1: [...]. Άρθρο 3: Αμοιβή ιατρικών επισκέψεων. Η αμοιβή για την επίσκεψη σε ιατρό που πραγματοποιείται κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου καθορίζεται ως ακολούθως: Α. Για τους Πανεπιστημιακούς ιατρούς που υπηρετούν σε κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. όλης της χώρας: [...]. Β. Για τους ειδικευμένους ιατρούς Ε.Σ.Υ [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 της υπ' αριθμ. Υ4α/147881/25.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1851/25.11.2010) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ – ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Έχοντας υπόψη τις διατάξεις: 1. Του άρθρου 1 του Ν. 3868/2010 [αντικατέστησε το άρθρο 9 ν. 2889/2001] [...]. 2. [...], αποφασίζουμε: Άρθρο 1: [...]. Άρθρο 4: Αμοιβές χειρουργικών επεμβάσεων ή άλλων επεμβατικών πράξεων. Κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου

λειτουργία του νοσοκομείου μπορούν να διενεργούνται σε εξωτερικούς ασθενείς μικρές χειρουργικές επεμβάσεις ή άλλες επεμβατικές πράξεις που απαιτούν βραχεία εντός της ημέρας νοσηλεία. Η αμοιβή των χειρουργικών επεμβάσεων ή άλλων επεμβατικών πράξεων, επιπλέον του νοσηλίου και των υλικών, καθορίζεται για μικρή χειρουργική επέμβαση ή άλλη επεμβατική πράξη που απαιτεί βραχεία εντός της ημέρας νοσηλεία: [...]. Για επεμβάσεις που απαιτούν βραχεία εντός της ημέρας νοσηλεία και περιλαμβάνονται στο κατά την κοινή υπουργική απόφαση Υ4α/οικ. 1320/1998 [...] κλειστό ενοποιημένο νοσήλιο, παρακρατείται από το νοσοκομείο το σύνολο του κλειστού ενοποιημένου νοσηλίου, και αποδίδεται στους γιατρούς η ως άνω αμοιβή. Για τις υπόλοιπες επεμβάσεις που απαιτούν βραχεία εντός της ημέρας νοσηλεία και δεν περιλαμβάνονται στην ως άνω κοινή υπουργική απόφαση παρακρατείται από το νοσοκομείο το ημερήσιο νοσήλιο πλέον των υλικών ή φαρμάκων εκτός νοσηλίου, και της ως άνω αμοιβής. Η ταξινόμηση των επεμβάσεων γίνεται σύμφωνα με το Προεδρικό διάταγμα 157/1991 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 της υπ' αριθμ. Υ4α/147881/25.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1851/25.11.2010) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ – ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Έχοντας υπόψη τις διατάξεις: 1. Του άρθρου 1 του Ν. 3868/2010 [αντικατέστησε το άρθρο 9 ν. 2889/2001] [...]. 2. [...], αποφασίζουμε: Άρθρο 1: [...]. Άρθρο 5: Ποσοστά, όροι και προϋποθέσεις διάθεσης εσόδων από επισκέψεις, εξετάσεις κ.λ.π.. **Το ποσοστό που παρακρατείται** από το νοσοκομείο και **το ποσοστό που κατανέμεται** στους ιατρούς και το λοιπό προσωπικό που απασχολείται στην κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου **καθορίζεται ως εξής:** Α. Οι ιατροί, που δέχονται ιατρικές επισκέψεις, αμείβονται κατά πράξη με το 60% της αμοιβής που καθορίζεται στο άρθρο 3 της απόφασης αυτής. Το 40% παρακρατείται από το νοσοκομείο. [...]. Β. Η αμοιβή για τις χειρουργικές και επεμβατικές πράξεις, όπως αυτές αναφέρονται στο άρθρο 4 της απόφασης αυτής κατανέμεται ως εξής: 1. Ο πρώτος χειρουργός ή άλλος επεμβατικός γιατρός λαμβάνει το 60% του ποσού ανά πράξη. 2. Ο αναισθησιολόγος λαμβάνει το 20% του ποσού ανά πράξη. 3. Ο δεύτερος χειρουργός ή άλλος γιατρός, αν υπάρχει, λαμβάνει 20% του ποσού. 4. Εάν δεν υπάρχει δεύτερος χειρουργός ή άλλος γιατρός, όπως και αναισθησιολόγος, το αντίστοιχο ποσό αποδίδεται στον πρώτο χειρουργό ή άλλο επεμβατικό γιατρό. Γ. Τα έσοδα που προέρχονται από κάθε ένα από τα εργαστήρια απεικόνισης και πυρηνικής ιατρικής (in vivo εξετάσεις), καθώς και τις πράξεις συμβατικής ακτινοθεραπείας κατανέμονται ως εξής: 1. Το 5% ανά πράξη αποδίδεται στον Καθηγητή-Δ/ντή ή τον Συντονιστή Δ/ντή ως υπεύθυνο του εργαστηριακού τμήματος, που προγραμματίζει τον αριθμό και το είδος των εξετάσεων, συνολικά για το τμήμα, με βάση και ανάλογες αποφάσεις του Δ.Σ. του Νοσοκομείου κατόπιν εισηγήσεων του Επιστημονικού Συμβουλίου. Το σύνολο των εξετάσεων που διενεργούνται πέραν του τακτικού ωραρίου δεν επιτρέπεται ανά μήνα να υπερβαίνει το αντίστοιχο σύνολο εντός του τακτικού ωραρίου σε εξωτερικούς ασθενείς. 2. Το 30% ανά πράξη αποδίδεται στον ιατρό που εκτέλεσε την πράξη. 3. Εάν η ιατρική πράξη απαιτεί συνεργασία δύο (2) ειδικοτήτων, ο συνεργαζόμενος ιατρός λαμβάνει το 10% ανά πράξη, σε διαφορετική περίπτωση αποδίδεται ισομερώς στους λοιπούς γιατρούς και στο λοιπό επιστημονικό προσωπικό που συμμετέχουν απασχολούμενοι στην κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του εργαστηρίου ή του

τμήματος. 4. Το υπόλοιπο ποσοστό μέχρι το 50% του συνόλου αποδίδεται στο ιατρικό, στο λοιπό επιστημονικό μη ιατρικό και στο τεχνολογικό προσωπικό του τμήματος που συμμετέχουν απασχολούμενοι στην κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του εργαστηρίου ή του τμήματος. Η κατανομή του υπολοίπου αυτού ποσού κάθε εξέτασης γίνεται με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Νοσοκομείου, μετά εισήγηση του Συντονιστή Διευθυντή ή Καθηγητή Διευθυντή. 5. Το 50% ανά πράξη παρακρατείται από το νοσοκομείο για την κάλυψη των υλικών και άλλων λειτουργικών εξόδων του με βάση την ανά εξέταση κοστολόγηση του κάθε νοσοκομείου. Δ. Τα έσοδα που προέρχονται από τα βιοπαθολογικά, αιματολογικά, βιοχημικά, ενδοκρινολογικά εργαστήρια, τα εργαστήρια ιστοσυμβατότητας και πυρηνικής ιατρικής (in vitro εξετάσεις) και τα εργαστήρια μοριακής βιολογίας, μοριακής γενετικής και κυτταρογενετικής, κατανέμονται ως εξής: Το 30% κατανέμεται στους ιατρούς και λοιπό προσωπικό και το 70% παρακρατείται από το νοσοκομείο για την κάλυψη των υλικών και άλλα λειτουργικά έξοδα με βάση την ανά εξέταση κοστολόγηση του κάθε νοσοκομείου. Το 30% που αποδίδεται στους ιατρούς και λοιπό προσωπικό κατανέμεται ως εξής: α. Το 20% αποδίδεται στον Καθηγητή-Δ/ντή ή τον Συντονιστή Δ/ντή ως υπεύθυνο του εργαστηριακού τμήματος που προγραμματίζει τον αριθμό και το είδος των εξετάσεων, συνολικά για το τμήμα, με βάση και ανάλογες αποφάσεις του Δ.Σ. του Νοσοκομείου κατόπιν εισηγήσεων του Επιστημονικού Συμβουλίου. Το σύνολο των εξετάσεων που διενεργούνται πέραν του τακτικού ωραρίου δεν επιτρέπεται ανά μήνα να υπερβαίνει το αντίστοιχο σύνολο εντός του τακτικού ωραρίου σε εξωτερικούς ασθενείς. β. Το 70% αποδίδεται ισομερώς στους ιατρούς και το επιστημονικό μη ιατρικό προσωπικό, που διενεργούν εκτός τακτικού ωραρίου εργαστήριο. Σε κάθε περίπτωση, κάθε ένας από τους ιατρούς αυτούς δεν μπορεί να υπερβεί το 80% της αμοιβής του Καθηγητή ή του Συντονιστή Διευθυντή. Εάν προκύπτει υπόλοιπο, αυτό παρακρατείται από το νοσοκομείο. γ. Ποσοστό ως το 10% αποδίδεται ισομερώς στο παραϊατρικό προσωπικό των εργαστηρίων που απασχολούνται στη κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου. Η κατανομή του υπολοίπου αυτού ποσού κάθε εξέτασης γίνεται με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Νοσοκομείου, μετά εισήγηση του Συντονιστή Διευθυντή ή Καθηγητή Διευθυντή. Εάν προκύπτει υπόλοιπο, αυτό παρακρατείται από το νοσοκομείο. Ε. Τα ποσά που προέρχονται από τα εργαστήρια παθολογικής ανατομίας και κυτταρολογίας κατανέμονται ως εξής: α. Το 5% της πράξης αποδίδεται στον Καθηγητή-Δ/ντή ή τον Συντονιστή Δ/ντή, που προγραμματίζει τον αριθμό και το είδος των εξετάσεων, συνολικά για το τμήμα, με βάση και ανάλογες αποφάσεις του Δ.Σ. του Νοσοκομείου κατόπιν εισηγήσεων του Επιστημονικού Συμβουλίου. Το σύνολο των εξετάσεων που διενεργούνται πέραν του τακτικού ωραρίου δεν επιτρέπεται ανά μήνα να υπερβαίνει το αντίστοιχο σύνολο εντός τακτικού ωραρίου. Στις εξετάσεις αυτές δύναται να εντάσσονται και εκτός του τακτικού ωραρίου όσες παραπέμπονται από Δημόσια νοσοκομεία και αντιστοίχως εκτός τακτικού ωραρίου όσες παραπέμπονται από Ιδιωτικές κλινικές. β. Το 25% ανά πράξη αποδίδεται στον ιατρό που εκτέλεσε την πράξη. γ. Το 15% του συνόλου αποδίδεται στους λοιπούς γιατρούς, στο μη ιατρικό επιστημονικό προσωπικό και το παραϊατρικό προσωπικό που απασχολούνται στην κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του εργαστηρίου ή του τμήματος. Η κατανομή του υπολοίπου ποσού κάθε εξέτασης γίνεται με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Νοσοκομείου, μετά εισήγηση του Συντονιστή Διευθυντή ή Καθηγητή Διευθυντή. δ. Το 55% ανά πράξη παρακρατείται από το νοσοκομείο για την κάλυψη των υλικών και άλλα λειτουργικά έξοδα με βάση την ανά εξέταση

κοστολόγηση του κάθε νοσοκομείου. ΣΤ. Ιατροί ειδικοτήτων, που εκτός από την εξέταση στο ιατρείο, διενεργούν και ειδικές διαγνωστικές ή θεραπευτικές πράξεις, όπως αυτές ενδεικτικά αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2, αμείβονται με ποσοστό 10% της προβλεπόμενης για την αντίστοιχη πράξη αμοιβής, επιπλέον της αμοιβής για την εξέταση στο ιατρείο αφαιρουμένου του κάθε προσθετικού υλικού το οποίο απαιτείται για την πράξη αυτή. Ζ. Το παραϊατρικό προσωπικό των εργαστηρίων των παραγράφων Γ, Δ και Ε που απασχολείται στην κατά πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του Νοσοκομείου, καθώς και το νοσηλευτικό, διοικητικό και λοιπό προσωπικό του νοσοκομείου, που απασχολείται με βάση το πρόγραμμα που καταρτίζει η Διοίκηση κάθε Νοσοκομείου στην ολοήμερη λειτουργία, αμείβεται ανά ώρα απασχόλησης, μετά το τακτικό τους ωράριο, έκαστος με οκτώ (8) ευρώ. Η. [...]. Θ. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Υ4α/147881/25.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1851/25.11.2010) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ – ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Έχοντας υπόψη τις διατάξεις: 1. Του άρθρου 1 του Ν. 3868/2010 [αντικατέστησε το άρθρο 9 ν. 2889/2001] [...]. 2. [...], αποφασίζουμε: Άρθρο 1: [...]. Άρθρο 6: Πανεπιστημιακοί Γιατροί στο ΕΣΥ. Οι πανεπιστημιακοί γιατροί της παραγράφου 2 του άρθρου 1 συμμετέχουν στην ολοήμερη πέραν του τακτικού ωραρίου ολοήμερη λειτουργία, από 1-1-2011 αποκλειστικά σε χώρους του νοσοκομείου σε συνεργασία και με την αρμόδια ΥΠΕ. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 της υπ' αριθμ. Υ4α/147881/25.11.2010 (ΦΕΚ Β' 1851/25.11.2010) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «ΟΙ ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ – ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΚΟΙΝΩΝΙΚΗΣ ΑΛΛΗΛΕΓΓΥΗΣ Έχοντας υπόψη τις διατάξεις: 1. Του άρθρου 1 του Ν. 3868/2010 [αντικατέστησε το άρθρο 9 ν. 2889/2001] [...]. 2. [...], αποφασίζουμε: Άρθρο 1: [...]. Άρθρο 7: **Παραβίαση Κανόνων Συμμετοχής.** Στους ιατρούς του ΕΣΥ που παραβιάζουν τους κανόνες συμμετοχής στην ολοήμερη λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου επιβάλλονται οι ακόλουθες κυρώσεις: α) απαγόρευση συμμετοχής σε αυτήν για έξι μήνες, β) απαγόρευση συμμετοχής σε αυτήν για δύο έτη, σε περίπτωση υποτροπής, γ) οριστική απώλεια του δικαιώματος συμμετοχής σε αυτήν, σε περίπτωση δεύτερης υποτροπής. [...]. Η παράβαση των κανόνων συμμετοχής στην ολοήμερη λειτουργία του νοσοκομείου πέραν του τακτικού ωραρίου από τους πανεπιστημιακούς ιατρούς, της παρ.2 του άρθρου 1, συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα και εφαρμόζεται το άρθρο 4 του Ν.2530/1997 [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 παρ. 1-2 ν. 2889/2001, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «1. α. Οι ιατροί του Ε.Σ.Υ. είναι πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης. Η λειτουργία ιδιωτικού ιατρείου εντός ή εκτός του νοσοκομείου ή του κέντρου υγείας ή η με οποιονδήποτε τρόπο απασχόληση στον ιδιωτικό τομέα αποτελεί [...] το πειθαρχικό αδίκημα της χαρακτηριστικώς αναξιοπρεπούς για υπάλληλο συμπεριφοράς [...] και συνεπάγεται την άμεση θέση του παραβάτη σε κατάσταση αναστολής καθηκόντων [...], καθώς και την παραπομπή του υπαιτίου στο αρμόδιο πειθαρχικό συμβούλιο με το

ερώτημα της οριστικής παύσης. [...]. 2. Οι Πανεπιστημιακοί Ιατροί πλήρους απασχόλησης που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, που είναι εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 [...], επιτρέπεται να διατηρούν ιδιωτικό ιατρείο, εφόσον συμμετέχουν στην ολόημερη, πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου τουλάχιστον δύο φορές την εβδομάδα εκτός των ημερών εφημερίας.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 5 ν. 2889/2001, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016: **«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 [...].»**

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1103945 ΕΞ 2017/7.7.2017 έγγραφο του Γενικού Διευθυντή Φορολογικής Διοίκησης της ΑΑΔΕ: «...1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 13 του ν.2889/2001 ορίζεται ότι τα εισοδήματα των ιατρών του Ε.Σ.Υ., από την απογευματινή εργασία της παραγράφου 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 [...], **θεωρούνται ότι προέρχονται από άσκηση ιδιωτικού έργου [...].** 2. ...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. **Δεδομένου ότι 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.** 4. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 παρ. 1-3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «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. [...]. 2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με το Ελληνικό Λογιστικό Σχέδιο και τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ), όπως ισχύει. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης. 3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2016: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή [...], γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...]. ιβ) [...] **και** ιγ) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 14 ν. 4308/2014, όπως ίσχυε κατά την 01.01.2016 (ημερομηνία έναρξης φορολογικού έτους 2016): «**Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές** σε ό,τι αφορά στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για κατηγορίες οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής και **εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης.**»

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1057/6.5.2016 (ΦΕΚ Β' 1519/30.5.2016) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «Ο ΓΕΝΙΚΟΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΑΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ ΤΟΥ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟΥ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ Έχοντας υπόψη: 1. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύουν. 2. Τις διατάξεις της παραγράφου 14 του άρθρου 30 του Ν. 4308/2014, όπως ισχύουν. 3. [...]. 4. Τις διατάξεις των άρθρων 21 (παρ. 3), 12 και 15 (παρ. 1) του Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) όπως ισχύουν. 5. Τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.), όπως ισχύουν. 6. Τη διευκόλυνση φυσικών προσώπων για την άσκηση δραστηριότητας, τα οποία δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα και συμβάλλονται αποκλειστικά με το Δημόσιο ή με ΝΠΔΔ, με σύμβαση μίσθωσης έργου και η αμοιβή που λαμβάνουν δεν υπάγεται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας. 7. [...], αποφασίζουμε: 1. **Απαλλάσσονται**, από το φορολογικό έτος 2016 και μετά, **από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων**, τα φυσικά πρόσωπα,

τα οποία, **βάσει σύμβασης μίσθωσης έργου, παρέχουν υπηρεσίες προς το Δημόσιο ή τα ΝΠΔΔ, εφόσον** η αμοιβή που λαμβάνουν, δεν υπάγεται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τη παράγραφο 1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α΄) και δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις οδηγίες που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013: «[...]. Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες: 1. Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού τίθεται ο γενικός κανόνας για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών. Συγκεκριμένα, ορίζεται ότι κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των φυσικών προσώπων που αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα [...] επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, οι οποίες πληρούν αθροιστικά τα ακόλουθα κριτήρια, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48, αναφορικά με τις δαπάνες που κατά ρητή διατύπωση του νόμου δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων. 2. Ειδικότερα, εκπίπτουν οι δαπάνες που: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της. Συγκεκριμένα, στις δαπάνες της περίπτωσης αυτής εμπίπτει κάθε δαπάνη, που κρίνεται απαραίτητη από τον επιχειρηματία ή τη διοίκηση της επιχείρησης, ανεξάρτητα εάν αυτή πραγματοποιείται δυνάμει νόμιμης ή συμβατικής υποχρέωσης, για την επίτευξη του επιχειρηματικού σκοπού, την ανάπτυξη των εργασιών, τη βελτίωση της θέσης της στην αγορά, εφόσον αυτή ενεργείται στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία εισοδήματος ή άλλως αποβλέπει στη διεύρυνση των εργασιών της και στην αύξηση του εισοδήματός της [...] ή στην υλοποίηση δράσεων στο πλαίσιο της εταιρικής κοινωνικής ευθύνης. Δεν επιτρέπεται, δε, στη φορολογική αρχή να ελέγχει τη σκοπιμότητα και το προσήκον μέτρο των δαπανών αυτών [...], εκτός αν τούτο ορίζεται ρητά και ειδικά στο νόμο [...]. β) [...]. γ) Εγγράφονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) της επιχείρησης την περίοδο που πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά. Επομένως, οι δαπάνες θα πρέπει να έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του φορολογικού έτους που αυτές έχουν πραγματοποιηθεί με βάση τα κατάλληλα δικαιολογητικά. [...]. Σημειώνεται ότι **εφόσον πρόκειται για επιχείρηση η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4308/2014 δεν έχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων, οι δαπάνες του εν λόγω άρθρου εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της, εφόσον συντρέχουν οι λοιπές αναφερόμενες πιο πάνω προϋποθέσεις, πλην αυτής της εγγραφής στα τηρούμενα βιβλία (π.χ. αγρότες που δεν τηρούν βιβλία, απαλλαγή από την τήρηση βιβλίων σύμφωνα με την ΠΟΛ.1007/2015 Απόφαση ΓΓΔΕ).**»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 παρ. 1 εδ. α΄-β΄ ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1034/7.3.2017 (ΦΕΚ Β΄ 759/9.3.2017) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

(ΑΑΔΕ): «Ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων (έντυπο Ε1): Πίνακας 1 [...]. 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. [...]. 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. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1178/20.11.2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «...**ΤΜΗΜΑ Α΄:** 1. Με τις διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 13 του ν.2889/2001 ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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, **θεωρούνται ότι προέρχονται από άσκηση ιδιωτικού έργου [...].** 2. [...]. 3. ...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). 4. [...]. 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.** 7. [...]. 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 [...].** 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 τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 ν. 4174/2013, όπως ίσχυε τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, κατά την ημερομηνία κοινοποίησής της και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «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, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή γ) [...]»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 1 της υπ' αριθμ. Ε.16382/29.12.1987 (ΦΕΚ Β' 749/29.12.1987) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών: «Καθορίζουμε τους συντελεστές υπολογισμού των καθαρών αμοιβών των ελευθέρων επαγγελματιών, σε περίπτωση εξωλογιστικού προσδιορισμού τους, όπως στον παρακάτω πίνακα: ΠΙΝΑΚΑΣ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΩΝ ΚΑΘΑΡΩΝ ΑΜΟΙΒΩΝ ΤΩΝ ΕΛΕΥΘΕΡΩΝ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΩΝ

Επάγγελμα	Συντελεστής (%)
------------------	------------------------

Ιατροί γενικά:

- Προσωπική εργασία	55
- Με βοηθητικό προσωπικό	50

[...]. 2. Σε περίπτωση που εκείνος που ασκεί ελεύθεριο επάγγελμα δεν τηρεί τα βιβλία και τα στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Φορολογικών Στοιχείων, αν και έχει σχετική υποχρέωση...»

Επειδή, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1115416 ΕΞ 2009-2.12.09/30.11.2009 εγγράφου του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος: «...για τους γιατρούς, καθηγητές πανεπιστημίου ενταγμένους στο ΕΣΥ, που αποκτούν εισόδημα από την παροχή υπηρεσιών στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του ΕΣΥ, στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων του ν. 2889/2001, λόγω απαλλαγής τους από την τήρηση βιβλίων και στοιχείων του Κ.Β.Σ., θα πρέπει να έχουν εφαρμογή όσα έχουν γίνει δεκτά με την Ε.2615/ΠΟΛ.71/1988 διαταγή λαμβάνοντας υπόψη ότι με τον ίδιο τρόπο προσδιορίζονται τα κέρδη τους και όταν, παρά την υποχρέωσή τους, δεν τηρούν βιβλία ή όταν τα τηρούν ανακριβώς. Το καθαρό τους εισόδημα προσδιορίζεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή 55% επί των ακαθαρίστων αμοιβών τους. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 25 ν. 4172/2013: «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 αυτού του νόμου.», σύμφωνα δε με τη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 1 ν. 4172/2013: «Οι διατάξεις των άρθρων 1 έως και 71 του νόμου αυτού ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται και τις δαπάνες που πραγματοποιούνται, κατά περίπτωση, στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1^η Ιανουαρίου 2014 και μετά [...]».

Επειδή, με τον κύριο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη (ήτοι η πράξη διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/5.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/5.7.2017) έχει εκδοθεί κατ' εσφαλμένο υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2016 και συγκεκριμένα εκείνου του μέρους του που αντιστοιχεί στο ποσό που έλαβε από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου Κρήτης ως αμοιβή για την απασχόλησή του, ως ιατρού του ΕΣΥ, στα απογευματινά ιατρεία του εν λόγω νοσοκομείου, ισχυριζόμενος ότι για το εν λόγω στοιχείο του εισοδήματός του ο οφειλόμενος ΦΕφπ υπολογίστηκε επί του ακαθάριστου ποσού κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, με την έννοια ότι με τον τρόπο αυτό αντιμετωπίζεται δυσμενέστερα από οποιονδήποτε άλλο φορολογούμενο, του οποίου το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται ως το σύνολο των εσόδων του από επιχειρηματικές δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών του δαπανών, λόγω δε της κατά νόμον απαλλαγής του από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων δεν μπορεί να καταχωρήσει επιχειρηματικές δαπάνες του, για το λόγο αυτό αιτείται, κατ' επίκληση των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013, τη φορολόγηση του ως άνω υπό κρίση στοιχείου του εισοδήματός του με εφαρμογή συντελεστή καθαρών αμοιβών 55% κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. Ε.16382/29.12.1987 (ΦΕΚ Β' 749/29.12.1987) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών σύμφωνα και με τα διευκρινισθέντα με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1115416 ΕΞ 2009/30.11.2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί: α) Όπως προκύπτει από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 72 παρ. 25 ν. 4172/2013, από την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 (01.01.2014) έπαυσαν να ισχύουν οι διατάξεις του ν. 2238/1994, καθώς και όλες οι κανονιστικές πράξεις και οι εγκύκλιοι που είχαν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότησή του, κατά μείζονα δε λόγο και όλες οι απαντήσεις που είχαν δοθεί από τη Φορολογική Διοίκηση σε έγγραφα ερωτήματα που είχαν υποβάλει φορολογούμενοι επί ζητημάτων που άπτονταν του ν. 2238/1994. Συνεπώς, από την ημερομηνία έναρξης του ν. 4172/2013 (01.01.2014) το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1115416 ΕΞ 2009/30.11.2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών δε δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση για εισοδήματα που αποκτώνται από την ημερομηνία αυτή (01.01.2014) και εφεξής, επομένως εν προκειμένω δε δεσμεύει τη Φορολογική Διοίκηση για το εισόδημα που απέκτησε ο προσφεύγων εντός του φορολογικού έτους 2016 από τη συμμετοχή του ως ιατρού νοσοκομείου του ΕΣΥ (και συγκεκριμένα του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου Ηρακλείου Κρήτης) στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του (απογευματινά ιατρεία), πολλώ δε μάλλον που β) εν προκειμένω δεν υπάρχει κανένας λόγος εξωλογιστικού προσδιορισμού του υπό κρίση

εισοδήματος του προσφεύγοντος, κατά νομική δε ακριβολογία απαγορεύεται ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του, ακριβώς επειδή είναι εφικτός ο λογιστικός προσδιορισμός του, αφού προκύπτει χωρίς αμφιβολία το ύψος τόσο του ακαθάριστου όσο και του καθαρού ποσού, δεδομένου ότι χορηγείται σχετική βεβαίωση από το νοσοκομείο του προσφεύγοντος που περιέχει τόσο το ακαθάριστο ποσό όσο και το ποσό των διαφόρων υποχρεωτικών κρατήσεων και τελικά το καθαρό ποσό (αυτός άλλωστε είναι και ο λόγος που οι ιατροί νοσοκομείων του ΕΣΥ που συμμετέχουν στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία των νοσοκομείων τους απαλλάσσονται της τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και της έκδοσης λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για το εισόδημα που αποκτούν από αυτή τους τη συμμετοχή). γ) Εξάλλου, από καμιά από τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας δεν εμποδίζεται ο προσφεύγων (δεν του απαγορεύεται) να ισχυριστεί (προβάλει) και να αποδείξει (πλήρης απόδειξη), προσκομίζοντας επαρκή αποδεικτικά μέσα, ότι για την απόκτηση του υπό κρίση εισοδήματός του πραγματοποίησε (προέβη σε) δαπάνες, οι οποίες συνεπώς είναι επιχειρηματικής φύσης και επομένως εκπτεστές υπό το ν. 4172/2013 υπό τους όρους των διατάξεων του άρθρου 22 ν. 4172/2013, **μεταξύ των οποίων δεν περιλαμβάνεται και η τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) επί μη υποχρέωσης του φορολογουμένου για τήρηση βιβλίων** (όπως στην υπό κρίση περίπτωση, στην οποία ο προσφεύγων δυνάμει της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1057/6.5.2016 (ΦΕΚ Β' 1519/30.5.2016) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016), απαλλασσόταν της τήρησης βιβλίων και της έκδοσης στοιχείων για το υπό κρίση εισόδημά του από τη συμμετοχή του ως ιατρού νοσοκομείου του ΕΣΥ στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του για το φορολογικό έτος 2016), και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ν. 4172/2013, είναι δε αδιάφορο στην υπό κρίση περίπτωση το γεγονός ότι σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που παρασχέθηκαν με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1178/20.11.2017 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ οι ιατροί νοσοκομείων του ΕΣΥ που συμμετέχουν στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία των νοσοκομείων τους δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία και για το λόγο αυτό δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το ακαθάριστο ποσό των αμοιβών που έλαβαν για τη συμμετοχή τους αυτή οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατήθηκαν στις αμοιβές αυτές - και συνεπώς και οποιαδήποτε τυχόν άλλη δαπάνη που πραγματοποίησαν με σκοπό την απόκτηση και στα πλαίσια της απόκτησης του σχετικού εισοδήματος-, αφού τόσο κατά την ημερομηνία έκδοσης της προσβαλλόμενης πράξης, όσο και κατά την ημερομηνία κοινοποίησής της, αλλά και κατά την ημερομηνία κατάθεσης της υπό κρίση ενδικοφανούς του προσφεύγοντος, δεν είχε εκδοθεί η εν λόγω εγκύκλιος και συνεπώς απαγορεύεται να ισχύσει (τουλάχιστον) αναδρομικά, αφού συνεπάγεται χειροτέρευση της θέσης του προσφεύγοντος σε σύγκριση με όσα ίσχυαν πριν την έκδοσή της και συγκεκριμένα κατά την κρίσιμη περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 (φορολογικό έτος 2016), σύμφωνα με τα οποία ο προσφεύγων θεωρούνταν μεν επιτηδευματίας, για σκοπούς εφαρμογής της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας, αναφορικά με τη συμμετοχή του στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του και αναφορικά με το εισόδημα που αποκτούσε από τη συμμετοχή του αυτή και συνεπώς ήταν καταρχήν υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και έκδοση λογιστικών στοιχείων (παραστατικών), πλην όμως απαλλάχθηκε από την υποχρέωση αυτή δυνάμει της προπαρατεθείσας υπ' αριθμ.

ΠΟΛ.1057/6.5.2016 (ΦΕΚ Β' 1519/30.5.2016) απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως αυτή ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016), είχε επομένως το (προκύπτει από το άρθρο 4 παρ. 5 του Συντάγματος) δικαίωμα να αφαιρέσει από το ακαθάριστο ποσό του εν λόγω εισοδήματός του του φορολογικού έτους 2016 (υπό τους όρους των διατάξεων του άρθρου 22 ν. 4172/2013 και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ν. 4172/2013) δαπάνες που αποδεδειγμένα πραγματοποίησε για την απόκτησή του (ήτοι δαπάνες επιχειρηματικής φύσης). δ) Περαιτέρω, παρά την απαλλαγή από την υποχρέωση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και έκδοσης λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) ο προσφεύγων είχε δικαίωμα να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), αφού η απαλλαγή δε σημαίνει και απαγόρευση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και έκδοσης λογιστικών στοιχείων (παραστατικών), αν το απαλλασσόμενο πρόσωπο επιθυμεί παρά την απαλλαγή που του χορηγεί ο νόμος να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), αν θεωρεί ότι κάτι τέτοιο είναι κρίσιμο για σκοπούς έκπτωσης δαπανών, τις οποίες πραγματοποίησε και τις οποίες θεωρεί ως επιχειρηματικής φύσης. Για όλους τους παραπάνω (υπό (α)-(δ)) λόγους, το αίτημα του προσφεύγοντος, κατ' επίκληση των διατάξεων του άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4172/2013, να φορολογηθεί το υπό κρίση εισόδημά του από τη συμμετοχή του στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του με εφαρμογή συντελεστή καθαρών αμοιβών 55% κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. Ε.16382/29.12.1987 (ΦΕΚ Β' 749/29.12.1987) απόφασης του Υπουργού Οικονομικών σύμφωνα και με τα διευκρινισθέντα με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12 1115416 ΕΞ 2009/30.11.2009 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμο. Εκ τούτου δε, δεν προκύπτει διαφορετική του (δυσμενέστερη) αντιμετώπιση σε σχέση με οποιονδήποτε άλλο φορολογούμενο, του οποίου το φορολογητέο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται ως το σύνολο των εσόδων του από επιχειρηματικές δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών του δαπανών (κατ' ορθή δε διατύπωση δεν προκύπτει διαφορετική (δυσμενέστερη) αντιμετώπιση του υπό κρίση εισοδήματός του από επιχειρηματική δραστηριότητα σε σχέση με οποιονδήποτε άλλο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο προσδιορίζεται ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών), αφού κατά τα προεκτεθέντα ο προσφεύγων δεν εμποδίζεται (δεν του απαγορεύεται) από καμιά από τις ισχύουσες διατάξεις της φορολογικής νομοθεσίας να ισχυριστεί (προβάλει) και να αποδείξει (πλήρης απόδειξη), προσκομίζοντας επαρκή αποδεικτικά μέσα, ότι για την απόκτηση του υπό κρίση εισοδήματός του πραγματοποίησε (προέβη σε) δαπάνες, οι οποίες συνεπώς είναι επιχειρηματικής φύσης και επομένως εκπεστέες υπό το ν. 4172/2013 υπό τους όρους των διατάξεων του άρθρου 22 ν. 4172/2013 και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 ν. 4172/2013 (αλλά ακόμα και να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), αφού η απαλλαγή του από τη σχετική υποχρέωση δε σημαίνει και απαγόρευση τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και έκδοσης λογιστικών στοιχείων (παραστατικών), αν επιθυμεί παρά την απαλλαγή που του χορηγεί ο νόμος να τηρεί λογιστικά αρχεία (βιβλία) και να εκδίδει λογιστικά στοιχεία (παραστατικά), αν θεωρεί ότι κάτι τέτοιο είναι κρίσιμο για σκοπούς έκπτωσης δαπανών, τις οποίες πραγματοποίησε και τις οποίες θεωρεί ως επιχειρηματικής φύσης), ωστόσο εν προκειμένω δεν ισχυρίζεται (δεν προβάλλει) με την υπό κρίση

ενδικοφανή προσφυγή του και πολύ περισσότερο δεν αποδεικνύει (πλήρης απόδειξη), προσκομίζοντας επαρκή αποδεικτικά μέσα, ότι για την απόκτηση του υπό κρίση εισοδήματός του εντός του φορολογικού έτους 2016 όντως πραγματοποίησε επιχειρηματικές δαπάνες και συγκεκριμένα ποιου είδους και ποιου ύψους ακριβώς. Συνεπώς, δεν τίθεται θέμα παραβίασης των προπαρατεθεισών διατάξεων του άρθρου 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, αφού το υπό κρίση εισόδημα του προσφεύγοντος δεν αντιμετωπίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη από τη Φορολογική Διοίκηση δυσμενέστερα από οποιοδήποτε άλλο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδιορίστηκε ως το σύνολο των εσόδων από επιχειρηματικές δραστηριότητες μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο κύριος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 παρ. 1-2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2016: «1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης. 2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες: α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών, γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου, δ) [...]»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 2113/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψεις 7 και κυρίως 11 της απόφασης), «7. ...με τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθρου 9 του ν. 2889/2001, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με το άρθρο 1 του ν. 3868/2010 καθιερώνεται σύστημα της ολοήμερης λειτουργίας των ανηκόντων στο Εθνικό Σύστημα Υγείας νοσοκομείων, με την επέκταση των εξωτερικών ιατρείων και τη διενέργεια διαγνωστικών και θεραπευτικών πράξεων πέραν του προβλεπόμενου από το νόμο τακτικού ωραρίου λειτουργίας των ανωτέρω νοσοκομείων. Η λειτουργία αυτή επιτυγχάνεται με την **προαιρετική συμμετοχή** των μονίμων ειδικευμένων ιατρών των νοσοκομείων, των πανεπιστημιακών ιατρών που εργάζονται σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες που είναι εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Εθνικού Συστήματος Υγείας και του λοιπού νοσηλευτικού και διοικητικού προσωπικού των νοσοκομείων αυτών. Η λειτουργία αυτή των νοσοκομείων του Εθνικού Συστήματος Υγείας δεν θίγει το υφιστάμενο σύστημα των γενικών εφημεριών τους, τίθεται δε ως προϋπόθεση για τη συμμετοχή στο εν λόγω σύστημα των ιατρών αφενός μεν αυτοί να παρέχουν τις υπηρεσίες τους στην πρωινή λειτουργία των νοσοκομείων τουλάχιστον μία ημέρα την εβδομάδα, αφετέρου δε να μην εφημερεύουν κατά τις σχετικές ημέρες. [...]. 11. ...Η προβλεπόμενη από την εξουσιοδοτική διάταξη του ν. 3868/2010 και την υπ' αριθ. Υ4α/147881/25.11.2010 κοινή υπουργική απόφαση, που εκδόθηκε βάσει της διατάξεως αυτής, αμοιβή για τη συμμετοχή στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία των νοσοκομείων του Εθνικού Συστήματος Υγείας αποτελεί **αντιστάθμισμα για μια επί πλέον παροχή υγείας** στους πολίτες, καταβαλλόμενη στους ιατρούς

των νοσοκομείων αυτών, οι οποίοι **προαιρετικώς συμμετέχουν** στην εν λόγω λειτουργία, **ασκούντες επιτρεπόμενη επαγγελματική δραστηριότητα εντός των δημόσιων νοσοκομείων, εντελώς ανεξάρτητη από την εργασία που αυτοί παρέχουν, ως δημόσιοι λειτουργοί, κατά τη διάρκεια του τακτικού ωραρίου λειτουργίας των ανωτέρω νοσοκομείων.** Εξ άλλου, σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 5 της προσβαλλομένης κοινής υπουργικής απόφασης, σημαντικό ποσοστό των εσόδων που προέρχονται από την κατά τα ανωτέρω καταβαλλόμενη δαπάνη παρακρατείται από το νοσοκομείο για την κάλυψη των λειτουργικών του εξόδων. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 96/2011 πράξη του Α' Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου (σκέψη II της πράξης), «II. Με τα πρακτικά της 11ης Γενικής Συνεδρίασης/6.4.2011 (θέμα Β') της Ολομέλειας του Ελεγκτικού Συνεδρίου έγιναν δεκτά τα ακόλουθα: Με το άρθρο 9 του ν. 2889/2001 επιτράπηκε να λειτουργούν στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., μετά τη λήξη του τακτικού ωραρίου τους, απογευματινά ιατρεία, στα οποία μπορούσαν να προσφέρουν τις υπηρεσίες τους οι νοσοκομειακοί γιατροί **προαιρετικά**, κατά κατηγορίες ανάλογα με τη δυναμικότητα του νοσοκομείου και υπό την προϋπόθεση ότι κατά τον ίδιο χρόνο δεν τελούσαν σε εφημερία. [...] ...η ανωτέρω απασχόληση των γιατρών στα απογευματινά ιατρεία συνιστούσε **επιτρεπόμενη άσκηση ιδιωτικής επαγγελματικής δραστηριότητας στο χώρο του νοσοκομείου**, η οποία **αμείβονταν με ειδικά καθορισμένο τιμολόγιο** και κατά το μεγαλύτερο μέρος της **με ιδιωτική δαπάνη των ιδίων των ασθενών.** [...] Επομένως, η ανωτέρω **προαιρετική εργασία** των γιατρών και του λοιπού προσωπικού ήταν **εντελώς ανεξάρτητη από την εργασία που προσέφεραν υποχρεωτικά κατά το τακτικό ωράριο του νοσοκομείου, λόγω της υπαλληλικής τους σχέσης, για την οποία τους καταβάλλονταν και οι σχετικές αποδοχές.** Για το λόγο αυτό άλλωστε δεν ήταν επιτρεπτή η απασχόληση των γιατρών σε απογευματινό ιατρείο σε χρόνο που τελούσαν σε εφημερία, η οποία συνιστά μέρος της υπαλληλικής τους υποχρέωσης. [...] Περαιτέρω, με το άρθρο 1 παρ. 2 του ν. 3833/2010, επιβλήθηκε από 1.1.2010, με σκοπό την περιστολή των κρατικών δαπανών ενόψει των δυσμενών οικονομικών συνθηκών που αντιμετωπίζει η χώρα, μείωση των αποδοχών των λειτουργών και υπαλλήλων του Δημοσίου, των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου και των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης αλλά και των εν γένει υπηρετούντων με οποιαδήποτε σχέση εργασίας στον ευρύτερο δημόσιο τομέα [...]. **Με βάση όσα προαναφέρθηκαν η μείωση αυτή δεν καταλαμβάνει την αμοιβή των γιατρών και του λοιπού προσωπικού των νοσοκομείων λόγω της απασχόλησής τους στα απογευματινά ιατρεία του άρθρου 9 του ν. 2889/2001, αφού η αμοιβή αυτή δεν συνιστά μέρος των μηνιαίων αποδοχών τους λόγω παροχής των υπηρεσιών της υπαλληλικής τους θέσης, αλλά αντίθετα αποζημίωση λόγω άσκησης ιδιωτικού έργου,** η οποία κυμαίνεται ανάλογα με τον αριθμό των ιατρικών πράξεων που κάθε μήνα εκτελούν. [...]» Τα παραπάνω είχαν ήδη γίνει δεκτά (ομόφωνα) και με τις υπ' αριθμ. 88/2011 (σκέψη II), 75/2011 (σκέψη III) και 73/2011 (σκέψη II) πράξεις του Α' Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, όμοιες με την υπ' αριθμ. 96/2011 πράξη, επαναλήφθηκαν δε με την υπ' αριθμ. 51/2014 πράξη του Α' Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, με την οποία κρίθηκε ότι η αμοιβή που λαμβάνουν οι ιατροί για τις υπηρεσίες που παρέχουν κατά την ολοήμερη εκτός του τακτικού ωραρίου λειτουργία των νοσοκομείων, υπολογιζόμενη κατά επίσκεψη και κατά πράξη, συνιστά **αμοιβή προερχόμενη από την άσκηση ιδιωτικής επαγγελματικής δραστηριότητας στο χώρο του νοσοκομείου.**

Επειδή, με τον επικουρικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι, στην περίπτωση που δεν ήθελε γίνει δεκτός ο ως άνω κύριος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του, θα πρέπει, δεδομένου ότι εργάζεται στο Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου Κρήτης υπό καθεστώς πλήρους και αποκλειστικής απασχόλησης, ολόκληρο το εισόδημά του που έλαβε από το εν λόγω νοσοκομείο να προσδιοριστεί στο σύνολό του ως εισόδημα από μισθωτή εργασία και να φορολογηθεί ως τέτοιο και συγκεκριμένα ως υπαγόμενο στη διάταξη του άρθρου 12 παρ. 2 περ. γ' ν. 4172/2013, άλλως η φορολόγηση του υπό κρίση εισοδήματός του από τη συμμετοχή του στα απογευματινά ιατρεία του εν λόγω νοσοκομείου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα θα συνιστά δυσμενή μεταχείρισή του σε σύγκριση με άλλους μισθωτούς του Δημοσίου ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, απαγορευόμενη από το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, πολλώ δε μάλλον που α) με την κατάργηση του ν. 2238/1994 και ειδικότερα την κατάργηση της κατηγορίας του εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα θα πρέπει να θεωρηθεί ότι καταργήθηκε και η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 13 παρ. 5 ν. 2889/2001 περί φορολόγησης του εισοδήματος των ιατρών νοσοκομείων του ΕΣΥ από τη συμμετοχή τους στην πέραν του κανονικού ωραρίου λειτουργία των νοσοκομείων τους ως εισοδήματος από ελευθέριο επάγγελμα και β) ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013) δε συμπεριλαμβάνει μεταξύ των κατηγοριών εισοδημάτων που προβλέπει και τα εισοδήματα από ελευθέριο επάγγελμα. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, δεδομένων των ως άνω κριθέντων (ομόφωνα) με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. 2113/2014 απόφαση της Ολομέλειας του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 11 της απόφασης), αλλά και με τις προπαρατεθείσες υπ' αριθμ. 96/2011 (σκέψη II της πράξης), 88/2011 (σκέψη II της πράξης), 75/2011 (σκέψη III της πράξης) και 73/2011 (σκέψη II της πράξης) πράξεις (και την όμοια μ' αυτές υπ' αριθμ. 51/2014 πράξη) του Α' Τμήματος του Ελεγκτικού Συνεδρίου, τα ποσά που λαμβάνει ιατρός νοσοκομείου του ΕΣΥ λόγω της συμμετοχής του στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του αποτελούν **αντιστάθμισμα για μια επί πλέον παροχή υγείας** στους πολίτες, καταβάλλονται δε σ' αυτόν ως ιατρού του νοσοκομείου αυτού που **κατ' επιλογή δική του (προαιρετικά, οικεία βουλήσει) συμμετέχει** στην εν λόγω λειτουργία, ασκώντας **επιτρεπόμενη επαγγελματική δραστηριότητα (ιδιωτική) εντός δημοσίου νοσοκομείου, εντελώς ανεξάρτητη από την εργασία που παρείχε (υποχρεωτικά), ως δημόσιος λειτουργός, κατά τη διάρκεια του τακτικού ωραρίου λειτουργίας του νοσοκομείου του**, συνεπώς ορθά οι υπό κρίση αποδοχές που έλαβε ο προσφεύγων κατά την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 λόγω της (προαιρετικής, εκούσιας, κατ' επιλογή του) συμμετοχής του στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου Ηρακλείου Κρήτης (που αποτελεί νοσοκομείο του ΕΣΥ) φορολογήθηκαν ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με αποτέλεσμα να μην τίθεται ζήτημα τυχόν δυσμενέστερης μεταχείρισης του εν λόγω εισοδήματός του σε σχέση με το εισόδημα που λαμβάνουν άλλοι μισθωτοί του Δημοσίου ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου από την κανονική τους απασχόληση στον εκάστοτε φορέα, δεδομένου ότι η φύση του εν λόγω (υπό κρίση) εισοδήματος του προσφεύγοντος (από τη συμμετοχή του στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του) είναι διαφορετική από τη φύση του εισοδήματος που αποκτούν οι άλλοι μισθωτοί του Δημοσίου ή νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου από την κανονική τους

απασχόληση στον εκάστοτε φορέα (εισοδήμα άλλωστε που και ο ίδιος ο προσφεύγων αποκτά από την απασχόλησή του κατά την κανονική (εντός του κανονικού/τακτικού ωραρίου) λειτουργία του νοσοκομείου του (πρωινή απασχόληση) και τις προβλεπόμενες εφημερίες), με συνέπεια να απαγορεύεται η ίδια μεταχείριση των δύο αυτών διαφορετικού είδους εισοδημάτων από τη νομοθεσία περί φορολογίας εισοδήματος, αλλά αντίθετα να επιβάλλεται η διαφορετική μεταχείρισή τους. Για όλους τους παραπάνω λόγους, ο επικουρικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 04.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της πράξης διοικητικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/5.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/5.7.2017 **και την επικύρωση** της πράξης αυτής.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2
ΙΩΑΝΝΗΣ ΚΑΜΠΟΣΟΣ**

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.