



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45
Ταχ. Κώδικας : 546 30 Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313333255
ΦΑΞ : 2313333258

Θεσσαλονίκη, 13/7/2016

Αριθμός απόφασης: 821

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του Ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

ε. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

στ. Της αριθ. Δ.ΟΡΓ.Α. 1159205ΕΞ2014 Απόφασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β3250/4-12-2014) «Τροποποίηση και συμπλήρωση της αριθμ. Δ6Α 1058824ΕΞ2014/8-4-2014 απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, ως προς τις Διευθύνσεις Στρατηγικού Σχεδιασμού και Οικονομικής Διοίκησης, Επίλυσης Διαφορών και Εφαρμογής της Φορολογικής Πολιτικής και Νομοθεσίας».

ζ. Της αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1006534ΕΞ2014 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β165/19-1-2015) «Ανακαθορισμός της καθ' ύλην αρμοδιότητας και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και του χρόνου έναρξης λειτουργίας του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της ίδιας Διεύθυνσης και της καθ' ύλην αρμοδιότητας του Γραφείου Επανεξέτασης του ίδιου Τμήματος».

η. Της αριθμ. Δ.Ε.Δ. Β1 1052867ΕΞ2015/21-4-2015 (ΦΕΚ Β' 815/7-5-2015) Απόφασης του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την αριθμ.

Δ.Ε.Δ. Β1 1035074 ΕΞ2016/3-3-2016 (ΦΕΚ Β' 748/21-3-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

θ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

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

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου «...»/16-3-2016 ενδικοφανή προσφυγή του «...», ΑΦΜ «...», κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός «...», κατά του από «...» και με αριθ. δήλωσης «...» Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, οικονομικού έτους 2012, κατόπιν της από «...» τροποποιητικής δήλωσης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Το από 19/2/2016 και με αριθ. δήλωσης «...» Ενιαίο Εκκαθαριστικό Σημείωμα Φυσικών Προσώπων Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, οικονομικού έτους 2012, κατόπιν της από «...» τροποποιητικής δήλωσης, του οποίου ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ως άνω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Αυτοτελούς Τμήματος Επανεξέτασης, Νομικής και Διοικητικής Υποστήριξης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου «...»/16-3-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «...», και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή στρέφεται κατά του από «...» και με αριθ. δήλωσης «...» Ενιαίου Εκκαθαριστικού Σημειώματος Φυσικών Προσώπων της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, οικονομικού έτους 2012, αιτούμενος να επανεξεταστεί η από «...» τροποποιητική του δήλωση, επισυνάπτει δε προς τούτο και νομοθετικές διατάξεις και εγκυκλίους, των οποίων την εφαρμογή επικαλείται. Με το ως άνω εκκαθαριστικό έγινε εν μέρει δεκτή η τροποποιητική δήλωση του προσφεύγοντος, κατά το σκέλος ειδικότερα που με αυτή ζητούσε να μειωθούν τα εισοδήματα από μισθωτές υπηρεσίες (ΚΩΔ. 301) α) ως προς το ποσό των 1449,64 ευρώ που αφορούσε επίδομα βιβλιοθήκης και που βάσει της ΠΟΛ 1234/2014 είναι αφορολόγητο και β) ως προς το ποσό των 6.269,16 ευρώ που αφορούσε κλινικό επίδομα και, ως τέτοιο, συνιστά αμοιβή από ελευθέρια επαγγέλματα και όχι εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, ενώ απορρίφθηκε κατά το σκέλος που ο προσφεύγων αιτείτο το ακαθάριστο ποσό του κλινικού επιδόματος, ύψους 6.862,59 ευρώ, να φορολογηθεί σε ποσοστό 55%. Ο προσφεύγων ισχυρίζεται ειδικότερα ότι το εισόδημα από το κλινικό επίδομα, ως ειδική αμοιβή έναντι παροχής εργαστηριακού έργου από πανεπιστημιακό ιατρό, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι προέρχεται από άσκηση ιδιωτικού έργου και να φορολογηθεί βάσει της διάταξης της παρ. 2, περ. ζ' του άρθρ. 4 ν. 2238/1994, δηλαδή ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα, όπως ορίζεται κατ' άρθρ. 13 παρ. 5 ν. 2889/2001, περαιτέρω δε ότι φορολογητέο εν προκειμένω δεν είναι το 100% αλλά το 55% της εν λόγω αμοιβής. Παρόλο που στην ενδικοφανή προσφυγή δεν αναφέρεται αυτό ρητώς, ο προσφεύγων υπολαμβάνει ως εφαρμοστέο το με αριθ. πρωτ. Δ12 1115416 ΕΞ 2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Α') του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο εξάλλου και επισυνάπτει, με το οποίο έγινε δεκτό ότι, για τις υπό κρίση αμοιβές, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με την εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή 55% επί των ακαθαρίστων αμοιβών. Επί του ισχυρισμού αυτού ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης, με το από 18/3/2016 έγγραφο απόψεων, αντιτάσσει ότι η εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης έγινε με δηλωμένο

το σύνολο των ως άνω καθαρών ποσών στον κωδ. 507 του εντύπου Ε1, ήτοι ποσού 6.269,16 ευρώ, διότι αυτό αναγράφεται ως καθαρό ποσό προερχόμενο από κλινικό επίδομα στην από «...» Βεβαίωση Αποδοχών του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου «...», δεν μπορεί δε η Δ.Ο.Υ. να παρέμβει στον τρόπο έκδοσης των βεβαιώσεων αποδοχών αλλά όφειλε ο εκκαθαριστής μισθοδοσίας του προσφεύγοντος να εκδώσει νέα βεβαίωση, στην οποία θα φαίνεται ως καθαρό ποσό αμοιβών από κλινικό επίδομα το 55% των ακαθάριστων αντίστοιχων ποσών.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 6 του άρθρ. 13 ν. 2889/2001, «Από 1.1.2002, στους πανεπιστημιακούς ιατρούς που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. ή των Α.Ε.Ι., καταβάλλεται, από τις πιστώσεις του προϋπολογισμού του οικείου νοσοκομείου, ειδική αμοιβή για το κλινικό και εργαστηριακό έργο που παρέχουν, το ύψος της οποίας ορίζεται με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Υγείας». Περαιτέρω, στην παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, 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 151 Α')», δηλαδή ως εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα (Βλ. ενδεικτικά και το τελείως πρόσφατο ΔΕΑΦ Α 1034079 ΕΞ 2016 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας, που επιβεβαιώνει ότι, υπό το καθεστώς του ν. 2238/1994, ήτοι μέχρι και τη χρήση 2013, οι αμοιβές που καταβάλλονται στους ως άνω δικαιούχους αποτελούν εισόδημα από ελευθέρια επαγγέλματα).

Επειδή, με την 1036821/256/0015/ΠΟΛ 1131/2002 διαταγή έχει γίνει δεκτό ότι οι αμοιβές των ιατρών του ΕΣΥ όλων των ειδικοτήτων, καθώς και των πανεπιστημιακών ιατρών (συμπεριλαμβανομένης και της ειδικής αμοιβής) για τις προσφερόμενες υπηρεσίες τους στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του ν. 2889/2001 υπάγονται στη διάταξη του άρθρου 2 παρ. 5 περιπτ. β' του Κ.Β.Σ. και ως εκ τούτου οι εν λόγω γιατροί απαλλάσσονται από την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων για τις εν λόγω αμοιβές. Με τις διατάξεις δε της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 50 ν. 2238/1994 ορίζεται ότι, αν ο υπόχρεος δεν τηρεί βιβλία και στοιχεία που ορίζονται από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) ή αυτά που τηρεί είναι ανεπαρκή ή ανακριβή, το ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα προσδιορίζονται τεκμαρτως. Σε περίπτωση τεκμαρτού προσδιορισμού του εισοδήματος από ελευθέρια επαγγέλματα, για κάθε κατηγορία επαγγέλματος προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρών αμοιβών, ο οποίος εφαρμόζεται στις ακαθάριστες αμοιβές. Οι συντελεστές αυτοί ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών που δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

Επειδή, εξάλλου, με την Ε.2615/ΠΟΛ.71/1988 διαταγή έχει διευκρινισθεί ότι, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος από την άσκηση ελευθέριου επαγγέλματος, όταν δεν τηρούνται από τον υπόχρεο τα κατά τον Κ.Β.Σ. βιβλία και στοιχεία, το καθαρό εισόδημα προσδιορίζεται με βάση συντελεστές καθαρών αμοιβών. Σημειώνεται ότι, για τις αμοιβές από την άσκηση του επαγγέλματος του ιατρού ο συντελεστής καθαρών αμοιβών ανέρχεται σε 55% (Ε.16382/ΠΟΛ.371/1987 Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών).

Επειδή, κατόπιν όλων των ανωτέρω και όπως έχει γίνει δεκτό με το Δ12Α 1115416 ΕΞ 2009 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Α'), το οποίο επισυνάπτει και ο προσφεύγων στην ενδικοφανή προσφυγή του, «για τους ιατρούς, καθηγητές πανεπιστημίου

ενταγμένους στο ΕΣΥ, που αποκτούν εισόδημα από την παροχή υπηρεσιών στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του ΕΣΥ, στα πλαίσια 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. Τέλος, τονίζεται ότι τα παραπάνω ισχύουν με την προϋπόθεση ότι τα πρόσωπα αυτά δεν ασκούν το επάγγελμα του ιατρού μέσω ιδιωτικού ιατρείου». Εξάλλου, το ανωτέρω έγγραφο και τα οριζόμενα σε αυτό, όπως ρητώς διευκρινίστηκε με το νεότερο Δ12ΑΔ 12Α 1111116 ΕΞ 2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Τμήμα Α'), έχουν εφαρμογή μέχρι και τη χρήση 2013 (οικονομικό έτος 2014) για γιατρούς Ε.Σ.Υ. και καθηγητές πανεπιστημίου που αποκτούν εισόδημα από απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., καθόσον μέχρι το έτος αυτό, για τη φορολόγηση των εισοδημάτων εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν. 2238/1994.

Επειδή, εν προκειμένω, από την από «...» Βεβαίωση Αποδοχών του Πανεπιστημιακού Γενικού Νοσοκομείου «...», εκδοθείσα κατ' αντικατάσταση της αρχικής από «...» Βεβαίωσης του ίδιου φορέα, προκύπτει ότι το ακαθάριστο ποσό της αμοιβής του προσφεύγοντος λόγω κλινικού επιδόματος για το διάστημα από 1/1/2011 έως 31/12/2011, ανέρχεται στα 6.862,59 ευρώ, το δε καθαρό ποσό, μετά τις νόμιμες κρατήσεις, ανέρχεται στα 6.269,16 ευρώ. Ωστόσο, από την απλή μαθηματική αντιπαραβολή των αναγραφόμενων στις στήλες του πίνακα «Αμοιβές από ελευθέρια επαγγέλματα» ποσών, με βεβαιότητα συνάγεται ότι το αναγραφόμενο ως καθαρό ποσό λόγω κλινικού επιδόματος προέκυψε από την αφαίρεση του συνόλου των νόμιμων κρατήσεων από το αντίστοιχο ακαθάριστο ποσό, ήτοι χωρίς να μεσολαβήσει η εφαρμογή του μοναδικού συντελεστή καθαρών αμοιβών ύψους 55% ($6.862,59 - 593,43 = 6.269,16$ ευρώ).

Επειδή, ανεξαρτήτως της υποχρέωσης ή μη του εκκαθαριστή αποδοχών να αναγράψει στους οικείους πίνακες των αμοιβών από ελευθέρια επαγγέλματα το βάσει της φορολογικής νομοθεσίας και των κείμενων εγκυκλίων καθαρό ποσό, ήτοι το ποσό που προέρχεται από την εφαρμογή του ως άνω τεκμαρτού συντελεστή επί των ακαθαρίστων αμοιβών, η παράλειψη αυτή δεν μπορεί να αποβαίνει σε βάρος του δικαιούχου των αμοιβών προσφεύγοντος. Διότι αφενός μεν η αρμόδια Δ.Ο.Υ. γνωρίζει και οφείλει να προβαίνει σε εφαρμογή των υφιστάμενων φορολογικών διατάξεων, οι οποίες συχνά –όπως και εν προκειμένω– λόγω της συνθετότητας και περιπλοκότητάς τους δεν αποκλείεται, κατά την εφαρμογή τους, να προκαλούν ερμηνευτικά ζητήματα σε τρίτες δημόσιες αρχές ή ιδιώτες, αφετέρου δε, όπως συνάγεται από τον διοικητικό φάκελο, ο προσφεύγων επέδειξε την απαιτούμενη επιμέλεια αιτούμενος από τον εκκαθαριστή μισθοδοσίας του την έκδοση νέας βεβαίωσης αποδοχών, κατόπιν υπόδειξης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ο δε εκκαθαριστής δεν εφάρμοσε, ούτε στη δεύτερη –κατ' αντικατάσταση της αρχικής– βεβαίωση αποδοχών, τον μοναδικό συντελεστή καθαρών αμοιβών ύψους 55%.

Επειδή, ενόψει όλων των ανωτέρω, φορολογητέο ποσό λόγω αμοιβής από κλινικό επίδομα είναι το 55% του ακαθάριστου σχετικού ποσού, ήτοι ποσό ύψους 3.774,43 ευρώ ($6.862,59 \times 55\%$), συνεπώς δεν πρέπει να υπαχθεί σε φορολόγηση ποσοστό 45% επί των ανωτέρω ακαθαρίστων αποδοχών, ήτοι το ποσό των 3.088,17 ευρώ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθ. πρωτ. «...»/16-3-2016 ενδικοφανούς προσφυγής του «...», ΑΦΜ «...», και ορίζουμε όπως ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. Αλεξανδρούπολης προβεί στη νέα εκκαθάριση της από «...» τροποποιητικής δήλωσης σύμφωνα με τα ανωτέρω και τις κείμενες διατάξεις.

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ, ΝΟΜΙΚΗΣ
ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΩΝΣΤΑΝΤΙΝΑ ΜΑΥΡΙΔΟΥ

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