

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ: Ω2ΗΚ46ΜΠ3Ζ-001



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20 Νοεμβρίου 2017

**ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ**

ΠΟΛ: 1178

ΠΡΟΣ: Ως Πίνακας Διανομής

ΤΜΗΜΑΤΑ: Α΄ - Δ΄

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Ταχ. Κωδ. : 101 84, Αθήνα

Πληροφορίες : Δ. Παπαγιάννης, Θ. Γκαραβέλας

Τηλέφωνο : 210 – 3375315-6

FAX : 210 – 3375001

Θέμα: Φορολογική μεταχείριση εισοδημάτων ιατρών του Ε.Σ.Υ. από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ.

Με αφορμή προφορικά και γραπτά ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

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 και φορολογούνται σύμφωνα με τη διάταξη της παρ.2 περ.Ζ΄ του άρθρου 4 του ν.2238/1994 (εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή).

2. Με τις διατάξεις της παρ.7 του άρθρου 48 του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν.2238/1994), όπως αυτές ίσχυαν μετά την αντικατάστασή τους με την

παρ.9 του άρθρου 6 του ν.3842/2010 και εφαρμόστηκαν για συναλλαγές που πραγματοποιούνται σε διαχειριστικές χρήσεις που άρχιζαν από 1.1.2011 και μετά, μεταξύ άλλων, οριζόταν ότι κατ' εξαίρεση, για τους ελεύθερους επαγγελματίες που αποκτούν εισόδημα από παροχή υπηρεσιών στο Δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, χρόνος κτήσης του εισοδήματός τους θεωρείται ο χρόνος είσπραξής του.

3. Με τις μεταβατικές διατάξεις της παρ.26 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 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 αυτού του νόμου.

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).

4. Περαιτέρω, με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του νέου ΚΦΕ (ν.4172/2013), που ισχύουν για εισοδήματα που αποκτώνται από 1.1.2014 και μετά, ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.

5. Με τις διατάξεις της περ.δ' παρ.1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι ο συντελεστής παρακράτησης φόρου για αμοιβές για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες είναι είκοσι τοις εκατό (20%). Περαιτέρω, με την ΠΟΛ.1120/2014 εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι ο συντελεστής παρακράτησης φόρου (20%) για αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες, επιβάλλεται στο ποσό που απομένει μετά την αφαίρεση του ΦΠΑ. Επίσης, με την ΠΟΛ.1048/2014 Απόφαση ΓΓΔΕ ορίζεται ότι οι υπόχρεοι παρακράτησης φόρου με συντελεστή 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ.δ' της παρ.1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013 υποχρεούνται να υποβάλλουν προσωρινή

δήλωση η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί και τον παρακρατηθέντα φόρο.

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. Με το με Α.Π. ΔΕΑΦ Β 1110696 ΕΞ2016/18.7.2016 έγγραφό μας διευκρινίστηκε ότι ο φόρος που παρακρατείται από τους φορείς γενικής κυβέρνησης για την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών, καθώς και ο φόρος που παρακρατείται από τους ίδιους φορείς κατά την καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής για αμοιβές του πρώτου εδαφίου της περ.δ' της παρ.1 του άρθρου 64 του ν.4172/2013, εκπίπτει από τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα που αποκτά ο αντισυμβαλλόμενος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο) κατά το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, σύμφωνα και με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1274/2015 Απόφαση Γ.Γ.Δ.Ε. που έχει εφαρμογή για τα εισοδήματα φορολογικού έτους 2015 και επόμενων, καθόσον οι φορείς γενικής κυβέρνησης, κατά ρητή διατύπωση των διατάξεων της παρ. 2 του άρθρου 64 του ν. 4172/2013, σε κάθε περίπτωση, διενεργούν παρακράτηση κατά την καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής και όχι κατά την έκδοση του σχετικού παραστατικού από τον αντισυμβαλλόμενό τους.

8. Από ερωτήματα που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, προκύπτει ότι ιατροί του Ε.Σ.Υ. προσέφεραν τις υπηρεσίες τους σε απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ. κατά τα έτη 2012-2015. Η πληρωμή των αμοιβών τους διενεργήθηκε μέσα στο έτος 2016 και επί των αμοιβών αυτών παρακρατήθηκαν και αποδόθηκαν ασφαλιστικές εισφορές.

9. Μετά από όλα όσα αναφέρθηκαν πιο πάνω προκύπτει ότι οι αμοιβές που καταβλήθηκαν μέσα στο έτος 2016 σε ιατρούς του Ε.Σ.Υ., λόγω της απασχόλησής τους σε απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ., υπάγονται στην κατηγορία εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα καθόσον αυτές προέρχονται από την άσκηση ιδιωτικού έργου, κατά ρητή

διατύπωση του νόμου. Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.2 του παρόντος, οι αμοιβές αυτές που αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα έτη 2012 και 2013 φορολογούνται στο έτος καταβολής τους, ήτοι στο φορολογικό έτος 2016, ενώ σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.4 του παρόντος, οι αμοιβές που αφορούν υπηρεσίες που παρασχέθηκαν στα έτη 2014 και 2015 φορολογούνται στα έτη που αυτές ανάγονται, ήτοι στα φορολογικά έτη 2014 και 2015 αντίστοιχα. Οι υπόψη αμοιβές φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 29 του ν.4172/2013 και ο φόρος (20%) που παρακρατείται στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών, κατά την καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, εκπίπτει από τον φόρο που αναλογεί στο εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ιατροί κατά το φορολογικό έτος μέσα στο οποίο έγινε η καταβολή ή έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής, ήτοι στο φορολογικό έτος 2016. Τέλος, σύμφωνα και με τα αναφερόμενα στην παρ.6 του παρόντος, οι ασφαλιστικές εισφορές που παρακρατήθηκαν στις αμοιβές αυτές δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από το εν λόγω εισόδημα, καθόσον οι δικαιούχοι ιατροί δεν έχουν την ιδιότητα του επιτηδευματία.

ΤΜΗΜΑ Δ΄

1. Για την καταβολή των ως άνω αμοιβών στους δικαιούχους ιατρούς του Ε.Σ.Υ., με βάση τις προϊσχύουσες διατάξεις τόσο του π.δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.- ισχύς έως 31.12.2012), όσο και του ν.4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.- ισχύς από 1.1.2013 έως 31.12.2014), εκδίδονται από τον καταβάλλοντα την αμοιβή (Νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ.), καθόσον οι δικαιούχοι ιατροί του Ε.Σ.Υ., απαλλάσσονταν από τις προαναφερόμενες διατάξεις από την τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, για την παροχή των υπηρεσιών τους στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ. (Σχετ. εγκύκλιος ΠΟΛ.1131/16.04.2002), ως ακολούθως:

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

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

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

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

2. Τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.10 και 11 του άρθρου 8 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύει από 1.1.2015, οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου, όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα σε έκδοση τιμολογίου ή πρόσωπα που για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδουν τιμολόγιο, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής (π.χ. τίτλο κτήσης).

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ
ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ´
2. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης
(Με την παράκληση να αναρτηθεί στη ιστοσελίδα της Α.Α.Δ.Ε.)
3. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών
(Με την παράκληση να αναρτηθεί στη Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη)
4. Υπουργείο Υγείας (με την παράκληση της κοινοποίησης του παρόντος σε όλες τις Υγειονομικές Περιφέρειες και τα Νοσοκομεία που εποπτεύει)
5. Απόστολο Γ. Κεκελίδη – Β. Ουγκώ 14, 54526 ΘΕΣΣ/ΝΙΚΗ (e-mail: akekelidis@gmail.com)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού
3. Αποδέκτες πινάκων Α´ (εκτός των αριθμών 2 και 3 αυτού), Β´, Ζ´ (εκτός των αριθμών 2 και 3 αυτού), Η´ (εκτός των αριθμών 4, 10 και 11 αυτού)
4. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις του

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ.κ. Γενικών Διευθυντών
3. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας
4. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης
5. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας – Τμήμα Α´ (10) – Τμήμα Δ´ (10)