



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, **30/01/2018**

Αριθμός απόφασης: **1087**

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 02.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Ηρακλείου Κρήτης, κατοίκου Ηρακλείου Κρήτης, οδός, κατά της πράξης διορθωτικού 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)/31.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/31.7.2017, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕφπ) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), της οποίας ζητείται 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 02.10.2017 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την πράξη διορθωτικού 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)/31.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/31.7.2017 επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ΦΕφπ ποσού 8.989,60 €, πλέον προκαταβολής ΦΕφπ επόμενου έτους ποσού 1.710,21 €, πλέον συμβεβαιούμενων ποσών 220,75 €, πλέον ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 4.003,82 €, ήτοι συνολικό ποσό 15.444,38 €.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ζητά την τροποποίηση της ως άνω πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ κατά το μέρος της εκείνο που αφορά στη φορολόγηση:

1.) του ποσού που έλαβε από το Πανεπιστήμιο Κρήτης ως ειδική αμοιβή μέλους Διδακτικού Ερευνητικού Προσωπικού (ΔΕΠ) ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι η ειδική αμοιβή ΔΕΠ που έλαβε εντός του 2016 χορηγείται στους πανεπιστημιακούς ιατρούς εξαιτίας της ιδιότητάς τους ως μελών ΔΕΠ, επιπλέον του μισθού τους, εξαιτίας της υποχρεωτικής μισθωτής υπηρεσίας που παρέχουν κατά το πρωινό ωράριο λειτουργίας των κλινικών και των εργαστηρίων, όπου υπηρετούν, γι' αυτό και δίδεται μόνο σε όσους πανεπιστημιακούς ιατρούς δεν ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, συνεπώς πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατ' εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της φορολογικής ισότητας (ο προσφεύγων επικαλείται συναφώς το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1084555 ΕΞ 2016/1.6.2016 έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών), και

2.) του ποσού που έλαβε από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου Κρήτης ως αμοιβή για την απασχόλησή του, ως πανεπιστημιακού ιατρού, στα απογευματινά ιατρεία του εν λόγω νοσοκομείου επίσης ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

α) Τα ποσά που λαμβάνει το μη ιατρικό προσωπικό των νοσοκομείων ως αμοιβή για την απασχόλησή του στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (ο προσφεύγων επικαλείται συναφώς το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1089289 ΕΞ 2015/1.7.2015 έγγραφο του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών), με αποτέλεσμα να προκύπτει δυσμενέστερη

αντιμετώπιση του ως άνω δικού του ποσού κατά παράβαση των συνταγματικών αρχών της καθολικότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας, της μη διάκρισης και της ίσης μεταχείρισης.

β) Από την ισχύουσα νομοθεσία προκύπτει ότι η συμμετοχή των πανεπιστημιακών ιατρών στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων υποκρύπτει εξαρτημένη σχέση μισθωτής υπηρεσίας, συνεπώς η φορολογική αντιμετώπιση του ως άνω εισοδήματος ως εσόδου από άσκηση ιδιωτικού έργου θίγει την ανθρώπινη αξιοπρέπεια και τις ατομικές συνταγματικές ελευθερίες των πανεπιστημιακών ιατρών.

γ) Τα μέλη ΔΕΠ έχουν ευθέως από το Σύνταγμα την ιδιότητα του δημόσιου λειτουργού, ως εκ τούτου δε νοείται η φορολογική αντιμετώπιση των εισοδημάτων τους, έστω και μερικώς, ως εισοδήματα από ελευθέριο επάγγελμα

Ως προς τη φορολόγηση της ειδικής αμοιβής ΔΕΠ ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα

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 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 τη διάταξη του άρθρου 13 παρ. 6 εδ. α' ν. 2889/2001, όπως ίσχυε κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «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 και Πρόνοιας. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. 2/62596/0022/12.11.2001 (ΦΕΚ Β' 1541/19.11.2001) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Υγείας και Πρόνοιας, όπως ίσχυαν κατά το φορολογικό έτος 2016 (περίοδος 01.01.2016-31.12.2016): «**Ειδικές αμοιβές Πανεπιστημιακών Γιατρών των Νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ ή των Α.Ε.Ι. Οι ΥΠΟΥΡΓΟΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ - ΥΓΕΙΑΣ ΚΑΙ ΠΡΟΝΟΙΑΣ Έχοντας υπόψη: 1. Τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 13 του Ν. 2889/2001 [...]** «Βελτίωση και εκσυγχρονισμός του Εθνικού Συστήματος Υγείας και άλλες διατάξεις». 2. [...], αποφασίζουμε: 1. Από 1.1.2002 στους Πανεπιστημιακούς γιατρούς 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 ως εξής: [...]. 2. Η καταβολή της ειδικής αμοιβής στους δικαιούχους θα γίνεται δεδουλευμένα και η πληρωμή θα διενεργείται στο τέλος κάθε μήνα με ξεχωριστές μισθοδοτικές καταστάσεις και θα υπόκεινται στις νόμιμες κρατήσεις και σε παρακράτηση φόρου. 3. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Α 1039862 ΕΞ 2014/4.3.2014 έγγραφο του Διευθυντή της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «...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 [...]. 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. Με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ.4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. 4. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι **η ειδική αμοιβή των πανεπιστημιακών ιατρών του ν.2889/2001 [...] υπάγεται** (σύμφωνα με τις νέες διατάξεις του ν.4172/2013) **στην κατηγορία του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα καθόσον οι διατάξεις της παρ.5 του άρθρου 13 του ν.2889/2001**, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν, **θεωρούν ότι οι αμοιβές αυτές προέρχονται από την άσκηση ιδιωτικού έργου**. Τέλος, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην παρ.3 του παρόντος, τυχόν καταβαλλόμενες αναδρομικές διαφορές της εν λόγω αμοιβής θεωρούνται εισόδημα του έτους που ανάγεται η καταβολή τους. 5. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1084555 ΕΞ 2016/1.6.2016 έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «Φορολογική μεταχείριση αμοιβών που καταβάλλονται σε καθηγητές Πανεπιστημίου από Ειδικούς Λογαριασμούς Κονδυλίων Έρευνας. [...]. 1. [...]. 3. ...οι αμοιβές που λαμβάνουν Καθηγητές-μέλη ΔΕΠ Πανεπιστημίων εξαιτίας της συμμετοχής τους στα ως άνω προγράμματα [προγράμματα χρηματοδοτούμενα από τους Ειδικούς Λογαριασμούς Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) των ΑΕΙ, π.χ. ερευνητικά και προγράμματα μεταπτυχιακών σπουδών] που εντάσσονται στο ίδιο πλαίσιο χρηματοδότησης από τους ΕΛΚΕ και οι οποίοι δεν έχουν κάνει έναρξη, θεωρούνται ως πρόσθετες και υπάγονται στην κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία, καθόσον οι εν λόγω αμοιβές τους στην περίπτωση αυτή συνδέονται άρρηκτα με την ιδιότητά τους ως καθηγητών-μελών ΔΕΠ. 4. [...].»

Επειδή, σ' ό,τι αφορά στη φορολόγηση του ποσού που έλαβε εντός του 2016 από το Πανεπιστήμιο Κρήτης ως ειδική αμοιβή μέλους ΔΕΠ ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με αυτή λόγων, ότι η ειδική αμοιβή μέλους ΔΕΠ χορηγείται σε όλους τους πανεπιστημιακούς ιατρούς ως εκ της ιδιότητάς τους ως μελών ΔΕΠ, επιπλέον του μισθού τους (ως πρόσθετη αμοιβή), εξαιτίας της υποχρεωτικής μισθωτής υπηρεσίας που παρέχουν κατά το πρωινό ωράριο λειτουργίας των κλινικών και των εργαστηρίων, όπου υπηρετούν, δεν έχει δε καμία απολύτως σχέση με την ολοήμερη λειτουργία του νοσοκομείου και των απογευματινών ιατρείων, γι' αυτό και δίδεται ως πρόσθετη αμοιβή μόνο σε όσους πανεπιστημιακούς ιατρούς δεν ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, συνεπώς δεν μπορεί επ' ουδενί να θεωρηθεί ότι προέρχεται από άσκηση ιδιωτικού έργου, αλλά πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες κατ' εφαρμογή της αρχής της χρηστής διοίκησης και της αρχής της φορολογικής ισότητας (επικαλείται δε συναφώς το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1084555 ΕΞ 2016/1.6.2016 έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών), πολλώ μάλλον που η κλινική εργασία είναι υποχρεωτική, αποτελώντας αναπόσπαστο μέρος της εκπαίδευσης των φοιτητών και της ερευνητικής δραστηριότητας, ισχυρίζεται δε ότι δεν είναι δυνατό προϋπόθεση για τη λήψη της υπό κρίση ειδικής αμοιβής ΔΕΠ να είναι η παύση άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος (σύμφωνα με την υπ' αριθμ. ΔΥΓα/ΓΠοικ.45015/19.12.2001 εγκύκλιο του Υπουργείου Υγείας), αλλά την ίδια στιγμή αυτή να φορολογείται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο ισχυρισμός όμως αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί τα ποσά που λαμβάνουν οι πανεπιστημιακοί ιατροί ως ειδική αμοιβή για την παροχή κλινικού και εργαστηριακού έργου-υπηρεσιών σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. αποτελούν **αντιστάθμισμα** για την παροχή από αυτούς **ενός επιπλέον έργου, πέραν του διδακτικού και ερευνητικού**, καταβάλλονται δε σ' αυτούς ως πανεπιστημιακών ιατρών των νοσοκομείων αυτών που, **ουσιαστικά, κατ' επιλογή δική τους (προαιρετικά, οικεία βουλήσει) και εν γνώσει τους, ως εκ (της επιλογής) του διορισμού τους** σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες **εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., παρέχουν και κλινικό ή/και εργαστηριακό (κατά περίπτωση) έργο** στα εν λόγω νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. (στις πανεπιστημιακές κλινικές / εργαστήρια / μονάδες που είναι εγκατεστημένες σε αυτά), **ασκώντας, επί της ουσίας, επιτρεπόμενη επαγγελματική δραστηριότητα (ιδιωτική) εντός δημοσίου νοσοκομείου, εντελώς ανεξάρτητη από το διδακτικό και ερευνητικό έργο που παρέχουν (υποχρεωτικά), ως δημόσιοι λειτουργοί-μέλη ΔΕΠ,** συνεπώς ορθά τα υπό κρίση ποσά που έλαβε ο προσφεύγων κατά την περίοδο 01.01.2016-31.12.2016 ως ειδική αμοιβή για την παροχή κλινικού / εργαστηριακού έργου στο (πανεπιστημιακό) Εργαστήριο Ιατρικής Απεικόνισης που είναι εγκατεστημένο στο Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου Κρήτης (που αποτελεί νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ.) 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 λαμβάνει από την κανονική του απασχόληση ως μέλους ΔΕΠ, δεδομένου ότι η φύση του εν λόγω (υπό κρίση) εισοδήματος του προσφεύγοντος (ως ειδικής αμοιβής για την παροχή κλινικού / εργαστηριακού έργου στο ως άνω πανεπιστημιακό εργαστήριο που είναι εγκατεστημένο στο ως άνω νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ.) είναι διαφορετική από τη

φύση του εισοδήματος που αποκτά από την κανονική του απασχόληση ως μέλους ΔΕΠ (αλλά και του εισοδήματος που αναφέρεται στο β' μέρος της παρ. 3 του επικαλούμενου από τον προσφεύγοντα προπαρατεθέντος υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1084555 ΕΞ 2016/1.6.2016 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών), 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 εδώ εξεταζόμενος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Ως προς τη φορολόγηση της αμοιβής για την απασχόληση στα απογευματινά ιατρεία του νοσοκομείου ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα

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. 1-4 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. 3. Ο Πανεπιστημιακός Ιατρός, που είναι τοποθετημένος σε Πανεπιστημιακή Κλινική, Εργαστήριο ή Μονάδα εγκατεστημένη σε νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ. ή των Πανεπιστημίων, εφόσον παραβιάζει τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, ανεξάρτητα από την πειθαρχική του δίωξη για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2530/1997, απομακρύνεται αμέσως από το νοσοκομείο με απόφαση της συγκλήτου του οικείου Πανεπιστημίου, με την οποία ανακαλείται η πράξη τοποθέτησής του. [...]. Η απόφαση της συγκλήτου δεν αποκλείει περαιτέρω έρευνα της υπόθεσης στα πλαίσια της πειθαρχικής διαδικασίας. 4. Μετά τρεις (3) μήνες από την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού απαγορεύεται στους πανεπιστημιακούς ιατρούς που εργάζονται σε πανεπιστημιακές κλινικές, εργαστήρια ή μονάδες, που είναι εγκατεστημένες σε νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. ή των Α.Ε.Ι., η παροχή υπηρεσιών, με οποιαδήποτε σχέση, περιλαμβανομένης και αυτής του συμβούλου, σε ιδιωτικές κλινικές ή σε ιδιωτικά διαγνωστικά ή θεραπευτικά εργαστήρια και γενικότερα σε κάθε είδους ιδιωτικές επιχειρήσεις, που παρέχουν ή καλύπτουν ασφαλιστικά υπηρεσίες υγείας, καθώς και η εγκατάσταση ιδιωτικών ιατρείων ή ιατρικών μηχανημάτων εντός των παραπάνω ιδιωτικών φορέων. [...]. Για τους πανεπιστημιακούς ιατρούς του εργαστηριακού τομέα, που δεν έχουν ιδιωτικό εργαστήριο, αλλά διατηρούν, μόνο, εργαστήριο εντός ιδιωτικών φορέων, η απαγόρευση του προηγούμενου εδαφίου αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου του έτους 2002. Ο Πανεπιστημιακός Ιατρός, που είναι τοποθετημένος, σε Πανεπιστημιακή Κλινική, Εργαστήριο ή Μονάδα εγκατεστημένη σε νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ. ή των Πανεπιστημίων, εφόσον παραβιάζει τις διατάξεις αυτής της παραγράφου, ανεξάρτητα από την πειθαρχική του δίωξη για την οποία εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 4 του Ν. 2530/1997, απομακρύνεται αμέσως από το νοσοκομείο με απόφαση της συγκλήτου του οικείου Πανεπιστημίου, με την οποία ανακαλείται η πράξη τοποθέτησής του. [...]. Η απόφαση της συγκλήτου δεν αποκλείει περαιτέρω έρευνα της υπόθεσης στα πλαίσια της πειθαρχικής διαδικασίας. Εάν ο πανεπιστημιακός ιατρός εργάζεται σε πανεπιστημιακή κλινική, εργαστήριο ή μονάδα, που είναι εγκατεστημένη σε νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ. ανεξάρτητα από την πειθαρχική του δίωξη, απομακρύνεται μονομερώς από το νοσοκομείο, με απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Π.Ε.Σ.Υ., μετά από κλήση του να υποβάλει τις αντιρρήσεις του εντός δέκα (10) ημερών. Η απόφαση του Δ.Σ. του Π.Ε.Σ.Υ. κοινοποιείται στον Πρόεδρο του ιατρικού τμήματος και τον Πρύτανη του οικείου Α.Ε.Ι., για την άσκηση της πειθαρχικής δίωξης.»

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 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 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. [...]. 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 [...].»**

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, 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 μόνιμων 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, σύμφωνα με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1089289 ΕΞ 2015/1.7.2015 έγγραφο του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών: «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών του λοιπού προσωπικού καθώς και των ιατρών που προσφέρουν τις υπηρεσίες τους και στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του Ε.Σ.Υ. [...]. 1. [...]. 3. ...σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013 (για εισοδήματα από 1.1.2014 και εφεξής) 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, ενώ με τις διατάξεις της παρ. 2 του ιδίου ως άνω άρθρου, για τους σκοπούς του ΚΦΕ, εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες μεταξύ άλλων, στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο, καθώς και υπηρεσίες οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου. Συνεπώς, οι αμοιβές που αποδίδει νοσοκομείο, ενταγμένο στο Ε.Σ.Υ., στο μη ιατρικό τακτικό προσωπικό για τις υπηρεσίες που αυτό προσφέρει, κατά τη λειτουργία των απογευματινών ιατρείων δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του ν. 2889/2001 και συνιστούν, βάσει των σχετικών διατάξεων του ν. 4172/2013, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.»

Επειδή, σ' ό,τι αφορά στη φορολόγηση του ποσού που έλαβε εντός του 2016 από το Πανεπιστημιακό Γενικό Νοσοκομείο Ηρακλείου Κρήτης ως αμοιβή για την απασχόλησή του, ως πανεπιστημιακού ιατρού, στα απογευματινά ιατρεία του εν λόγω νοσοκομείου ως εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του προβάλλει, καθ' ερμηνεία των προβαλλόμενων με αυτή λόγων, ότι θα πρέπει, δεδομένου ότι τα ποσά που λαμβάνει το μη ιατρικό προσωπικό των νοσοκομείων ως αμοιβή για την απασχόλησή του στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων του φορολογούνται ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες (επικαλείται δε συναφώς το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1089289 ΕΞ 2015/1.7.2015 έγγραφο του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών), το υπό κρίση εισόδημά του από τη συμμετοχή του στα απογευματινά ιατρεία του εν λόγω νοσοκομείου να φορολογηθεί ομοίως ως εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, άλλως η φορολόγηση του εν λόγω εισοδήματος ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα θα συνιστά δυσμενέστερη αντιμετώπισή του σε σχέση με το αντίστοιχο εισόδημα του μη ιατρικού προσωπικού κατά παράβαση των συνταγματικών αρχών της καθολικότητας του φόρου, της φορολογικής ισότητας, της μη διάκρισης και της ίσης μεταχείρισης, απαγορευόμενη από το άρθρο 4 παρ. 1 και 5 του Συντάγματος, δεδομένου ότι η υφιστάμενη εργασιακή σχέση μεταξύ των ιατρών και του νοσοκομείου είναι παρόμοια με αυτή ανάμεσα στο μη ιατρικό τακτικό προσωπικό και το νοσοκομείο και συνεπώς οι παρεχόμενες υπηρεσίες αφορούν και στις δύο περιπτώσεις υπηρεσίες που παρέχονται κατά τη λειτουργία των απογευματινών ιατρείων των νοσοκομείων, από την προπαρατεθείσα δε ισχύουσα νομοθεσία προκύπτει ότι η συμμετοχή των πανεπιστημιακών ιατρών

στα απογευματινά ιατρεία των νοσοκομείων υποκρύπτει εξαρτημένη σχέση μισθωτής υπηρεσίας, αφού α) είναι υπό προϋποθέσεις υποχρεωτική, β) οι αμοιβές για τις παρεχόμενες υπηρεσίες είναι προκαθορισμένες ανάλογα με το βαθμό που φέρει ο καθένας και γ) αυτές καταβάλλονται απευθείας στο νοσοκομείο και όχι στο γιατρό, συνεπώς η φορολογική αντιμετώπιση αυτών των εισοδημάτων ως εσόδων από άσκηση ιδιωτικού έργου θίγει την ανθρώπινη αξιοπρέπεια και τις ατομικές συνταγματικές ελευθερίες των πανεπιστημιακών ιατρών, άλλωστε τα μέλη ΔΕΠ έχουν ευθέως από το Σύνταγμα την ιδιότητα του δημόσιου λειτουργού, ως εκ τούτου δε νοείται η φορολογική αντιμετώπιση των εισοδημάτων τους, έστω και μερικώς, ως 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**, κατ' αναλογίαν δε το ίδιο θα πρέπει να γίνει δεκτό και για τα ποσά που λαμβάνει πανεπιστημιακός ιατρός νοσοκομείου του Ε.Σ.Υ. (πανεπιστημιακής κλινικής, εργαστηρίου ή μονάδας εγκατεστημένης σε νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ.) λόγω της συμμετοχής του στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του, αφού αυτά αποτελούν επί της ουσίας **αντιστάθμισμα για την παροχή από αυτόν ενός επιπλέον έργου, πέραν του διδακτικού και ερευνητικού**, καταβάλλονται δε σ' αυτόν ως πανεπιστημιακού ιατρού του νοσοκομείου αυτού που, **ουσιαστικά, κατ' επιλογή δική του (προαιρετικά, οικεία βουλήσει) και εν γνώσει του, ως εκ (της επιλογής) του διορισμού του σε πανεπιστημιακή κλινική / εργαστήριο / μονάδα εγκατεστημένη σε νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ., παρέχει και κλινικό ή/και εργαστηριακό (κατά περίπτωση) έργο στο εν λόγω νοσοκομείο του Ε.Σ.Υ. (στην πανεπιστημιακή κλινική / εργαστήριο / μονάδα που είναι εγκατεστημένη σε αυτό), ασκώντας, επί της ουσίας, επιτρεπόμενη επαγγελματική δραστηριότητα (ιδιωτική) εντός δημοσίου νοσοκομείου, εντελώς ανεξάρτητη από το διδακτικό και ερευνητικό έργο που παρέχει (υποχρεωτικά), ως δημόσιος λειτουργός-μέλος ΔΕΠ, κατά τη διάρκεια του τακτικού ωραρίου του**, συνεπώς ορθά τα υπό κρίση ποσά 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 αντίστοιχο εισόδημα που λαμβάνει το μη ιατρικό τακτικό προσωπικό,

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 αποκτά το μη ιατρικό τακτικό προσωπικό από τη συμμετοχή του στην πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία του νοσοκομείου του, ως εκ της **υποστηρικτικής** φύσης των παρεχόμενων από αυτό (το μη ιατρικό προσωπικό) υπηρεσιών, κατά την πέραν του τακτικού ωραρίου λειτουργία των νοσοκομείων, σε σχέση με τις υπηρεσίες που παρέχουν οι ιατροί, 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 εδώ εξεταζόμενος 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 02.10.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, κατά της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕφπ φορολογικού έτους 2016 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με αριθμό δήλωσης ΦΕφπ/31.7.2017 και αριθμό ειδοποίησης/31.7.2017 **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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

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.