



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 05/03/2019



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΞΕΛΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 533

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258

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. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06-11-2018** με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή του «...» - **ΑΦΜ** ..., με διεύθυνση κατοικίας στο Πανόραμα Θεσσαλονίκης, επί της οδού Παπαδοπούλου αριθ. 19 - Τ.Κ. 552 36, κατά της τεκμαιρόμενης σιωπηρής απόρριψης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επί της με αριθ. καταχώρησης .../12-07-2018, περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. που υπέβαλλε μέσω taxisnet ο προσφεύγων με επιφύλαξη, φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, με την οποία εξέφρασε επιφύλαξη ως προς τη νομιμότητα της, με δεδομένο ότι οι παροχές υπηρεσιών ιατρικής περίθαλψης και οι συναφείς με

αυτές υπηρεσίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων της παρ 1 περ. ε' του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τη σιωπηρή απόρριψη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης επί της με αριθ. καταχώρησης taxisnet .../12-07-2018 περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α., που υπέβαλλε ο προσφεύγων με επιφύλαξη, φορολογικής περιόδου 01/04/2018-30/06/2018, με την οποία εξέφρασε επιφύλαξη ως προς τη νομιμότητα της.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την **εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.**

Επί της **από 06-11-2018** και με **αριθμό πρωτοκόλλου ...** ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων την 06/05/2009 προέβη σε έναρξη ατομικής επιχείρησης, αρμοδιότητας της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, δηλώνοντας ως κωδικό δραστηριότητας «Άλλες υπηρεσίες που αφορούν την ανθρώπινη υγεία», (ΚΑΔ.86901000) και εντάχθηκε στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ. Την 12/07/2018 υπέβαλε την με αριθμό καταχώρισης taxisnet ... περιοδική δήλωση ΦΠΑ β' τριμήνου 2018 (φορολογικής περιόδου 01/04/2018 έως 30/06/2018) με επιφύλαξη, με την οποία εξέφρασε επιφύλαξη ως προς τη νομιμότητα της, με δεδομένο ότι οι παροχές υπηρεσιών ιατρικής περίθαλψης και οι συναφείς με αυτές υπηρεσίες απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., βάσει των διατάξεων της παρ 1 περ. ε' του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000.

Η επιφύλαξη που εξέφρασε ο προσφεύγων με την ως άνω περιοδική δήλωση ΦΠΑ β' τριμήνου 2018 που υπέβαλλε, απορρίφθηκε σιωπηρά από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης.

- Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να ενταχθεί στο απαλλασσόμενο καθεστώς ΦΠΑ της περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000, προβάλλοντας ως λόγους την παραβίαση των διατάξεων του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112/EK και αποφάσεων του ΔΕΚ (ΔΕΕ υποθ.С-307/2001,αποφ.6/11/2003), σύμφωνα με τις οποίες οι παροχές ιατρικών υπηρεσιών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο των παραϊατρικών επαγγελματιών, στα οποία εντάσσονται και οι οστεοπαθητικοί, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Ως προς τον ως άνω ισχυρισμό του προσφεύγοντος, περί πλήρωσης των προϋποθέσεων για να ενταχθεί στο απαλλασσόμενο καθεστώς ΦΠΑ της περ. ε' της παρ.1 του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000

Επειδή, στο άρθρο 20 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφιβάλλει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη εντός ενενήντα (90) ημερών από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κώδικα.

2. Ομοίως μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά το χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές.

Ειδικά, προκειμένου για την υπαγωγή σε άλλη φορολογία ή κατηγορία, αν γίνει δεκτή η επιφύλαξη, η δήλωση θεωρείται ότι υποβλήθηκε εμπρόθεσμα για τη φορολογία ή κατηγορία αυτή. Η επιφύλαξη δεν συνεπάγεται την αναστολή της είσπραξης του φόρου. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Γενικό Γραμματέα, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 42 του Κώδικα».

Επειδή περαιτέρω στην παρ 3 του άρθρου 23 του Ν. 4174/13 (ΚΦΔ) ορίζεται ότι: «3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή, στο Ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) - εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Στο άρθρο 1 ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου»,

στο άρθρο 2 παρ 1 ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα»,

στο άρθρο 3 παρ 1 ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα,

ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

στο άρθρο 8 παρ 1 ότι: «1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός αυλού αγαθού. β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης».

Επειδή περαιτέρω, με την **παρ 1 περ ε΄ του άρθρου 22 - Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας**, του Ν. 2859/2000 (ΚΦΠΑ), όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 3 του άρθρου 62 του Ν.3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α΄/23.4.2010), ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο: ... ε) οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαιείς, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού.... ».

Επειδή, στην οδηγία **2006/112/ΕΚ** του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το **κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας**, ορίζονται τα ακόλουθα:

Το άρθρο 2, της ως άνω οδηγίας ορίζει: «Στον φόρο προστιθέμενης αξίας υπόκεινται: 1.οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών, που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας υπό υποκειμένου στο φόρο, που ενεργεί υπό την ιδιότητα του αυτήν». Κατά το άρθρο 9, παράγραφος 1 της εν λόγω οδηγίας ορίζεται ότι «1. θεωρείται ως "υποκείμενος στον φόρο" οποιοσδήποτε ασκεί, κατά τρόπο ανεξάρτητο και σε οποιονδήποτε τόπο, μία από τις οικονομικές δραστηριότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 2, ανεξαρτήτως του επιδιωκόμενου σκοπού των αποτελεσμάτων της δραστηριότητας αυτής. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται κάθε δραστηριότητα του παραγωγού, του εμπόρου ή του παρέχοντος υπηρεσίες, περιλαμβανομένων και των δραστηριοτήτων εξόρυξης, των αγροτικών δραστηριοτήτων καθώς και των δραστηριοτήτων των ελεύθερων επαγγελματιών. Ως οικονομική δραστηριότητα θεωρείται επίσης η εκμετάλλευση ενσώματου ή άυλου αγαθού, με σκοπό ιδίως την άντληση εσόδων διαρκούς χαρακτήρα...».

Κατά το άρθρο 24, παράγραφος 1, της ως άνω οδηγίας, «ως παροχή υπηρεσιών» «νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών».

Επειδή περαιτέρω, **στο άρθρο 132** της ως άνω Οδηγίας, ορίζεται ότι: «1. Τα κράτη μέλη απαλλάσσουν τις ακόλουθες πράξεις:

γ) τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος,

.....

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, στοιχείο ιε), τα κράτη μέλη μπορούν να θεσπίζουν τους αναγκαίους περιορισμούς, ειδικά όσον αφορά τον αριθμό των εκδηλώσεων ή το ύψος των εσόδων που παρέχουν δικαίωμα προς απαλλαγή».

Επειδή με την Αρ. Πρωτ. 1137236/6512/2090/A0014 ΠΟΛ. 1334/23.12.1996 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του Φ.Π.Α. (περιπτώσεις Δ και Ε της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/86) στην παροχή υπηρεσιών ιατρικής φροντίδας, περίθαλψης και διάγνωσης), διευκρινίστηκαν τα ακόλουθα: «Η ανάγκη για την παροχή αυτών των οδηγιών προέκυψε από το γεγονός ότι, η απαλλαγή από ΦΠΑ των ιδιωτικών φορέων παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας του άρθρου 13 του Ν.2071/1992 (ΦΕΚ 123 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του Ν.2256/94 (ΦΕΚ 196 Α') (όπως ιδιωτικά πολυιατρεία, ιατρικά διαγνωστικά κέντρα κ.λπ.), εξαρτάται από τη νόμιμη λειτουργία αυτών των φορέων. Για τη νόμιμη λειτουργία των φορέων αυτών προβλέπεται χορήγηση ή κατοχή άδειας, που εκδίδεται από τον αρμόδιο Δημόσιο φορέα Υγείας και Πρόνοιας, που είναι στην περίπτωση αυτή η Διεύθυνση Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας. Επισημαίνεται ότι δεν έχει εκδοθεί μέχρι σήμερα το προεδρικό διάταγμα, για τον καθορισμό των όρων, προϋποθέσεων και των εν γένει προδιαγραφών ίδρυσης, λειτουργίας και εποπτείας των παραπάνω φορέων. Αρχικά, κρίνουμε σκόπιμο να παρατεθεί το ισχύον νομοθετικό πλαίσιο του κοινοτικού δικαίου και συγκεκριμένα οι διατάξεις της 6ης οδηγίας ΦΠΑ ([77/388/ΕΟΚ](#)), καθώς και οι ισχύουσες αντίστοιχες διατάξεις του εθνικού δικαίου (Ν.1642/86), με τις οποίες μεταφέρθηκαν στην εσωτερική νομοθεσία οι κοινοτικές ρυθμίσεις σχετικά με το ΦΠΑ για την παροχή ιατρικής περίθαλψης και εν γένει νοσοκομειακής φροντίδας.

I. Διατάξεις κοινοτικού δικαίου

Στις περιπτώσεις β' και γ' της παραγρ. 1 του τίτλου Α' του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας ΦΠΑ ορίζονται τα εξής:

"1. Με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων τα κράτη - μέλη απαλλάσσουν, υπό τις προϋποθέσεις που ορίζουν, ώστε να εξασφαλίζεται η ορθή και απλή εφαρμογή των προβλεπόμενων κατωτέρω απαλλαγών και να αποτρέπεται κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: α).... β)... γ) γ) τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος - μέλος"....

II. Διατάξεις εθνικού δικαίου

Οι παραπάνω διατάξεις του κοινοτικού δικαίου περιλήφθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/86 (ισχύς 1.1.1987), όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των παραγράφων 10 και 11 του άρθρου 2 του Ν.[2093/1992](#) (ΦΕΚ 181/Α/25.11.1992) και ισχύουν από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, δηλαδή από 25.11.1992 και είναι οι ακόλουθες:

"Απαλλάσσονται από το φόρο:

.....

δ) Η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα.

.....

ε) Η παροχή υπηρεσιών από γιατρούς, οδοντογιατρούς, μαίες, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές".

III. Με βάση λοιπόν τις προεκτεθείσες διατάξεις διευκρινίζονται τα ακόλουθα κατά περίπτωση:

A. Πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο

1. Νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη και διάγνωση

.....

2. Παροχή ιατρικής περίθαλψης από ιατρούς, οδοντίατρους, μαίες, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές

2.1. Στα πλαίσια άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος

Οι υπηρεσίες που παρέχουν οι ιατροί, οι οδοντίατροι, οι μαίες, οι νοσοκόμοι και φυσιοθεραπευτές, στα πλαίσια της άσκησης ελευθέρου επαγγέλματος, για πράξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/86, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και από τέλη χαρτοσήμου.

Επισημαίνεται ότι, οι πράξεις που απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., είναι μόνο αυτές που παρέχονται στα πλαίσια των παραπάνω διατάξεων, δηλαδή αφορούν ιατρικές πράξεις, όπως αυτές προσδιορίζονται κάθε φορά από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας.

Ενδεικτικά σας γνωρίζουμε ότι τέτοιες υπηρεσίες είναι η διάγνωση (ιατρική εξέταση, εργαστηριακές εξετάσεις κ.λπ.), η περίθαλψη (νοσηλεία, φυσιοθεραπεία, κινησιοθεραπεία, εργασιοθεραπεία, διαθερμίες, υπέρηχα, ηλεκτροθεραπεία κ.λπ.), καθώς και λοιπές ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από τα παραπάνω πρόσωπα, στα πλαίσια πάντα του ιατρικού ελευθερίου επαγγέλματος.

Κατά συνέπεια, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ οι υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης που παρέχονται από τα παραπάνω πρόσωπα σε ασθενείς, ανεξάρτητα αν η αμοιβή καταβάλλεται από τον ίδιο τον ασθενή, τον ασφαλιστικό του φορέα (δημόσιο ή ιδιωτικό, κύριας ή επικουρικής ασφάλισης) ή από οποιοδήποτε τρίτο φυσικό ή νομικό πρόσωπο. Τέτοιες περιπτώσεις λ.χ., μπορεί να είναι, η περίπτωση καταβολής της αμοιβής στον ιατρό και λοιπά πρόσωπα, από νοσοκομεία, κλινικές, επιχειρήσεις ιατρικών υπηρεσιών (διαγνωστικά ή ιατρικά κέντρα κ.λπ.), για την παροχή ιατρικών υπηρεσιών σε ασθενείς που νοσηλεύονται ή εξετάζονται σ' αυτά και ανεξάρτητα από τον τρόπο (βάση) υπολογισμού αυτής της αμοιβής (ποσοστιαία, πάγια μηνιαία ή ετήσια κ.λπ.), με την επιφύλαξη βέβαια των οριζόμενων στο δεύτερο εδάφιο της περίπτωσης β' της [παραγρ. 1 του άρθρου 3](#) του Ν.1642/86 (εξαρτημένη εργασία).

Έτσι, στις ερμηνευόμενες απαλλακτικές διατάξεις ΦΠΑ εμπίπτουν, ενδεικτικά, οι περιπτώσεις παροχής υπηρεσιών από τα παραπάνω πρόσωπα σε νοσοκομεία και κλινικές εν γένει, σε ιδιωτικά

διαγνωστικά εργαστήρια, σε πολυδύναμα διαγνωστικά κέντρα, σε ιδιωτικά εργαστήρια φυσιοθεραπείας, σε ιδιωτικά ιατρεία και οδοντιατρεία, σε ιδιωτικά πολυιατρεία, σε ιδιωτικά οδοντιατρικά κέντρα, σε φορείς νοσηλευτικής φροντίδας κ.λπ., ανεξάρτητα αν η απασχόληση αυτών των προσώπων είναι για συγκεκριμένα περιστατικά ασθενών ή όχι (εφημερίες, εγχειρήσεις, νοσηλεία από αποκλειστικούς νοσοκόμους, συμμετοχή σε ιατρικά συμβούλια για διάγνωση ασθένειας κ.λπ.) και η αμοιβή καταβάλλεται είτε απευθείας από τους παραπάνω φορείς με βάση σύμβαση ή όχι, είτε από τον ασφαλιστικό φορέα του ασθενούς ή ακόμη και από τον ίδιο τον ασθενή. Ομοίως, απαλλάσσονται οι υπηρεσίες που παρέχονται σε οιοδήποτε φυσικό ή νομικό πρόσωπο δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (επιχειρήσεις, τράπεζες, βρεφονηπιακοί σταθμοί, σχολεία κ.λπ.), για την εξέταση του προσωπικού αυτών των φορέων ή των παιδιών κατά περίπτωση, στα πλαίσια προγράμματος φροντίδας της υγείας των εργαζομένων και των παιδιών της σχολικής ηλικίας και ανεξάρτητα αν αυτές οι υπηρεσίες παρέχονται σε εκτέλεση υποχρέωσης που πηγάζει από θετική διάταξη νόμου ή όχι (όπως π.χ. είναι η περιοδική εξέταση από ειδικό ιατρό των εργαζομένων στην χημική βιομηχανία κ.λπ.).

Υπενθυμίζεται ότι, όπως έχει γίνει δεκτό με την ΕΔΥ Π.4336/3162/10.7.87, εγκύκλιος 10, με τις παρεχόμενες από ιατρούς υπηρεσίες εξομοιώνονται και συνεπώς απαλλάσσονται από το ΦΠΑ και οι υπηρεσίες των βιολόγων, βιομηχανικών και κλινικών χημικών, όταν παρέχονται στα επιστημονικά εργαστήριά τους στα πλαίσια της διάγνωσης που αφορά στις ιατρικές πράξεις, όπως αυτές προσδιορίζονται κάθε φορά από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας.

Ετσι, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ τα ακαθάριστα έσοδα που πραγματοποιούν οι βιολόγοι, βιοχημικοί και κλινικοί χημικοί από υπηρεσίες π.χ. προσδιορισμού ουρίας, ενζύμων, ορμονών, σακχάρου, χοληστερίνης, κρεατινίνης, ηλεκτροφόρησης λευκωμάτων κ.τ.λ.

Ομοίως, οι υπηρεσίες των φυσικών ιατρικής - ακτινοφυσικών, που παρέχονται από πρόσωπα πανεπιστημιακής εκπαίδευσης, που έχουν ειδικότητα στις εφαρμογές της Φυσικής στην Ιατρική και έχουν λάβει νόμιμα σχετική άδεια άσκησης επαγγέλματος από την αρμόδια υπηρεσία του Υπουργείου Υγείας - Πρόνοιας για τα εργαστήρια κοβαλτίου - ραδιοϊσοτόπων κ.λπ., όταν αυτές παρέχονται προς τα νοσοκομεία, κλινικές και λοιπά θεραπευτήρια, εξομοιώνονται με αυτές των ιατρών και απαλλάσσονται από το ΦΠΑ, κατ' ανάλογη εφαρμογή των προαναφερομένων διατάξεων. Διευκρινίζεται ότι οι ψυχολόγοι, οι διατροφολόγοι, οι διαιτολόγοι, οι ομοιοπαθητικοί, οι βελονιστές, οι ποδοθεραπευτές κ.λπ., απαλλάσσονται από το ΦΠΑ μόνον εφόσον είναι ιατροί....

B. Πράξεις που υπάγονται στο φόρο

Ύστερα από τα προαναφερόμενα, πράξεις που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και ε' της παραγρ. 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/86 και δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για την απαλλαγή ή την εξαίρεσή τους από το φόρο, υπάγονται σε φόρο προστιθέμενης αξίας.

Τέτοιες πράξεις, ενδεικτικά αναφερόμενες, είναι οι ακόλουθες:

- Υπηρεσίες που παρέχονται από ιατρούς και τα λοιπά πρόσωπα της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/86, που δεν περιλαμβάνονται στις ιατρικές υπηρεσίες,

όπως ενδεικτικά δύνανται να αναφερθούν οι ιατρικές μελέτες εν γένει, αρθρογραφία σε ιατρικά θέματα κ.λπ. Υπάγονται σε ΦΠΑ με τον οικείο συντελεστή, εκτός και αν απαλλάσσονται ή βρίσκονται εκτός πεδίου εφαρμογής, σύμφωνα με άλλες διατάξεις (π.χ. φροντιστήρια, σεμινάρια κ.λπ.)... Οποιοσδήποτε άλλες συναφείς υπηρεσίες που δεν συνιστούν ιατρικές υπηρεσίες, υπάγονται σε Φ.Π.Α. με τον οικείο συντελεστή....».

Επειδή στο άρθρο 28 του Ν. 3846/2010, ορίζεται ότι: «Η διάταξη του άρθρου 13 του ν. 2071/1992 (ΦΕΚ 123 Α'), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 4 του ν. 2256/ 1994 (ΦΕΚ 196 Α) και συμπληρώθηκε με την παρ.1 του άρθρου 33 του ν. 3329/2005 (ΦΕΚ 81 Α'), αντικαθίσταται ως ακολούθως:

“Άρθρο 13

Ιδιωτικοί φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.)

1. Η ιατρική και οδοντιατρική πρωτοβάθμια φροντίδα υγείας του ιδιωτικού τομέα παρέχεται από τους εξής φορείς:

- α. Ιδιωτικά ιατρεία και οδοντιατρεία.
- β. Ιδιωτικά πολυιατρεία και πολυοδοντιατρεία.
- γ. Ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια.
- δ. Ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης.

2. Η άδεια ίδρυσης και λειτουργίας των παραπάνω φορέων παροχής ιατρικών και οδοντιατρικών υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας χορηγείται σε:

- α. Φυσικά πρόσωπα ιατρούς ή οδοντιάτρους.
 - β. Νομικά πρόσωπα οποιασδήποτε μορφής με την προϋπόθεση ότι αποκλειστικός σκοπός τους είναι η παροχή υπηρεσιών Π.Φ.Υ.....
6. Υπηρεσίες Πρωτοβάθμιας Φροντίδας Υγείας παρέχονται και από άλλους φορείς, όπως τα ιδιωτικά εργαστήρια φυσικοθεραπείας, καθώς και από λοιπούς επιστήμονες και επαγγελματίες του χώρου της υγείας, όπως εργοθεραπευτές, λογοθεραπευτές, ψυχολόγους κ.ά., για τη λειτουργία των οποίων εφαρμόζονται οι εκάστοτε ισχύουσες για κάθε κατηγορία διατάξεις.

7. Με προεδρικό διάταγμα μπορεί να ρυθμιστούν οι ειδικότερες προϋποθέσεις, όροι και προδιαγραφές αδειοδότησης και λειτουργίας των φορέων Π.Φ.Υ. του παρόντος άρθρου. Με το ίδιο ή άλλο προεδρικό διάταγμα μπορεί να ορισθούν κριτήρια και περιορισμοί, που άπτονται της προστασίας της δημόσιας υγείας και του δημοσίου συμφέροντος, καθώς και να ρυθμιστούν ζητήματα που σχετίζονται με τη νομική μορφή, τον τρόπο λειτουργίας, διοίκησης και διαχείρισης των φορέων Π.Φ.Υ. ακόμα και κατά τροποποίηση των υφιστάμενων διατάξεων εν γένει για τα νομικά πρόσωπα του Εμπορικού και του Αστικού Δικαίου και να καθοριστούν μεταβατικές ρυθμίσεις για τους κατά τη δημοσίευση του παρόντος νόμου υφιστάμενους φορείς Π.Φ.Υ., καθώς και ο χρόνος και τα ειδικότερα ζητήματα που αναφέρονται στην προσαρμογή τους στις νέες ρυθμίσεις....».

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/24.6.2010 του Υπουργείου Οικονομικών με θέμα (Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 59, 60, 61, 62, 63 και 81 του ν.3842/23.4.2010 (ΦΕΚ 58Α) αποκατάσταση φορολογικής δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις), στο άρθρο 62 - Τροποποίηση διαφόρων διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ, διευκρινίζεται ότι: «II. Ιατρική περίθαλψη στο πλαίσιο άσκησης ιατρικών επαγγελματιών 1. Με την αντικατάσταση της περίπτωσης ε΄ της [παραγράφου 1 του άρθρου 22](#) συνεχίζουν να απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών. Η απαλλαγή αυτή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, ανεξάρτητα από τη νομική μορφή του παρέχοντος (φυσικό ή νομικό πρόσωπο), με την προϋπόθεση ότι τα νομικά πρόσωπα αναγνωρίζονται από το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης ως φορείς παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.). 2. Σημειώνεται ότι σύμφωνα με π.δ. 84/2001 (ΦΕΚ 70 Α΄), οι φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας δεν διαθέτουν κλίνες νοσηλείας (άρθρο 14, π.δ. 84/2001). Έτσι υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη και απαλλάσσονται από τον Φ.Π.Α. οι ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται από φυσικά πρόσωπα ιατρούς όλων των ειδικοτήτων και οδοντιάτρους στα ιδιωτικά τους ιατρεία και οδοντιατρεία, από ιδιωτικά πολυιατρεία και πολυοδοντιατρεία, ιδιωτικά διαγνωστικά εργαστήρια και ιδιωτικά εργαστήρια φυσικής ιατρικής και αποκατάστασης. 3. Υπενθυμίζεται ότι η εν λόγω απαλλαγή καλύπτει τους γιατρούς εργασίας, σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο [ΠΟΛ.1168/16.12.2008](#). 4. Με τη διάταξη αυτή συνεχίζουν να απαλλάσσονται από το φόρο και οι αμοιβές των ιατρών ελευθέρων επαγγελματιών από ιδιωτικές κλινικές και νοσοκομεία, στην περίπτωση που δεν είναι μισθωτοί, και οι οποίες αφορούν περίθαλψη ασθενών των προσώπων αυτών. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που η αμοιβή του ιατρού δεν αφορά υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης αλλά προμήθεια για σύσταση πελατείας, τότε υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή. Επίσης υπάγεται στο φόρο με τον κανονικό συντελεστή η αμοιβή ιατρών φυσικών προσώπων ή νομικών προσώπων με μέλη ιατρούς, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες συμβουλευτικού χαρακτήρα, παροχής πληροφοριών για ιατρικά θέματα και μηχανήματα και γενικά υπηρεσίες που δεν έχουν σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας. 5. Σημειώνεται ότι η απαλλακτική αυτή διάταξη συνεχίζει να καλύπτει υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης που παρέχονται από **ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, ενώ η απαλλαγή καλύπτει από 1.7.2010 και τις υπηρεσίες που παρέχονται από λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές**».

Επειδή, βάσει της οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, οι απαλλαγές που προβλέπονται εφαρμόζονται με την επιφύλαξη άλλων κοινοτικών διατάξεων

και με τις προϋποθέσεις που καθορίζουν τα κράτη μέλη για να διασφαλίζουν την ορθή και απλή εφαρμογή των εν λόγω απαλλαγών και να προλαμβάνουν κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή ή κατάχρηση.

Επειδή το άρθρο 13 της Έκτης οδηγίας απαλλάσσει ορισμένες δραστηριότητες από τον ΦΠΑ. Κατά πάγια νομολογία, οι απαλλαγές του άρθρου αυτού συνιστούν αυτοτελείς έννοιες του δικαίου της Ένωσης οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του ΦΠΑ από ένα κράτος μέλος σε άλλο (βλ. απόφαση Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, σκέψη 22 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Από την ως άνω νομολογία προκύπτει ακόμη ότι οι περί απαλλαγών διατάξεις του άρθρου 13 της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή ότι ο ΦΠΑ εισπράττεται για κάθε παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Εντούτοις, η ερμηνεία των διατάξεων αυτών πρέπει να είναι σύμφωνη με τους επιδιωκόμενους από τις απαλλαγές αυτές σκοπούς και να σέβεται τις επιταγές που απορρέουν από την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας, η οποία αποτελεί αναπόσπαστο μέρος του κοινού συστήματος ΦΠΑ. Συνακόλουθα, ο κανόνας αυτός της στενής ερμηνείας δεν σημαίνει ότι οι κατά το εν λόγω άρθρο 13 απαλλαγές πρέπει να ερμηνεύονται με τρόπο που να τις καθιστά άνευ αποτελέσματος (βλ. απόφαση Verigen Transplantation Service International, C-156/09, EU:C:2010:695, σκέψη 23 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Οι παροχές ιατρικής φύσεως μπορούν να υπάγονται στις απαλλαγές του άρθρου 13 Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας. Από τη νομολογία προκύπτει ότι το άρθρο 13 Α, παράγραφος 1, στοιχείο β', της έκτης οδηγίας αφορά υπηρεσίες που παρέχονται εντός νοσοκομείου ενώ το στοιχείο γ' της ως άνω παραγράφου 1 αφορά ιατρικές υπηρεσίες που παρέχονται εκτός νοσοκομείου, είτε στην οικία του παρέχοντος την υπηρεσία είτε στην οικία του ασθενούς είτε αλλού (βλ., υπ' αυτήν την έννοια, αποφάσεις K?gler, C-141/00, EU:C:2002:473, σκέψη 36, και CopyGene, C-262/08, EU:C:2010:328, σκέψη 27). Σε ό,τι αφορά, ειδικότερα, τις έννοιες «ιατρική περίθαλψη» του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο β, της έκτης οδηγίας και **«παροχές [υγειονομικής] περιθάλψεως»**, του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της ως άνω οδηγίας, το Δικαστήριο διαπίστωσε επανειλημμένως ότι αμφότερες οι έννοιες αυτές αφορούν παροχές υπηρεσιών με σκοπό τη διάγνωση, τη θεραπευτική αγωγή και, στο μέτρο του δυνατού, την ίαση ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας (βλ. απόφαση Klinikum Dortmund, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψη 29 και εκεί παρατιθέμενη νομολογία). Εξ αυτού προκύπτει ότι οι υπηρεσίες ιατρικής φύσεως, οι οποίες παρέχονται με σκοπό την προστασία, τη διατήρηση ή την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων, τυγχάνουν της απαλλαγής του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχεία β' και γ', της έκτης οδηγίας. Επομένως, μολονότι η ως άνω διάταξη εμπερικλείει διαφορετικά πεδία εφαρμογής, σκοπός της είναι η ρύθμιση του συνόλου των

απαλλαγών όσον αφορά την παροχή ιατρικών υπηρεσιών υπό στενή έννοια (βλ. απόφαση *Klinikum Dortmund*, C-366/12, EU:C:2014:143, σκέψεις 30 και 31 καθώς και εκεί παρατιθέμενη νομολογία).

Επειδή στο άρθρο 13 της Έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας- ομοιόμορφη φορολογική βάση, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 132, από 1ης Ιανουαρίου 2007, της οδηγίας 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, σχετικά με το κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας, περιέχονται οι ίδιες κατά ουσία διατάξεις με αναθεωρημένη διάρθρωση και διατύπωση.

Επειδή «...όταν ένα πρόσωπο που υπόκειται στον φόρο ζητεί, για να ωφεληθεί από την κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας απαλλαγή από τον ΦΠΑ, να αναγνωριστεί ότι οι δραστηριότητές του υγειονομικής περιθάλψεως ανάγονται στην άσκηση των παραϊατρικών επαγγελματιών, των εθνικών δικαστηρίων έργο είναι να εξετάσουν αν οι αρμόδιες διοικητικές αρχές τήρησαν τα όρια της προβλεπόμενης από τη διάταξη αυτή διακριτικής εξουσίας, λαμβάνοντας υπόψη τον σκοπό της διατάξεως αυτής και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας η οποία είναι σύμφυτη με το κοινό σύστημα του ΦΠΑ (βλ., στο ίδιο πνεύμα, την απόφαση της 10ης Σεπτεμβρίου 2002, C-238/95, *K?gler*, Συλλογή 2002, σ. I-6833, σκέψη 56, και τις προαναφερθείσες αποφάσεις *Dornier*, σκέψη 69, και *Kingscrest Associates και Montecello*, σκέψη 52). 37. Εν προκειμένω, πρώτον, όσον αφορά τον σκοπό του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας, πρέπει να επισημανθεί ότι η προϋπόθεση την οποία θέτει η διάταξη αυτή και κατά την οποία οι παροχές υγειονομικής περιθάλψεως πρέπει να πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της ασκήσεως παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως αυτά ορίζονται από το σχετικό κράτος μέλος, σκοπεύει να εξασφαλίσει ότι η απαλλαγή θα ισχύει μόνο για τις παροχές υγειονομικής περιθάλψεως στις οποίες προβαίνουν επαγγελματίες οι οποίοι έχουν τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα (προαναφερθείσα απόφαση *K?gler*, σκέψη 27). Κατά συνέπεια, οι παροχές υγειονομικής περιθάλψεως δεν εμπίπτουν όλες στην απαλλαγή αυτή, καθόσον η τελευταία αφορά μόνον εκείνες που έχουν επαρκές ποιοτικό επίπεδο λαμβανομένης υπόψη της επαγγελματικής εκπαίδευσως όσων προβαίνουν σε αυτές.40. Για να καθοριστεί αν συγκεκριμένες παροχές υγειονομικής περιθάλψεως είναι όμοιες, πρέπει να ληφθούν υπόψη, προκειμένου περί της απαλλαγής κατά το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας και λαμβανομένου υπόψη του σκοπού της διατάξεως αυτής, τα επαγγελματικά προσόντα όσων προβαίνουν στις παροχές αυτές. Συγκεκριμένα, οι παροχές υγειονομικής περιθάλψεως, όταν δεν είναι πανομοιότυπες, μπορούν να θεωρηθούν όμοιες μόνο στο μέτρο που έχουν για τους αποδέκτες τους ανάλογο επίπεδο ποιότητας. 41. Επομένως, ο αποκλεισμός συγκεκριμένου επαγγέλματος ή συγκεκριμένης δραστηριότητας υγειονομικής περιθάλψεως από τον ορισμό των παραϊατρικών επαγγελματιών, ο οποίος γίνεται δεκτός από την εθνική ρύθμιση σχετικά με την κατά το άρθρο 13, Α,

παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας απαλλαγή από τον ΦΠΑ, αντίκειται στην αρχή της φορολογικής ουδετερότητας μόνον αν μπορεί να αποδειχθεί ότι τα πρόσωπα που ασκούν το επάγγελμα αυτό ή τη δραστηριότητα αυτή έχουν, για αυτές τις παροχές υγειονομικής περιθάλψεως, επαγγελματικά προσόντα ικανά να εξασφαλίσουν στις παροχές αυτές επίπεδο ποιότητας ανάλογο με εκείνο των παροχών στις οποίες προβαίνουν πρόσωπα τα οποία, βάσει της ίδιας εθνικής ρυθμίσεως, τυγχάνουν της απαλλαγής.⁵¹ Κατά συνέπεια, στα ερωτήματα που τέθηκαν πρέπει να δοθεί η απάντηση ότι: Το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια **ότι παρέχει στα κράτη μέλη τη διακριτική εξουσία να ορίσουν, για την απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη αυτή, τα παραϊατρικά επαγγέλματα και τις παροχές υγειονομικής περιθάλψεως οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο των επαγγελματιών αυτών.** Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση της διακριτικής αυτής εξουσίας, να σέβονται τον σκοπό της εν λόγω διατάξεως, ο οποίος συνίσταται στο να εξασφαλιστεί ότι η απαλλαγή θα ισχύει μόνο για παροχές στις οποίες προβαίνουν πρόσωπα τα οποία έχουν τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα, καθώς και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας....» (ΔΕΚ C-443/2004 σκέψεις 36, 37, 40, 41, 51).

Επειδή, σύμφωνα με το διατακτικό της απόφασης του ΔΕΚ C-443/2004 «το άρθρο 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της έκτης οδηγίας 77/388/ΕΟΚ του Συμβουλίου, της 17ης Μαΐου 1977, περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθεμένης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση, **πρέπει να ερμηνευθεί υπό την έννοια ότι παρέχει στα κράτη μέλη τη διακριτική εξουσία να ορίσουν, για την απαλλαγή που προβλέπει η διάταξη αυτή, τα παραϊατρικά επαγγέλματα και τις παροχές υγειονομικής περιθάλψεως οι οποίες αποτελούν το αντικείμενο των επαγγελματιών αυτών.** Ωστόσο, τα κράτη μέλη οφείλουν, κατά την άσκηση της διακριτικής αυτής εξουσίας, να σέβονται τον σκοπό της εν λόγω διατάξεως, ο οποίος συνίσταται στο να εξασφαλιστεί ότι η απαλλαγή θα ισχύει μόνο για παροχές στις οποίες προβαίνουν πρόσωπα τα οποία έχουν τα απαιτούμενα επαγγελματικά προσόντα, καθώς και την αρχή της φορολογικής ουδετερότητας. Εθνική ρύθμιση η οποία αποκλείει συγκεκριμένες δραστηριότητες υγειονομικής περιθάλψεως, όπως η περίθαλψη μέσω διαγνωστικής πεδίων διαταραχών, οι οποίες ασκούνται από φυσιοθεραπευτές, από τον ορισμό του παραϊατρικού αυτού επαγγέλματος αντίκειται στον ίδιο σκοπό και στην ίδια αρχή μόνο στο μέτρο που, πράγμα που του αιτούντος δικαστηρίου έργο είναι να εξακριβώσει, η στο πλαίσιο των πιο πάνω δραστηριοτήτων περίθαλψη, αν παρεχόταν από ιατρούς ή οδοντιάτρους, θα απαλλασσόταν του ΦΠΑ, ενώ, παρεχόμενη από φυσιοθεραπευτές, μπορεί να θεωρηθεί ανάλογης ποιότητας, λαμβανομένων υπόψη των επαγγελματικών προσόντων των τελευταίων».

Επειδή, με την [παράγραφο 1, περίπτωση ε' του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ](#) απαλλάσσονται από το φόρο οι παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της

άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές. Η διάταξη αυτή αποτελεί ενσωμάτωση της παραγράφου 1 στοιχείο γ' του άρθρου 132 της οδηγίας 2006/112/EK κατά την οποία, τα κράτη μέλη απαλλάσσουν από το ΦΠΑ τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος. Κατά την ερμηνεία της διάταξης από το Δικαστήριο Ε.Ε., αυτή αφορά στις υπηρεσίες που σκοπούν στη διάγνωση, την περίθαλψη και τη θεραπεία των ασθενειών ή των ανωμαλιών της υγείας, καθώς και στην προστασία, τη διατήρηση και την αποκατάσταση της υγείας των προσώπων (σχετ. υπόθεση **C-91/2012**) ενώ, παράλληλα, παρέχει στα κράτη μέλη τη διακριτική εξουσία να ορίσουν στο εσωτερικό τους δίκαιο τα παραϊατρικά επαγγέλματα και τις συγκεκριμένες δραστηριότητες υγειονομικής περίθαλψης που αποτελούν αντικείμενο των επαγγελματιών αυτών (σχετ. συνεκδικασθείσες υποθέσεις **C-443/2004** και **C-444/2004**).

Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 132 της Οδηγίας 2006/112/EK, προβλέπεται ότι τα κράτη - μέλη απαλλάσσουν από το Φ.Π.Α., τις παροχές ιατρικής περίθαλψης, οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο άσκησης των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελματιών, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος - μέλος.

Σύμφωνα με την περίπτωση ε' της [παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#), όπως αντικαταστάθηκε με την [παράγραφο 3 του άρθρου 62 του Ν. 3842/2010](#) (ΦΕΚ 58 Α'/23.04.2010), απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και οι παροχές υπηρεσιών από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές. Επομένως, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., μόνο τα ανωτέρω παραϊατρικά επαγγέλματα τα οποία απαριθμούνται περιοριστικά κατά τη γραμματική διατύπωση του ως άνω άρθρου.

Περαιτέρω με την [ΠΟΛ. 1100/24.06.2010](#), διευκρινίστηκε ότι η ανωτέρω απαλλαγή καλύπτει την παροχή ιατρικών υπηρεσιών, οι οποίες έχουν ως σκοπό τη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου, οι οποίες πραγματοποιούνται από ιατρούς ή οδοντιάτρους στο πλαίσιο της πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας. Επίσης, με την ίδια ΠΟΛ., διευκρινίστηκε ότι η απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., καλύπτει και τις υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης που παρέχονται από ψυχολόγους, μαίες, νοσοκόμους, φυσικοθεραπευτές, λογοθεραπευτές και εργοθεραπευτές. Επομένως, η [ΠΟΛ. 1100/24.06.2010](#), με τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που παρέχει, επιβεβαιώνει το εύρος των παραϊατρικών επαγγελματιών, τα οποία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α..

Επειδή η απόφαση του ΔΕΚ (Υπόθεση C-307/2001), την οποία επικαλείται ο προσφεύγων αφορά στην προβλεπόμενη από την διάταξη του άρθρου 13, Α, παράγραφος 1, στοιχείο γ', της

έκτης οδηγίας απαλλαγή από τον ΦΠΑ, η οποία εφαρμόζεται επί των παροχών ιατρικών υπηρεσιών οι οποίες συνίστανται:

- στη διενέργεια ιατρικών εξετάσεων σε ιδιώτες, μετά από σχετικό αίτημα εργοδοτών ή ασφαλιστικών εταιριών, στη λήψη αίματος ή άλλων σωματικών δειγμάτων για την ανίχνευση της παρουσίας ιών, λοιμώξεων ή άλλων ασθενειών μετά από σχετικό αίτημα εργοδοτών ή ασφαλιστικών εταιριών, ή
- στην έκδοση ιατρικού πιστοποιητικού ικανότητας, π.χ. ικανότητας για πραγματοποίηση ταξιδιού, όταν οι ως άνω παροχές υπηρεσιών αποσκοπούν κυρίως στην προστασία της υγείας του ενδιαφερομένου.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση, δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994) και η οποία εκφράζει τις εξής δύο πτυχές: α) ότι η δημόσια διοίκηση υπόκειται στο δίκαιο και οφείλει να σέβεται τις επιταγές και τις απαγορεύσεις του και β) ότι η δημόσια διοίκηση μπορεί να περιορίσει τα δικαιώματα και τις ελευθερίες καθώς και την ιδιοκτησία των πολιτών μόνο βάσει νόμου, γεγονός που συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις και οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή εν προκειμένω, η σιωπηρή απόρριψη της διατυπωθείσας επί της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α. επιφύλαξη, **ερείδεται στο αντικειμενικό δεδομένο της διαπίστωσης από τη φορολογική αρχή**, ότι απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., αποκλειστικά και μόνο οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών, καθώς και τα παραϊατρικά επαγγέλματα τα οποία απαριθμούνται περιοριστικά στην περίπτωση ε' της [παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α.](#), και στα οποία δεν συμπεριλαμβάνονται οι οστεοπαθητικοί, δεδομένου ότι, οι απαλλαγές του ΦΠΑ πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικώς καθόσον αποτελούν εξαιρέσεις από τη γενική αρχή κατά την οποία ο φόρος αυτός εισπράττεται επί κάθε παραδόσεως αγαθών και επί κάθε παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στο φόρο.

Συνεπώς οι ως άνω ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και καταχρηστικώς προβαλλόμενοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **06-11-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντος «...» - **ΑΦΜ**

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 ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.