



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 17 / 09 / 2019

Αριθμός Απόφασης **2633**

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ Α2**

**Ταχ. Δ/νση** : Αριστογείτονος 19

**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα

**Τηλέφωνο** : 213 1604561

**Fax** : 213 1604567

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

- α. του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).
  - β. της παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4389/2016 (ΦΕΚ Α' 94)
  - γ. της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69)
  - δ. του Π.Δ 111/2014 (ΦΕΚ Α' 178) «*Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών*»
  - ε. του άρθρου 6 της υπ' αριθμ. Δ6Α1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «*Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και μετονομασία ορισμένων από αυτές*», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
- στ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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

**3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ.Β'/01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών,**

**4. Την από 19/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης με την επωνυμία ....., με δ.τ ....., με ΑΦΜ: ....., που εδρεύει στην ....., κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, που υποβλήθηκε με την με αριθμό ...../20-12-2018 περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολ. περιόδου 11/2018, και διατυπώθηκε εγγράφως με την υπ' αριθ. ....../01-02-2019 επιφύλαξη της, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,**

**5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής,**

**6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,**

Επί της από 19/04/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία ....., με ΑΦΜ: ....., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, δεδομένου ότι η σιωπηρή απόρριψη της από 20/12/2018 επιφύλαξης στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ φορολ. περιόδου 11/2018, συντελέστηκε βάσει του άρθρου 20§1 του

ΚΦΔ στις **20/03/2019**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων, των υποβληθέντων στην υπηρεσία μας υπομνημάτων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

### **Σύντομο Ιστορικό**

Με την υπ' αριθ. ....../**01-02-2019 επιφύλαξη** της η εταιρεία, η οποία υποβλήθηκε με την περιοδική δήλωση ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 11/2018, ζήτησε να μην υπαχθούν σε ΦΠΑ οι υπηρεσίες υγείας που παρέχει ..... Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα, έχει ιδρύσει και λειτουργεί την ιδιωτική οφθαλμολογική, κλινική με την ονομασία ....., η οποία **εντάσσεται στους φορείς δευτεροβάθμιας φροντίδας υγείας**, ως παρέχουσα υπηρεσίες υγείας που απαιτούν νοσηλεία και γενική αναισθησία, οι υπηρεσίες δε αυτές δεν απαλλάσσονται του ΦΠΑ, σε αντίθεση με τις ίδιες υπηρεσίες που διενεργούνται από αυτοτελείς ιδιωτικές Μονάδες Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν), οι οποίες απαλλάσσονται του ΦΠΑ σύμφωνα με τη διάταξη της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 22 του ν. 2859/2000.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την **ακύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών που υποβλήθηκε με την με αριθμό ...../20-12-2018 περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολ. περιόδου 12/2018, και διατυπώθηκε εγγράφως με την υπ' αριθ. ....../**01-02-2019 επιφύλαξη** της, προβάλλοντας ότι η απαλλαγή του ΦΠΑ των υπηρεσιών υγείας για τις αυτοτελείς ιδιωτικές Μονάδες Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν) και όχι για τις ιδιωτικές κλινικές δευτεροβάθμιας φροντίδας υγείας στους οποίους εντάσσεται η προσφεύγουσα, παραβιάζει την αρχή της **φορολογικής ισότητας**, χωρίς προς τούτο να υφίσταται δικαιολογητικός λόγος, καθώς και **στρέβλωση του ανταγωνισμού** μέσω της παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος σε οντότητες που λειτουργούν υπό τις ίδιες συνθήκες, πληρώνοντας έτσι τις προϋποθέσεις για το χαρακτηρισμό της ως κρατική ενίσχυση.

**Επειδή** με τις διατάξεις του **άρθρου 22§1** του κώδικα ΦΠΑ - **ν. 2859/2000** (Α' 248), ορίζεται ότι «Απαλλάσσονται από το φόρο: «δ) η παροχή υπηρεσιών νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, καθώς και οι στενά συνδεόμενες με αυτές παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, που ενεργούνται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι υπηρεσίες που παρέχονται στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών. Η εν λόγω απαλλαγή ισχύει και για λοιπούς οργανισμούς, με την προϋπόθεση ότι οι εν λόγω οργανισμοί: i) δεν έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών, ii) η διοίκηση και διαχείριση των εν λόγω οργανισμών πρέπει να ασκείται από πρόσωπα που δεν έχουν, είτε αυτά τα ίδια είτε μέσω τρίτων προσώπων, άμεσο ή έμμεσο συμφέρον από τα αποτελέσματα της εκμετάλλευσης των σχετικών δραστηριοτήτων, iii) οι απαλλαγές δεν πρέπει να δημιουργούν κίνδυνο στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού, ε) 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...»

**Επειδή** με την **ΠΟΛ. 1100/24-06-2010**, διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

Στην **παρ. δ'** υπάγονται οι **υπηρεσίες δευτεροβάθμιας υγείας**, ενώ στην **παρ. ε'** υπάγονται οι **υπηρεσίες πρωτοβάθμιας υγείας**, δηλαδή οι προϋποθέσεις που τίθενται στην περίπτωση δ' για τους ιδιωτικούς οργανισμούς δεν ισχύουν για την παροχή πρωτοβάθμιας υγείας, η οποία υπάγεται στην περίπτωση ε'.

Ως εκ τούτου, οι υπηρεσίες ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης που παρέχονται από νοσηλευτικά ιδρύματα (**φορείς δευτεροβάθμιας υγείας**) στα εξωτερικά ιατρεία και **διαγνωστικά εργαστήρια** που διαθέτουν, **απαλλάσσονται από το φόρο** με τις διατάξεις και τις

προϋποθέσεις της περ. ε', της παρ. 1, του άρθρου 22, ενώ οι υπηρεσίες διάγνωσης που πραγματοποιούνται από νοσηλευτικά ιδρύματα (φορείς δευτεροβάθμιας υγείας) σε ασθενείς που νοσηλεύονται σ' αυτά υπάγονται στις διατάξεις της περ. δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση που οι επιχειρήσεις ιδιωτικού δικαίου δεν πληρούν τις προϋποθέσεις που τίθενται, υπάγονται στο φόρο. Επιπλέον, οι υπηρεσίες που παρέχονται από φορείς δευτεροβάθμιας υγείας, οι οποίες συνίσταται στην εκτέλεση ιατρικών ή οδοντιατρικών πράξεων οι οποίες, σύμφωνα με διατάξεις του Υπουργείου Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης, απαγορεύεται να εκτελούνται από φορείς παροχής υπηρεσιών πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, όπως χειρουργικές επεμβάσεις για τις οποίες δεν απαιτείται διανυκτέρευση, υπάγονται στην περ. δ', κατά συνέπεια στην περίπτωση κερδοσκοπικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, υπάγονται στο φόρο.

Εξάλλου, με τις διατάξεις του άρθρου 33 του Ν. 4025/2011 (Α' 228), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 30 του Ν. 4486/2017 (Α' 115) και το άρθρο 122 του Ν. 4549/2018 (Α' 105), προβλέφθηκε ότι:

«1. Επιτρέπεται η ίδρυση και λειτουργία Μονάδων Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν.) ως εξής:

α. **Δημόσιων Μ.Η.Ν.**, στα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ., στα Ν.Π.Ι.Δ. (Ωνάσειο Καρδιοχειρουργικό Κέντρο, Γ.Ν.Θ. Παπαγεωργίου) και στα στρατιωτικά και πανεπιστημιακά νοσοκομεία.

β. **Μ.Η.Ν. ως τμημάτων ιδιωτικών κλινικών.**

γ. **Αυτοτελών ιδιωτικών Μ.Η.Ν.**».

Με το ίδιο ως άνω άρθρο **ορίζεται ως Μ.Η.Ν.** η υγειονομική μονάδα στην οποία εκτελούνται ιατρικές πράξεις σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού και **παρέχεται νοσηλεία χωρίς διανυκτέρευση**. Οι Μ.Η.Ν. διακρίνονται σε κατηγορίες (βάσει του είδους της αναισθησίας) και προβλέπονται γενικά ή ανά κατηγορία οι όροι και οι περιορισμοί λειτουργίας τους.

Στο πλαίσιο αυτό, ορίζεται στην περίπτωση γ' της παραγράφου 7 ότι **οι αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. εντάσσονται στους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας** και ως εκ τούτου έχουν εφαρμογή οι απαλλαγές του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000.

Περαιτέρω, με τις υπ' αριθμ. Γ1β/ΓΠ/οικ. 26856/30.3.2018 και Γ1β/ΓΠ/οικ. 43245/5.6.2018 αποφάσεις του Υπουργείου Υγείας έχει καταρτιστεί λεπτομερής κατάλογος των ιατρικών πράξεων που επιτρέπεται να εκτελούνται σε αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. συγκεκριμένων ειδικοτήτων.

Ενόψει των ανωτέρω, η φορολογική διοίκηση έχει συναφώς διευκρινίσει με την **ΠΟΛ. 1178/2018** ότι δεδομένου ότι οι αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. εντάσσονται εκ του νόμου στους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας, οι ιατρικές πράξεις που διενεργούνται σε αυτές και αποσκοπούν στη διάγνωση, περίθαλψη, πρόληψη και στο μέτρο του δυνατού θεραπεία ασθενειών ή ανωμαλιών της υγείας του ανθρώπου απαλλάσσονται σύμφωνα με την ανωτέρω περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και τις διευκρινίσεις της εγκυκλίου ΠΟΛ.1100/2010. Αντιθέτως, ιατρικές πράξεις που διενεργούνται σε αυτές οι οποίες δεν αποσκοπούν στη θεραπεία ασθένειας ή στην αποκατάσταση της υγείας, αλλά γίνονται για λόγους αισθητικής, δεν απαλλάσσονται και υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ 24% (σχετ. νομολογία Δικαστηρίου Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-91/12).

**Ως εκ τούτου, η απαλλαγή ή μη από τον ΦΠΑ των ιατρικών πράξεων των αυτοτελών ιδιωτικών Μ.Η.Ν. κρίνεται κατά περίπτωση ανάλογα με τον σκοπό για τον οποίο παρέχεται η ιατρική υπηρεσία.**

Περαιτέρω, όσον αφορά στις Δημόσιες Μ.Η.Ν. και τις Μ.Η.Ν. των ιδιωτικών κλινικών, βάσει των διατάξεων του άρθρου 33 του Ν.4025/2011, πρόκειται για υγειονομικές μονάδες εντός νοσοκομείων και κλινικών που υπόκεινται σε διαφορετικούς όρους λειτουργίας σε σχέση με τις αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν., όπως ως προς το είδος της αναισθησίας και της χορήγησης φαρμάκων ειδικής κατηγορίας. Επιπροσθέτως, δεν ορίζεται δια νόμου ότι εντάσσονται στους φορείς πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας. Ως εκ τούτου, η φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των ιατρικών υπηρεσιών τους εξετάζεται βάσει των διατάξεων της περίπτωσης

δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, με τις οποίες απαλλάσσονται, υπό προϋποθέσεις, οι υπηρεσίες νοσοκομειακής και ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης. Βάσει της εγκυκλίου ΠΟΛ.1100/2010, στην απαλλαγή της εν λόγω περίπτωσης δ' υπάγονται οι υπηρεσίες δευτεροβάθμιας υγείας, ακόμη κι αν δεν απαιτείται διανυκτέρευση.

Επομένως, η απαλλαγή ή μη από τον ΦΠΑ των ιατρικών πράξεων των Μ.Η.Ν. εντός νοσοκομείων και κλινικών εντάσσεται στο ίδιο πλαίσιο της απαλλαγής ή μη από τον ΦΠΑ των ιατρικών υπηρεσιών των νοσοκομείων και των κλινικών γενικά, βάσει των διατάξεων της περίπτωσης δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, δηλαδή εφαρμόζεται η απαλλαγή στην περίπτωση που πρόκειται για οργανισμούς δημοσίου δικαίου, καθώς και για οργανισμούς ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικούς που πληρούν και τις λοιπές προϋποθέσεις των διατάξεων αυτών, ενώ δεν εφαρμόζεται η σχετική απαλλαγή στην περίπτωση προσώπων ιδιωτικού δικαίου με δραστηριότητα κερδοσκοπική.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι όπως νομολογιακώς γίνεται δεκτό, οι απαλλαγές του άρθρου 22 του κώδικα ΦΠΑ θα πρέπει να ερμηνεύονται συσταλτικά, ενόψει του ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από τη γενική αρχή, κατά την οποία ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών, η οποία πραγματοποιείται από επαχθή αιτία από υποκείμενο στο φόρο, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι δήθεν η διαφοροποιημένη φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των ιατρικών πράξεων που διενεργούνται από την επιχείρησή της, σε σχέση με αυτές που διενεργούνται στις ιδιωτικές αυτοτελείς Μ.Η.Ν συνιστά παραβίαση της αρχής της φορολογικής ισότητας και στρέβλωση του ανταγωνισμού μέσω της παροχής φορολογικού πλεονεκτήματος στις δεύτερες, αβασίμως προβάλλονται και ως τέτοιοι θα πρέπει να απορριφθούν.

**Επειδή** σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87§2 και 93§4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόσουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο,

## **Αποφασίζουμε**

Την **απόρριψη** της από **19/04/2019** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης με την επωνυμία ..... με δ.τ ....., με **ΑΦΜ:** ....., που εδρεύει στην ....., και την **επικύρωση** της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης του προϊστάμενου της ΔΟΥ ΦΑΕ Αθηνών, που υποβλήθηκε με την με αριθμό ...../20-12-2018 περιοδική δήλωση ΦΠΑ, φορολ. περιόδου 12/2018, και διατυπώθηκε εγγράφως με την υπ' αριθ. ..../01-02-2019 **επιφύλαξη** της, σύμφωνα με τα ανωτέρω

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Ο Αναπληρωτής προϊστάμενος της  
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης  
α/α**

**ΚΑΜΠΟΣΟΣ ΙΩΑΝΝΗΣ**

**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.