



**ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ
ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΟΡΘΗ ΑΠΟΤΥΠΩΣΗ ΤΩΝ
ΔΙΟΡΘΩΣΕΩΝ ΤΟΥ ΣΧΕΔΙΟΥ ΤΗΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 28/05/2025

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός Απόφασης: 1777

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α1 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312 346

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενη από τον η οποία εδρεύει στην κατά της με αριθμό ID οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω οριστική πράξη, του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω Φορολογικής Αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α1 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό ID οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος ποσού 8.468,14€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 4.234,07€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 12.702,21€, ενώ δεν αναγνωρίστηκε Πιστωτικό Υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 2.298,26€.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από έκθεσης μερικού ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ, του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ.

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Δυνάμει της υπ' αριθ. εντολής ελέγχου, του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία, με αντικείμενο κύριας δραστηριότητας μερικός έλεγχος ΦΠΑ, φορολογικού έτους 2018.

Στα πλαίσια του ελέγχου διαπιστώθηκε ότι για τα τιμολόγια συνολικής αξίας 44.860,00€ που εξέδωσε η προσφεύγουσα εταιρία χωρίς ΦΠΑ αφορούσαν τη συμμετοχή της ως βοηθός

χειρουργού σε αισθητικές επεμβάσεις οι οποίες όμως δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 22 του ν.2859/2000 και ως εκ τούτου επιβαρύνονται με ΦΠΑ.

Με βάση τα ανωτέρω αποτελέσματα-διαπιστώσεις του ελέγχου, εκδόθηκαν από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ Αττικής το με αριθμό Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου του άρθρου 33 και 65 του ν.5104/2024 με επισυναπτόμενο τον προσωρινό Διορθωτικό προσδιορισμό ΦΠΑ περιόδου 01/02/2018-31/12/2018, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στις 19/11/2024 και αναγνώστηκαν την ίδια μέρα.

Η προσφεύγουσα εταιρία υπέβαλε το με αριθμό υπόμνημα, το οποίο ο έλεγχος δεν έκανε δεκτό και εκδίδει την προσβαλλόμενη οριστική πράξη προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικού έτους 2018 βάση της οποίας προέκυψε ποσό κύριου φόρου 8.468,14€ πλέον προστίμου άρθρου 58^Α του ΚΦΔ ποσού 4.234,07€, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 12.702,21€.

Η προσφεύγουσα εταιρία δια του νόμιμου εκπροσώπου της με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση ή και την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

-Πλημμελής αιτιολογία και αοριστία του ελέγχου. Η φορολογική Αρχή δεν απέδειξε ότι πρόκειται για αισθητικές πράξεις, μη αμιγώς ιατρικές.

-Μη ορθώς ο υπολογισμός της και ως εκ τούτου απολύτως παράνομος ο επίμαχος καταλογισμός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 28 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «[...] Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα

διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειρισττωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 64 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 77 «Βάρος απόδειξης» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 65 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται κατόπιν ελέγχου οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξης, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από το διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά την προσβαλλόμενη πράξη νομικώς πλημμελή και ακυρωτέα λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς της. (βλ. ΣΤΕ 565/2008, ΣΤΕ 2054/1995, ΣΤΕ1542/2016).

Επειδή, η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Η αιτιολογία είναι ειδική, όταν δεν είναι γενική και αόριστη, αλλά αναφέρεται σε συγκεκριμένα δεδομένα συγκεκριμένης υπόθεσης, αφού μάλιστα εξεταστούν όλα τα δεδομένα της (Ι. Κατράς, Ερμηνεία Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, σελ. 321).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣΤΕ 2695/1993 και ΣΤΕ 962/2012), το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 22 «Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας», του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. 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 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.
- στ) η παροχή υπηρεσιών από οδοντοτεχνίτες, καθώς και η παράδοση ειδών οδοντικής προσθετικής που ενεργείται από τους οδοντογιατρούς και τους οδοντοτεχνίτες,
- ζ) η παράδοση ανθρώπινων οργάνων, ανθρώπινου αίματος και ανθρώπινου γάλακτος,

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1178/2018 με Θέμα: Παροχή διευκρινίσεων αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των παροχών των υγειονομικών μονάδων που ορίζονται ως Μονάδες Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν.) αναφέρεται 1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 33 του ν. 4025/2011 ορίζεται 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 (Α' 248, στο εξής Κώδικας ΦΠΑ). 2. 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. 3. Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η προβλεπόμενη από τις διατάξεις του άρθρου 33 του ν.4025/2011 εφαρμογή των απαλλαγών του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ στις αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. ανάγεται στις διατάξεις της περίπτωσης ε' της παραγράφου 1 του εν λόγω άρθρου του Κώδικα ΦΠΑ, βάσει της οποίας απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματιών. Σύμφωνα με τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1100/24.6.2010, η απαλλαγή της περίπτωσης αυτής 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 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 ως φορείς παροχής πρωτοβάθμιας φροντίδας υγείας (Π.Φ.Υ.).

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.1100/24.6.2010. 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.

4. 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.1100/24.6.2010, 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.

5. Συνοψίζοντας τα ανωτέρω, οι αυτοτελείς ιδιωτικές Μ.Η.Ν. εμπίπτουν στην περίπτωση ε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ περί υπηρεσιών πρωτοβάθμιας υγείας, ενώ οι Δημόσιες Μ.Η.Ν. και οι Μ.Η.Ν. ως τμήματα ιδιωτικών κλινικών εμπίπτουν στην περίπτωση δ' της παραγράφου 1 του ανωτέρω άρθρου περί υπηρεσιών δευτεροβάθμιας υγείας. Η ανωτέρω αντιμετώπιση προκύπτει από το σχετικό νομικό και κανονιστικό πλαίσιο του αρμόδιου Υπουργείου Υγείας αναφορικά με τη διάκριση των Μ.Η.Ν. ως προς τους όρους και τις προϋποθέσεις λειτουργίας τους και ως προς τις ιατρικές πράξεις που επιτρέπεται να εκτελούνται σε αυτές.

Επειδή, η ελεγκτική αρχή απέδειξε ότι τιμολόγια συνολικής αξίας 44.860,00€ που εξέδωσε η προσφεύγουσα, χωρίς ΦΠΑ για τη συμμετοχή της ως βοηθός χειρουργού σε αισθητικές επεμβάσεις επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. καθόσον δεν αποτελούν ιατρικές πράξεις. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 31 «Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρανομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρανομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας,

σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19. [...] 4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 33 «**Διακανονισμός εκπτώσεων**» του ν. 2859/2000, ορίζεται ότι: «1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής.

2.Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους.

Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. [...]».

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από σχετική έκθεση ελέγχου προσδιορισμού ΦΠΑ η προσφεύγουσα υπέβαλε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ για το διάστημα 2-2-2018 έως 31-12-2018 βάσει της οποίας προέκυψαν τα εξής:

Σύνολο φόρου εκροών	27.531,05€
Σύνολο φόρου εισροών	36.330,64€
Πιστωτικό υπόλοιπο	-8.799,59€
ΦΠΑ που πρέπει να μειωθεί βάσει PRO-RATA	6.501,32€
Πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης περιόδου	0,00€
Ποσό για έκπτωση στο επόμενο έτος	2.298,27€

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι με τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ που υπέβαλλε για το φορολογικό έτος 2018 δήλωσε φορολογητέες εκροές και αφορολόγητες χωρίς δικαίωμα

έκπτωσης του φόρου εισροών, σύμφωνα με το άρθρο 31 παρ.1 του ν.2859/2000 έχει υπολογίσει μέσω του κλάσματος PRO-RATA ποσό μη εκπιπτόμενου φόρου εισροών ύψους 6.501,32€.

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος χαρακτήρισε ως φορολογητέες εκροές τις δηλωθείσες ως απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης με αποτέλεσμα το σύνολο των εκροών της του φορολογικού έτους 2018 βάση ελέγχου να είναι φορολογητέες εκροές με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών και δεν θα πρέπει να υπολογιστεί το κλάσμα της pro-rata και να συμψηφιστεί το ποσό των 6.501,31€ που είχε αποδώσει με τις περιοδικές δηλώσεις σε αυτό το έτος.

Επειδή, στην από έκθεση απόψεων του προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής αναφέρεται ότι: «Κατόπιν αυτών το σύνολο των εκροών της προσφεύγουσας του έτους 2018 κρίθηκαν από τον έλεγχο φορολογητέες και έχει το δικαίωμα έκπτωσης του συνόλου του φόρου των εισροών του συγκεκριμένου έτους. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας θα πρέπει να γίνει δεκτός από την υπηρεσία σας.»

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της Ιδιωτικής Κεφαλαιουχικής Εταιρίας με την επωνυμία νομίμως εκπροσωπούμενη από τον και την τροποποίηση: της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018, του Προϊσταμένου του 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό Έτος 2018

- Υπ' αριθ. ID οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ/ επιβολής προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2018-31/12/2018.

ΑΝΑΛΥΣΗ Φ.Π.Α 2018	Δήλωσης	Ελέγχου	Απόφασης	Οριστική Φορολογική Υποχρέωση
Αξία φορολογητέων Εκροών	114.712,72€	159.572,72€	159.572,72€	
Αξία φορολογητέων Εισροών	157.257,53€	157.257,53€	157.257,53€	
Φόρος Εκροών	27.531,05€	38.297,45€	38.297,45€	
Φόρος Εισροών	36.330,64€	36.330,64€	36.330,64€	
ΦΠΑ που πρέπει να μειωθεί Pro-rata	6.501,32€	6.501,32€	0,00€	

Λοιπά Προστιθέμενα - Αφαιρούμενα	-0,01€	-0,01€	-0,01€	
Υπόλοιπο φόρου Εισροών	29.829,31€	29.829,31€	36.330,63€	
Πιστωτικό Υπόλοιπο	2.298,26€			
Χρεωστικό Υπόλοιπο		8.468,14€	1.966,82€	1.966,82€
Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ 50%		4.234,07€	983,41€	983,41€
Σύνολο για καταβολή	0,00€	12.702,21€	2.950,23€	2.950,23€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.