



Αθήνα, 21/04/2016  
Αρ. Πρωτ: ΔΕΕΦ Α 1065563 ΕΞ 2016

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄ - ΦΠΑ**

*Εισ.:Αρ. Πρωτ.*

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4  
Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Μ. Κακούνη, Φ. Αθανασάκη  
Τηλέφωνο : 210- 3645848  
Fax : 210- 3645413  
e-mail : [dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr](mailto:dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr)

**ΠΡΟΣ:  
ΚΟΙΝ.:**

**ΘΕΜΑ: Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στους Νοσοκομειακούς Φυσικούς-  
Ακτινοφυσικούς Ιατρικής.**

**ΣΧΕΤ:** Το από .2016 έγγραφό σας.

Σε απάντηση του ανωτέρω σχετικού σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό και κατόπιν προφορικών διευκρινίσεων που μας δώσατε τηλεφωνικά προκύπτει ότι κατέχετε πτυχίο πανεπιστημίου στον τομέα της φυσικής, μεταπτυχιακό τίτλο στην Ιατρική Φυσική – Ακτινοφυσική καθώς επίσης και βεβαίωση άσκησης επαγγέλματος από το αρμόδιο τμήμα υπηρεσιών και επαγγελματών υγείας της Περιφέρειας Αττικής και προτίθεσθε να παρέχετε τις υπηρεσίες σας ως ελεύθερη επαγγελματίας σε χώρους που υπάρχουν εργαστήρια που κάνουν χρήση ακτινοβολίας ή ραδιενέργειας. Το ερώτημα που τίθεται αφορά την παροχή διευκρινίσεων για την ορθή φορολογική αντιμετώπιση από πλευράς ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχουν οι νοσοκομειακοί φυσικοί – ακτινοφυσικοί ιατρικής προς νοσοκομεία, κλινικές και λοιπά θεραπευτήρια.

Σύμφωνα με την περίπτωση ε΄ της παραγράφου 1 του Άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), όπως ισχύει, απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. οι παροχές ιατρικής περίθαλψης οι οποίες πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της άσκησης ιατρικών επαγγελματών, 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 στη γραμματική διατύπωση του ως άνω άρθρου.

Σημειώνεται ότι, κατά πάγια νομολογία του ΔΕΕ, οι απαλλαγές συνιστούν παρέκκλιση από το γενικό καθεστώς της Οδηγίας περί ΦΠΑ (2006/112/ΕΚ) και εξ αυτού του λόγου πρέπει καταρχήν να ερμηνεύονται στενά.

Με την εγκύκλιο 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 τις οδηγίες και τις διευκρινίσεις που παρέχει η ανωτέρω εγκύκλιος, επιβεβαιώνει το εύρος των παραϊατρικών επαγγελματιών τα οποία απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α..

Περαιτέρω, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ. 1 του άρθ. 3 του ανωτέρω Κώδικα, και βάσει των ΑΥΟ Σ.800/129/ΠΟΛ.68/4.3.1987 και Σ.866/139/ΠΟΛ.74/10.3.87, καθώς και των διευκρινίσεων που δόθηκαν με τις εγκυκλίους Σ.1166/182//ΠΟΛ.116/6.4.87 και 1074879/5291/1410/Α0014/ΠΟΛ.1176/14.8.91, η παροχή υπηρεσιών από φυσικά πρόσωπα προς το Δημόσιο, Δήμους, ΝΠΔΔ κλπ, έστω και με σύμβαση μίσθωσης έργου, δεν υπάγεται στο ΦΠΑ, όταν από τον τρόπο παροχής των υπηρεσιών προκύπτει ότι δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης μεταξύ του παρέχοντος την υπηρεσία και του εργοδότη του, ανεξάρτητα από τον φορέα ασφάλισης του πρώτου. Η εν λόγω διάταξη έχει γενική εφαρμογή σε κάθε περίπτωση παροχής υπηρεσιών από φυσικά πρόσωπα.

Για να θεωρηθεί ότι δημιουργούνται δεσμοί εξάρτησης θα πρέπει από τα πραγματικά περιστατικά να διαπιστωθεί ότι συντρέχουν αθροιστικά τουλάχιστον οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- (α) Η εργασία να παρέχεται για ορισμένο ή αόριστο χρόνο,
- (β) να εκτελείται σύμφωνα με τις οδηγίες, τις εντολές και την εποπτεία του εργοδότη,
- (γ) την ευθύνη για το αποτέλεσμα της εργασίας να την έχει ο εργοδότης,
- (δ) να υπάρχει διαρκής απασχόληση και φυσική παρουσία του παρέχοντος την υπηρεσία στους χώρους εργασίας του εργοδότη,
- (ε) η αμοιβή να καταβάλλεται περιοδικά (π.χ. μηνιαία).

Οι Νοσοκομειακοί Φυσικοί – Ακτινοφυσικοί Ιατρικής είναι πτυχιούχοι φυσικοί οι οποίοι ειδικεύονται σε εφαρμογές της Ιατρικής και παρέχουν εξειδικευμένες επιστημονικές υπηρεσίες σε νοσηλευτικά ιδρύματα που κάνουν χρήση εργαστηρίων πυρηνικής ιατρικής, ακτινοθεραπείας και ακτινοδιάγνωσης. Ο σκοπός των υπηρεσιών των εν λόγω επιστημόνων είναι αφενός η θωράκιση του εργαστηρίου αφετέρου η προστασία των εργαζομένων, των ασθενών και του περιβάλλοντος από τους κινδύνους των ακτινοβολιών. Περαιτέρω, υπό των οδηγιών των ιατρών, συμβάλλουν στη διαδικασία διάγνωσης και θεραπείας των ασθενών κάνοντας χρήση των ορθών επιστημονικών μεθόδων και οργάνων τόσο για τη διασφάλιση της ασφαλούς και βέλτιστης λειτουργίας των μηχανημάτων όσο και της ποιότητας των παρεχόμενων ιατρικών υπηρεσιών.

Σε σχετικό ερώτημα της υπηρεσίας μας προς το Υπουργείο Υγείας και Κοινωνικής Αλληλεγγύης – Διεύθυνση Επαγγελματιών Υγείας σχετικά με τις υπηρεσίες που παρέχουν επιστήμονες του τομέα της υγείας (βιολόγοι, βιοχημικοί κλινικοί, χημικοί, κ.ά.) δόθηκε απάντηση με το αρ. πρωτ. Υ7α/Γ.Π.οικ./17358/2.10.2006 έγγραφο του και διευκρινίστηκε ότι, βάσει του από 27.7.2006 έγγραφου του Κεντρικού Συμβουλίου Υγείας (ΚΕΣΥ), η διάγνωση και αξιολόγηση της νόσου γίνεται **αποκλειστικά και μόνο από γιατρούς** οι οποίοι για το σκοπό αυτό δύνανται να λάβουν πληροφορίες από εργαστήρια τα οποία εργαστήρια έχουν ως υπεύθυνους επιστήμονες οι οποίοι όμως δεν έχουν τον τίτλο του

ιατρού (όπως βιολόγοι, χημικοί, κ.ά.). Διευκρινίστηκε ότι οι υπηρεσίες που παρέχουν τα εργαστήρια αυτά δεν μπορούν να εξομοιωθούν με τις ιατρικές πράξεις.

Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, συνάγεται ότι καταρχήν οι υπηρεσίες των φυσικών ιατρικής – ακτινοφυσικών υπάγονται στο ΦΠΑ με τον κανονικό συντελεστή 23% **παρότι** στην εγκύκλιο ΠΟΛ. 1334/23.12.1996 αναφέρεται ότι οι εν λόγω υπηρεσίες απαλλάσσονται από το ΦΠΑ λόγω εξομοίωσής τους με τις υπηρεσίες των ιατρών, γεγονός το οποίο διευκρινίστηκε με το ανωτέρω αναφερόμενο μεταγενέστερο έγγραφο του υπουργείου υγείας.

Στην περίπτωση όμως ύπαρξης δεσμών εξάρτησης των ανωτέρω επαγγελματιών με τον εργοδότη τους (νοσοκομείο, διαγνωστικό εργαστήριο κ.ά.) τότε στην αμοιβή των φυσικών ιατρικής – ακτινοφυσικών δεν υπολογίζεται ΦΠΑ.

Σε κάθε περίπτωση ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. .... στην οποία κοινοποιείται το παρόν.

**Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης  
Αικ. Σταυροπούλου**

**Ακριβές Αντίγραφο  
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοίκησης**

**Εσωτερική Διανομή:**

1. Γραφείο Γεν. Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης.
2. Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας.  
Τμήμα Α΄ - ΦΠΑ.