



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

**ΑΑΔΕ**Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων ΕσόδωνΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:  
Αθήνα, 20/09/2018

ΠΟΛ.: 1178

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2 - 4  
 Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ  
 Πληροφορίες : Φ. Αθανασάκη,  
 Μ. Κακούνη,  
 Τ. Σφελινιώτη  
 Τηλέφωνο : 210 3645832  
 Fax : 210 3645413  
 E-Mail : dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr  
 Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

ΠΡΟΣ Ως προς τον πίνακα διανομής

**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.).**

Κατόπιν της υποβολής ερωτημάτων σχετικά με την φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των παροχών των **Μονάδων Ημερήσιας Νοσηλείας (Μ.Η.Ν.)** που ιδρύονται και λειτουργούν σύμφωνα 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) και ισχύει, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής:

**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. 1100/2010, 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.1100/2010. 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.1100/2010, 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 εμπíπτουν 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.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΆΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ  
ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄ εκτός αριθ. 2
2. Δ/ση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄ μόνο οι αριθ. 1 και 4
2. Αποδέκτες Πίνακα Β΄
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄ μόνο αριθ. 2
4. » » Ζ΄
5. » » Η΄
6. » » Θ΄ μόνο οι αριθ. 4.ιε), 10, 17 και 18
7. » » Ι΄
8. » » ΙΑ΄ μόνο οι αριθ. 2 και 3
9. » » ΙΒ΄
10. » » ΙΓ΄
11. » » ΙΗ΄
12. » » ΙΘ΄ μόνο οι αριθ. 4 και 18
13. » » Κ΄
14. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών.
15. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών.

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Διοικητή.
2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών.
3. ΔΕΕΦ – ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»