



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδότησης: 297/2008
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ (Τμήμα Β').
Συνεδρίαση της 3^{ης} Ιουνίου 2008**

Σύνθεση

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Νικόλαος Κατσιμπας, Σπυρίδων Δελλαπόρτας, Ανδρέας Φυτράκης, Ηλίας Ψώνης, Χρυσάφουλα Αγερινού και Βασιλική Δούσκα, Νομικοί Σύμβουλοι.

Αριθμ. ερωτήματος: 11163/9824/1424/B0014/23.11.2007 έγγραφο της Δ/σης Φ.Π.Α. του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Εισηγητής: Θεόδωρος Τσιράς, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Περίληψη ερωτήματος: 1) Εάν οι παρεχόμενες από ιατρούς εργασίας του Ν. 1568/1985 “Υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων” (Α'177) υπηρεσίες θεωρείται ότι παρέχονται στα πλαίσια εξαρτημένης σχέσεως εργασίας, εξαιρούμενες από το πεδίο εφαρμογής του Φ.Π.Α, 2) εάν, σε περίπτωση αρνητικής απάντησης, οι ως άνω υπηρεσίες υπάγονται, μεν, στον Φ.Π.Α., εμπίπτουν, όμως, στην απαλλαγή του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ε' του Ν. 2859/2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας” (Α'248), 3) εάν, σε περίπτωση κατά την οποία η απάντηση στο ως άνω δεύτερο ερώτημα είναι αρνητική, ήτοι οι παρεχόμενες από τον ιατρό εργασίας υπηρεσίες δεν εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 22 παρ. 1, περ. ε' του Ν. 2859/2000, είναι δυνατή η υπαγωγή των ιατρών εργασίας στον Φ.Π.Α. και για το παρελθόν χρονικό διάστημα, για πόσο και με ποιά νομική διαδικασία, λαμβανομένου

υπόψη ότι οι κατά τόπους Δ.Ο.Υ. είχαν, αρχικώς, δεχτεί δήλωση έναρξης δραστηριότητας περί μη υπαγωγής στον Φ.Π.Α., και 4) εάν, σε περίπτωση κατά την οποία η απάντηση στο ως άνω δεύτερο ερώτημα είναι καταφατική, ήτοι ότι οι παρεχόμενες από τον ιατρό εργασίας υπηρεσίες εμπίπτουν στην απαλλαγή του άρθρου 22 παρ. 1, περ. ε' του Ν. 2859/2000, συνιστά άνιση μεταχείριση η υπαγωγή στον Φ.Π.Α. των παρεχομένων από τις ΕΞΥΠΠΙ (Εξωτερικές Υπηρεσίες Προστασίας και Πρόληψης του άρθρου 2 του Π.Δ. 17/1996) ομοίων υπηρεσιών.

A) 1. Σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 22 του Ν. 2859/2000 “Κύρωση Κώδικα Φόρων Προστιθέμενης Αξίας”, υπό τον τίτλο “Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας” : “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 πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα. Με τις υπηρεσίες αυτές εξομοιώνονται και οι παρεχόμενες στις εγκαταστάσεις θεραπευτικών λουτρών και ιαματικών πηγών. ε) Η παροχή υπηρεσιών από δικηγόρους, συμβολαιογράφους, άμισθους, υποθηκοφύλακες, δικαστικούς επιμελητές, γιατρούς, οδοντιάτρους, ψυχολόγους, μαιές, νοσοκόμους και φυσιοθεραπευτές. (Η περ. ε' αντικαταστάθηκε ως άνω με την παράγρ.3 του άρθρου 24 του Ν.2873/2000 και ισχύει από 7.11.2000)...2.- Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου Υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1”.

2. Επίσης, σύμφωνα με την διάταξη του άρθρου 13 Α', παρ. 1 της 6^{ης} Οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου: “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 αποτρέπει κάθε ενδεχόμενη φοροδιαφυγή, φοροαποφυγή και κατάχρηση: α)... β) τη νοσοκομειακή και ιατρική περίθαλψη, καθώς και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές πράξεις, οι οποίες παρέχονται από οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή υπό κοινωνικές συνθήκες παρεμφερείς προς τις ισχύουσες για τους οργανισμούς αυτούς, από νοσηλευτικά ιδρύματα, κέντρα ιατρικής περιθάλψεως και διαγνώσεως, καθώς από άλλα ιδρύματα της αυτής φύσεως, δεόντως αναγνωρισμένα, γ) τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, οι οποίες

πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο της ασκήσεως ιατρικών επαγγελμάτων, όπως καθορίζονται από το ενδιαφερόμενο κράτος μέλος...”.

3. Κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, οι απαλλαγές του άρθρου 13 της 6^{ης} Οδηγίας 77/388 του Συμβουλίου πρέπει να ερμηνεύονται στενώς, δεδομένου ότι συνιστούν παρεκκλίσεις από την γενική αρχή, κατά την οποία ο φόρος προστιθέμενης αξίας επιβάλλεται σε κάθε παροχή υπηρεσιών, η οποία πραγματοποιείται εξ επαχθούς αιτίας από υποκείμενο στον φόρο. Οι εν λόγω απαλλαγές αποτελούν αυτοτελείς έννοιες του κοινοτικού δικαίου, οι οποίες σκοπούν στην αποφυγή των αποκλίσεων κατά την εφαρμογή του συστήματος του Φ.Π.Α. από ένα κράτος μέλος σε άλλο.

Επίσης, η ως άνω διάταξη δεν απαλλάσσει από τον Φ.Π.Α το σύνολο των παροχών υπηρεσιών οι οποίες δύνανται να πραγματοποιηθούν εντός του πλαισίου ασκήσεως των ιατρικών και παραϊατρικών επαγγελμάτων, αλλά μόνον τις παροχές ιατρικής περιθάλψεως, πράγμα το οποίο συνιστά αυτοτελή έννοια του κοινοτικού δικαίου. Καίτοι οι παροχές ιατρικής περιθάλψεως πρέπει να έχουν θεραπευτικό σκοπό, δεν συνάγεται, κατ' ανάγκη, ότι ο θεραπευτικός σκοπός μιας παροχής υπηρεσιών επιδέχεται ιδιαίτερα στενή ερμηνεία. Επομένως, οι παρεχόμενες με σκοπό την πρόληψη ιατρικές υπηρεσίες δύνανται να τύχουν φοροαπαλλαγής, βάσει της ως άνω διατάξεως του άρθρου 13 Α', περ. 1, στοιχ. γ' της 6^{ης} Οδηγίας. Ακόμη και στις περιπτώσεις κατά τις οποίες αποδεικνύεται ότι τα άτομα που υποβάλλονται σε ιατρικές εξετάσεις ή που αποτελούν αντικείμενο άλλων ιατρικών παρεμβάσεων προληπτικού χαρακτήρα δεν πάσχουν από καμιά ασθένεια ή ανωμαλία της υγείας, το γεγονός ότι οι εν λόγω παροχές εμπίπτουν στην έννοια των παροχών ιατρικής περιθάλψεως είναι σύμφωνο με τον στόχο της μείωσης του κόστους της ιατρικής περιθάλψεως, ο οποίος είναι κοινός τόσο για την προβλεπόμενη στο άρθρο 13 Α' παρ. 1, στοιχείο β' της 6^{ης} Οδηγίας απαλλαγή, όσο και για την προβλεπόμενη στην αυτή παράγραφο, στοιχείο γ' απαλλαγή. Κρίσιμο, πάντως, στοιχείο για να προσδιοριστεί εάν παροχή υπηρεσιών πρέπει να απαλλαγεί από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, είναι ο σκοπός της εν λόγω παροχής υπηρεσιών. Έτσι, η απαλλαγή του άρθρου 13 Α' παρ. 1, στοιχείο γ' της 6^{ης} Οδηγίας εφαρμογή έχει μόνον στην περίθαλψη με θεραπευτικό σκοπό, ήτοι στην παροχή ιατρικής περιθάλψεως, συνδεδεμένης με την πρόληψη, την διάγνωση ή την θεραπεία μιας νόσου. Υπό την έννοια αυτή, οι καθιερούμενοι από ορισμένους εργοδότες και ασφαλιστικές εταιρίες τακτικοί ιατρικοί έλεγχοι δύνανται να πληρούν τις προϋποθέσεις απαλλαγής από τον φόρο προστιθέμενης αξίας, αρκεί οι εν λόγω έλεγχοι να αποσκοπούν κυρίως στο να καταστεί δυνατή η πρόληψη και η ανίχνευση ασθενειών, ως και η παρακολούθηση της καταστάσεως της υγείας των εργαζομένων ή των ασφαλισμένων, ανεξαρτήτως εάν για την παροχή των υπηρεσιών αυτών με θεραπευτικό σκοπό το τίμημα καταβάλλει ο εργοδότης ή η ασφαλιστική εταιρία. Το γεγονός, πάλιν, ότι τέτοιοι ιατρικοί έλεγχοι πραγματοποιούνται κατόπιν αιτήσεως τρίτου και ότι δύνανται, επίσης, να εξυπηρετούν τα συμφέροντα των εργοδοτών ή των ασφαλιστικών εταιριών δεν κωλύει την

δυνατότητα να θεωρηθεί ότι οι έλεγχοι αυτοί ως κύριο σκοπό έχουν την προστασία της υγείας. (Ευρ.Δικ. υποθέσεις C.307/2001, C.141/2000)

4. Εξ άλλου, με την διάταξη του άρθρου 8 του Ν. 1568/1985 “Υγιεινή και ασφάλεια των εργαζομένων” (Α’177) προβλέπεται ο θεσμός του ιατρού εργασίας, ο οποίος, εκτός από την άδεια άσκησης του ιατρικού επαγγέλματος πρέπει να διαθέτει και την ειδικότητα της ιατρικής της εργασίας. Οι αρμοδιότητες του ιατρού εργασίας διακρίνονται αφενός μεν σε συμβουλευτικές, αφετέρου δε σε αρμοδιότητες αφορώσες στην επίβλεψη της υγείας των εργαζομένων. Ειδικότερα, κατά την διάταξη του άρθρου 9 παρ.1: “1. Ο γιατρός εργασίας παρέχει υποδείξεις και συμβουλές στον εργοδότη, στους εργαζόμενους και στους εκπροσώπους τους, γραπτά ή προφορικά, σχετικά με τα μέτρα που πρέπει να λαμβάνονται για την σωματική και ψυχική υγεία των εργαζομένων. Τις γραπτές υποδείξεις ο γιατρός εργασίας καταχωρεί στο ειδικό βιβλίο του άρθρου 6 του νόμου αυτού. Ο εργοδότης λαμβάνει γνώση ενυπογράφως των υποδείξεων που καταχωρούνται σ’ αυτό το βιβλίο” και του άρθρου 10: “1. Ο γιατρός εργασίας προβαίνει σε ιατρικό έλεγχο των εργαζομένων σχετικό με τη θέση εργασίας τους μετά την πρόσληψή τους ή την αλλαγή θέσης εργασίας, καθώς και σε περιοδικό ιατρικό έλεγχο κατά την κρίση του επιθεωρητή εργασίας ύστερα από αίτημα της επιτροπής υγιεινής και ασφάλειας των εργαζομένων, όταν τούτο δεν ορίζεται από το νόμο. Μεριμνά για τη διενέργεια ιατρικών εξετάσεων και μετρήσεων παραγόντων του εργασιακού περιβάλλοντος σε εφαρμογή των διατάξεων που ισχύουν κάθε φορά. Εκτιμά την καταλληλότητα των εργαζομένων για τη συγκεκριμένη εργασία, αξιολογεί και καταχωρεί τα αποτελέσματα των εξετάσεων, εκδίδει βεβαίωση των παραπάνω εκτιμήσεων και την κοινοποιεί στον εργοδότη. Το περιεχόμενο της βεβαίωσης πρέπει να εξασφαλίζει το ιατρικό απόρρητο υπέρ του εργαζόμενου και μπορεί να ελεγχθεί από τους υγειονομικούς επιθεωρητές του Υπουργείου Εργασίας για την κατοχύρωση του εργαζόμενου και του εργοδότη. 2. Επιβλέπει την εφαρμογή των μέτρων προστασίας της υγείας των εργαζομένων και πρόληψης των ατυχημάτων. Για το σκοπό αυτό α) Επιβλέπει την εφαρμογή των μέτρων προστασίας της υγείας των εργαζομένων και πρόληψης των ατυχημάτων. Για το σκοπό αυτό α) επιθεωρεί τακτικά θέσεις εργασίας και αναφέρει οποιαδήποτε παράλειψη, προτείνει μέτρα αντιμετώπισης των παραλείψεων και επιβλέπει την εφαρμογή τους. β)επεξηγεί την αναγκαιότητα της σωστής χρήσης των ατομικών μέτρων προστασίας. γ)ερευνά τις αιτίες των ασθενειών που οφείλονται στην εργασία, αναλύει και αξιολογεί τα αποτελέσματα των ερευνών και προτείνει μέτρα για την πρόληψη των ασθενειών αυτών. δ)επιβλέπει τη συμμόρφωση των εργαζομένων στους κανόνες υγιεινής και ασφάλειας της εργασίας, ενημερώνει τους εργαζόμενους για τους κινδύνους που προέρχονται από την εργασία τους, καθώς και για τους τρόπους πρόληψής τους. ε)παρέχει επείγουσα θεραπεία σε περίπτωση ατυχήματος ή αιφνίδιας νόσου. Εκτελεί προγράμματα εμβολισμού των εργαζομένων με εντολή της αρμόδιας διεύθυνσης υγιεινής της νομαρχίας, όπου εδρεύει η επιχείρηση. 3. Ο γιατρός εργασίας έχει υποχρέωση να τηρεί το ιατρικό και επιχειρησιακό απόρρητο. 4. Ο γιατρός εργασίας αναγγέλλει, μέσω της επιχείρησης, στην επιθεώρηση εργασίας ασθένειες των

εργαζομένων που οφείλονται στην εργασία. 5. Ο γιατρός πρέπει να ενημερώνεται από τον εργοδότη και τους εργαζομένους για οποιοδήποτε παράγοντα στο χώρο εργασίας που έχει επίπτωση στην υγεία. 6. Η επίβλεψη της υγείας των εργαζομένων δεν μπορεί να συνεπάγεται οικονομική επιβάρυνση για αυτούς και πρέπει να γίνεται κατά τη διάρκεια των ωρών εργασίας τους. 7. Η παράγραφος 4 του άρθρου 7 του παρόντος έχει εφαρμογή και για το γιατρό εργασίας”.

5. Υπό τα ως άνω εκτιθέμενα, σύμφωνα και με τα προαναφερόμενα, σχετικώς με την έννοια των απαλλασσόμενων του φόρου προστιθέμενης αξίας παροχών ιατρικών υπηρεσιών, εν συνδυασμῶ και με τις κατά νόμο αρμοδιότητες του ιατροῦ εργασίας, συνάγεται σαφῶς ὅτι οἱ ἰατροὶ εργασίας προβαίνουν σε ἰατρικὸ ἔλεγχο τῶν εργαζομένων, σχετικῶς με τὴν θέση εργασίας τους, ὡς καὶ σε περιοδικὸ ἰατρικὸ ἔλεγχο αὐτῶν, τα ὁποῖα, προδήλως, ἀποσκοποῦν στὴν πρόληψη καὶ τὴν ἀνίχνευση ἀσθενειῶν, ὡς καὶ στὴν παρακολούθηση τῆς καταστάσεως τῶν εργαζομένων, ἀσχέτως εἰάν τα στοιχεῖα αὐτά, ἐν τέλει, θὰ χρησιμοποιήσῃ ὁ εργοδότης, ὥστε νὰ ἐκτιμήσῃ τὴν καταλληλότητα τοῦ εργαζομένου γιὰ τὴν συγκεκριμένη εργασία, ἀρκεῖ ὅτι οἱ ὡς ἄνω παροχές υπηρεσιῶν, πραγματοποιούμενες ἐντὸς τοῦ πλαισίου ἀσκήσεως τοῦ ἰατρικοῦ ἐπαγγέλματος, συνδυαζόμενες καὶ με τὴν πλέον πρόσφορη, ἐνόψει τῶν προκυφάντων στοιχείων, ἀξιοποίηση τοῦ εργαζομένου στὸν εργασιακὸ τοῦ χώρου, ἀποσκοποῦν στὴν προστασία τῆς υγείας τοῦ εργαζομένου. Ἐπιπλέον, πάντως, ὁ ἰατρός εργασίας παρέχει καὶ ἐπείγουσα θεραπεία σε περίπτωση ατυχήματος ἢ ἀιφνιδίας νόσου, ὅπως, ἐπίσης, ἐκτελεῖ καὶ προγράμματα ἐμβολιασμοῦ τῶν εργαζομένων.

6. Ἐπομένως, στὸ δεύτερο ἀπὸ τα τεθέντα ἐρωτήματα προσήκει ἡ ἀπάντηση ὅτι παρεχόμενες ἀπὸ τοὺς ἰατροὺς εργασίας ἰατρικὲς υπηρεσίες πρέπει νὰ θεωρηθῇ ὅτι ἀπαλλάσσονται τοῦ φόρου προστιθέμενης αξίας, παρελκούσης, συνεπῶς, τῆς ἀπαντήσεως στὸ πρῶτο ἐρώτημα.

Β) Ἐνόψει τῆς ὡς ἄνω ἀπαντήσεως στὸ δεύτερο ἐρώτημα, παρέλκει ἡ ἀπάντηση στὸ τρίτο ἐρώτημα, ἤτοι εἰάν εἶναι δυνατὴ ἡ υπαγωγή τῶν ἰατρῶν εργασίας στὸν Φ.Π.Α. καὶ γιὰ τὸ παρελθόν χρονικὸ διάστημα.

Γ) Ἡ περίπτωση παροχῆς ἰατρικῆς περιθάλψεως ἀπὸ εταίρια, ἡ ὁποία δὲν ἀποτελεῖ ἀναγνωρισμένο φορέα πρωτοβάθμιας υγείας, δὲν ἐμπίπτει εὐθέως στὴν ἀπαλλαγὴ τῆς διατάξεως τοῦ ἀρθροῦ 13 Α', παρ.1 τῆς 6^{ης} ὁδηγίας 77/388 τοῦ Συμβουλίου, ἐπομένως, δε, δὲν τίθεται στὴν περίπτωση αὐτὴ θέμα ἐφαρμογῆς τῆς προβλεπόμενης στὴν ὡς ἄνω διάταξη ἀπαλλαγῆς ἀπὸ τὸν Φ.Π.Α καὶ ἐπὶ τῶν ΕΞΥΠΠ, κατ'ἐφαρμογὴ τῆς ἀρχῆς τῆς ἰσότητος, διότι ἐταί θα μετεβάλετο ἀνεπιτρέπτως τὸ περιεχόμενο διατάξεως τῆς Ὀδηγίας καὶ θα παρεβιάζετο τὸ κοινοτικὸ δίκαιο (Α.Π. 53/2007, Εφ.Αθ.7667/2005, 6886/2004).

Εξ άλλου, διάταξη ιδρύουσα φορολογική απαλλαγή και εισάγουσα, επομένως, εξαίρεση, κατά τρόπο προνομιακό, από γενική φορολογική ρύθμιση, πρέπει να ερμηνεύεται στενώς, μη επιτρεπομένης της επεκτάσεώς της αναλογικώς και επί άλλων κατηγοριών παροχής υπηρεσιών (Ολ. Ν.Σ.Κ. 375/1999, ΝΣΚ 127/2008, 399/1998, ΣτΕ 3105/2004, 1913/2002 κ.ά).

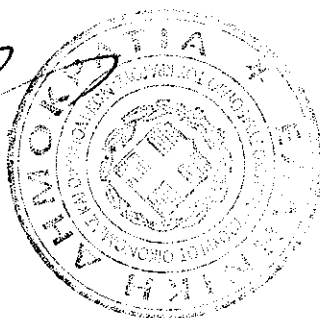
Επομένως, στο τέταρτο από τα τεθέντα ερωτήματα, ήτοι εάν συνιστά άνιση μεταχείριση η υπαγωγή στον Φ.Π.Α. των παρεχόμενων από τις ΕΕΥΠΠ ομοίων υπηρεσιών, προσήκει αρνητική απάντηση.

Δ) Μετά απ' αυτά, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (τμήμα Β') ομοφώνως γνωμοδοτεί ότι στα τεθέντα ερωτήματα προσήκουν οι ως άνω απαντήσεις.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 5/6/08
Ο Πρόεδρος

Χρήστος Τσεκούρας
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Ο Εισηγητής

Θεόδωρος Τσιράς
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.