TAX HEAVEN

Έκδοση δωρεάν αποδείξεων παροχής υπηρεσιών από ιατρούς



Συνήθη ερωτήματα

Γιατρός, σε περιπτώσεις συνταγογράφησης σε ασθενείς που επισκέπτονται το ιατρείο του εκδίδει Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν» επειδή δεν αμείβεται για την υπηρεσία αυτή. Επίσης, εκδίδει Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν» σε περιπτώσεις επανεξέτασης ασθενών επειδή και γι΄ αυτές τις περιπτώσεις δεν αμείβεται, όπως επίσης και σε ορισμένες περιπτώσεις εξέτασης ασθενών χωρίς αμοιβή για λόγους κοινωνικοοικονομικούς.

-Υπάρχει υποχρέωση έκδοσης Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν» για τις περιπτώσεις αυτές;
-Υπάρχει κάποιο ποσοστό επί τοις εκατό των Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν» σε σχέση το συνολικό αριθμό των Α.Π.Υ. που εκδίδονται σε ετήσια βάση από τον γιατρό ή σε ποσοστό επί του ετησίου τζίρο του ιατρού που είναι νόμιμα επιτρεπτό και το οποίο δεν πρέπει να υπερβεί ο ιατρός όταν δεν αμείβεται για τις υπηρεσίες του; Κινδυνεύει με πρόστιμα σε περίπτωση ελέγχου ο ιατρός όταν εκδίδει δωρεάν Α.Π.Υ.;

Απάντηση:

Ι. Ε.Λ.Π.

i. Μετά την καθιέρωση των Ε.Λ.Π. (ν. 4308/2014) **δεν προβλέπεται η υποχρεωτική έκδοση Α.Π.Υ. σε περιπτώσεις ιατρών που δεν λαμβάνουν αμοιβή για τις υπηρεσίες** προς τους ασθενείς τους (σ.σ. με τις προϊσχύουσες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. υπήρχε σαφής υποχρέωση)[1].

ii. Με καμία διάταξη του ν. 4308/2014 **δεν τίθεται ρητή απαγόρευση για την έκδοση μηδενικών φορολογικών στοιχείων συναλλαγών (δωρεάν)**. Βάσει των διατάξεων του ν. 4308/2014, η επιχείρηση οφείλει να τηρεί και να εκδίδει τα κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια) για κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα, με την υποχρέωση τα παραστατικά αυτά να αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση και τεκμηρίωση της κάθε μίας συναλλαγής ή του κάθε γεγονότος.

Συνεπώς, δεν υπάρχει υποχρέωση για έκδοση μηδενικών φορολογικών στοιχείων συναλλαγών (δωρεάν), αλλά ούτε και ρητή απαγόρευση για την έκδοσή τους. Επίσης, στις κείμενες διατάξεις δεν υπάρχει ρητή αναφορά για ποσοστό επί τοις εκατό των δωρεάν αποδείξεων παροχής υπηρεσιών σε σχέση με

το συνολικό αριθμό των αποδείξεων που εκδίδονται σε ετήσια βάση, ούτε αντίστοιχα για αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με μικρά ποσά αμοιβών σε σχέση τον ετήσιο τζίρο, όπως επίσης δεν υπάρχει και καμία απαγόρευση.

Σημείωση: Σε περίπτωση παραπεμπτικών του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., δεδομένου ότι η αξία των συγκεκριμένων υπηρεσιών εξετάσεων είναι προκαθορισμένη βάσει του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., με συγκεκριμένα ποσοστά απαιτητά από τον Ε.Ο.Π.Υ.Υ. και από τους ασφαλισμένους, δεν συνεπάγεται ότι ο ιατρός —εφόσον δεν αμείβεται για τις υπηρεσίες αυτές— πρέπει υποχρεωτικά να εκδώσει πιστωτικές αποδείξεις λιανικής, αφού το λογιστικό του αποτέλεσμα, έχοντας μάλιστα εκδώσει μηδενική Α.Π.Υ. παραμένει μηδενικό (βλ. Δ.Ε.Δ. 3999/2018). Να σημειώσουμε επίσης στο σημείο αυτό ότι, η συμμετοχή που αναγράφεται στα παραπεμπτικά του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. είναι ενδεικτική και δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρεί ως υποχρεωτική, αφού κάτι τέτοιο προσκρούει ευθέως στις διατάξεις που εμπίπτουν στο νομικό πλαίσιο περί ελεύθερου ανταγωνισμού. Συνεπώς, ακόμη και στις περιπτώσεις εξετάσεων με παραπεμπτικά του Ε.Ο.Π.Υ.Υ., όταν ο ιατρός δεν αμείβεται για τις υπηρεσίες του προς τους ασθενείς είτε για λόγους κοινωνικοοικονομικούς ή οικογενειακούς μπορεί αν το επιθυμεί να εκδίδει Α.Π.Υ. με την ένδειξη «δωρεάν».

---

[1] Σημείωση: Για την αυτοπαράδοση αναφορικά με τις ανάγκες του Φ.Π.Α. (για τους υποκείμενους) ισχύουν άλλες διατάξεις που δεν αφορούν εν προκειμένω την παρούσα απάντηση, αλλά τις παραθέτουμε ενημερωτικά.

Ως φορολογητέα αξία (βάση επιβολής Φ.Π.Α.) λαμβάνεται σύμφωνα με την περ. β παρ. 2 του άρθρου 19 του ίδιου Κώδικα:
« β) για τις προβλεπόμενες από τις περιπτ. α΄ και β του άρθρου 9 παροχές υπηρεσιών, το σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών, ……..».
Επομένως, ο Φ.Π.Α. που οφείλεται υπολογίζεται στο «σύνολο των εξόδων που αναλογούν στην εκτέλεση της παροχής των υπηρεσιών αυτών», δηλ. και επί των δαπανών εξαιρούμενων του Φ.Π.Α. (π.χ. κόστος μισθοδοσίας, κ.λπ.). Επιπλέον, με την υπουργική απόφαση Π. 7475/07.11.86 (791 Β΄), που έχει εκδοθεί κατ΄ εξουσιοδότηση των διατάξεων περί Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), ορίζεται η έκδοση ειδικού στοιχείου για τις αυτοπαραδόσεις αγαθών ή τις ιδιοχρησιμοποιήσεις υπηρεσιών.

Από 1.1.2014, η υποχρέωση έκδοσης ιδιαίτερου στοιχείου απόδειξης αυτοπαράδοσης για τις ανάγκες του Φ.Π.Α, στις περιπτώσεις που απαιτείται, δεν προβλέπεται στις καταργηθείσες διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ., ούτε από τις ισχύουσες διατάξεις των Ε.Λ.Π., αλλά από την προαναφερόμενη υπουργική απόφαση.

II. Ν. 3418/2005 - Κώδικας Ιατρικής Δεοντολογίας

«Άρθρο 19 - ν. 3418/2005: Αμοιβή ιατρού

1. Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του με αμοιβή και χειρίζεται το θέμα αυτό με λεπτότητα, διακριτικότητα και χωρίς πρόθεση εκμετάλλευσης του ασθενή. Η διεκδίκηση της νόμιμης αμοιβής ή κάθε άλλο θέμα σχετικό με αυτήν πρέπει να διενεργείται με τρόπο ο οποίος να μην απάδει προς την αξιοπρέπεια και τον κατεξοχήν ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος.

2. **Ο ιατρός μπορεί να παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή ή με μειωμένη αμοιβή σε ειδικές κατηγορίες ασθενών, με βάση κριτήρια, που είναι κοινωνικώς πρόσφορα, παραδεκτά και σύμφωνα με το βαθύτερο ανθρωπιστικό χαρακτήρα του ιατρικού επαγγέλματος.**

3. Ο ιατρός παρέχει τις υπηρεσίες του χωρίς αμοιβή στους συναδέλφους του και στους συγγενείς προς τους οποίους αυτοί έχουν νόμιμη υποχρέωση, καθώς και στους φοιτητές της ιατρικής.

4. Ο ιατρός έχει δικαίωμα να απαιτήσει την αμοιβή του είτε από τον εργοδότη, ως εργαζόμενος, είτε από τον ασθενή, ως ελεύθερος επαγγελματίας, με την απαιτούμενη όμως ευπρέπεια. Παρέχει τα νόμιμα παραστατικά τα οποία αφορούν στην κατάσταση υγείας του ασθενή και στις οικονομικές συναλλαγές σχετικά με τις παρασχεθείσες ιατρικές υπηρεσίες, ανεξάρτητα από το αν αυτό του ζητηθεί ή όχι από τον

ασθενή. Κάθε ιατρός ως εξωνοσοκομειακός - ελεύθερος επαγγελματίας έχει δικαίωμα να καθορίσει, εκτός εάν υπόκειται σε ειδικό καθεστώς, το επίπεδο αμοιβής του, ανάλογα με τις ικανότητές του. Σε επείγουσες περιπτώσεις, η αμοιβή από τους ασθενείς αναζητείται αφού παρασχεθεί η ενδεικνυόμενη ιατρική συνδρομή.

5. Ο ιατρός που προσφέρει τις υπηρεσίες του στο δημόσιο τομέα ή σε οργανισμό κοινωνικής ασφάλισης απαγορεύεται να αξιώνει, να συμφωνεί ή να εισπράττει από τον ασθενή οποιοδήποτε οικονομικό αντάλλαγμα ή άλλο ωφέλημα οποιασδήποτε φύσης ή να δέχεται υπόσχεση τούτου πέρα από τη μηνιαία ή άλλη αποζημίωση ή αμοιβή του, όπως ορίζονται στο νόμο ή στη σύμβασή του.

6. Οποιαδήποτε συναλλαγή που αφορά στη λήψη αμοιβής από ασθενή μεταξύ ιατρών και οποιουδήποτε άλλου λειτουργού υγείας απαγορεύεται.

7. Απαγορεύεται στον ιατρό να χρησιμοποιεί εικονικούς μεσάζοντες πελάτες ή άλλους με σκοπό την προμήθεια πελατών με ποσοστά, καθώς και να λαμβάνει ποσοστά επί της ιατρικής αμοιβής».

Όπως αναφέραμε και ανωτέρω, η συμμετοχή που αναγράφεται στα παραπεμπτικά του Ε.Ο.Π.Υ.Υ. είναι ενδεικτική και δεν μπορεί σε καμία περίπτωση να θεωρεί ως υποχρεωτική, αφού κάτι τέτοιο προσκρούει ευθέως στις διατάξεις που εμπίπτουν στο νομικό πλαίσιο περί ελεύθερου ανταγωνισμού.

Η προβλεπόμενη συμμετοχή του ασθενούς που καταβάλλεται στον ιατρό θεωρείται ιδιωτική αμοιβή. Σύμφωνα με την εργαλειοθήκη του Ο.Ο.Σ.Α. περί απελευθέρωσης των επαγγελμάτων και βάσει του άρθρου 2 του Ν. 3919/2011, θεσπίστηκε η κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων[2]. Συνεπώς ο καθορισμός κατώτατων τιμών στην ιδιωτική αμοιβή θεωρείται πράξη παράνομη και ελεγκτέα από την επιτροπή ανταγωνισμού, οπότε τυχόν τέτοιοι ισχυρισμοί των αρμοδίων ελεγκτικών αρχών δεν είναι βάσιμοι μόνο εξ αυτού του γεγονότος.

---

[2] *«[...] κατάργηση αδικαιολόγητων περιορισμών στην πρόσβαση και την άσκηση επαγγελμάτων .....2. Ως περιορισμοί, κατά την έννοια της προηγούμενης παραγράφου, νοούνται οι εξής...: θ) Η επιβολή υποχρεωτικών κατώτατων τιμών ή αμοιβών για τη διάθεση αγαθών ή την προσφορά υπηρεσιών, είτε αυτές ορίζονται ευθέως είτε προσδιορίζονται εμμέσως με την εφαρμογή συντελεστή κέρδους ή με άλλο ποσοστιαίο υπολογισμό [...]».*

III. Θέματα ελέγχου

Σε κάθε περίπτωση, οι αρμόδιες ελεγκτικές αρχές πρέπει να προβαίνουν σε έλεγχο των πραγματικών περιστατικών (π.χ. δήλωση ασθενούς σε πιθανό επιτόπιο έλεγχο για καταβολή επιπλέον χρημάτων σε σχέση με τα αναγραφόμενα ποσά στην Α.Π.Υ. του ιατρού, τραπεζικές κινήσεις που ενδεχομένως δεν ταυτίζονται με τα ποσά των αμοιβών) και να μην προβαίνουν συλλήβδην σε καταλογισμό προστίμων, κ.λπ.

Η δράση της Δημόσιας Διοίκησης διέπεται από την αρχή της νομιμότητας και ασκείται για την ικανοποίηση του δημοσίου συμφέροντος. Από το πλαίσιο αυτό εξάγεται και η ανάγκη της προστασίας του διοικουμένου, τα συμφέροντα και τα δικαιώματα του οποίου κατοχυρώνονται μεν από τους κανόνες της νομιμότητας, θίγονται δε από τη δράση της Διοίκησης. Δια τούτο, η αρχή της χρηστής διοίκησης - όπως και η αρχή της αναλογικότητας, της φανερής Διοίκησης και της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικουμένου - επιβάλλει στα διοικητικά όργανα να ασκούν τις αρμοδιότητές τους σύμφωνα με το αίσθημα του δικαίου που επικρατεί, ώστε κατά την εφαρμογή των σχετικών διατάξεων να αποφεύγονται οι ανεπιεικείς και δογματικές ερμηνευτικές εκδοχές και να επιδιώκεται η προσαρμογή των κανόνων δικαίου προς τις εκάστοτε επικρατούσες κοινωνικές και οικονομικές συνθήκες (βλ. και Δ.Ε.Δ. 3999/2018).

Ο έλεγχος πρέπει να αποδεικνύει —και όχι μόνο να ισχυρίζεται— ότι εισπράχθηκε αμοιβή για συναλλαγές (Α.Π.Υ.) που εκδίδονται από τους υπόχρεους ιατρούς και που έχουν μηδενική αξία.

https://www.taxheaven.gr