



Προς : Δ.Σ. Ιατρικού Συλλόγου Έβρου,
Σωκράτη Οικονόμου 4,
Αλεξανδρούπολη, 68131

Αλεξανδρούπολη, 04.12.2022

Θέμα : Ερώτημα περί μη ανακτήσιμου ΦΠΑ κατά την υλοποίηση προγραμμάτων ΕΣΠΑ

Καλησπέρα, θέτω το ερώτημα (και) στον λογιστή του ΙΣΕ κ Πανταζή, με την ελπίδα πως είναι ήδη ενήμερος για το θέμα. Πολλοί, ίσως οι περισσότεροι, ελεύθεροι επαγγελματίες υπαγόμαστε πλέον σε καθεστώς ΦΠΑ για 2-3 τιμολόγια που εκδίδουμε το χρόνο προς εταιρείες, ενώ οι αποδείξεις λιανικής εκδίδονται βάσει νόμου χωρίς ΦΠΑ. Μπορούμε να βρούμε το νόμο ή εγκύκλιο που αναφέρει πως ο ΦΠΑ για εμάς δεν είναι ανακτήσιμος (ή δε συμψηφίζεται, δε γνωρίζω ποια είναι η ορθή ορολογία); Έχουμε μπλέξει με τους νέους συμβασιούχους(;) υπαλλήλους του ΕΦΕΠΑΕ.

Αξιότιμα μέλη του Διοικητικού Συμβουλίου,

Σε επεξήγηση του ανωτέρω θέματος που τέθηκε από μέλος του Ι.Σ.Ε. αναφορικά με το ζήτημα του μη ανακτήσιμου ΦΠΑ κατά την υλοποίηση συγχρηματοδοτούμενων προγραμμάτων του ΕΣΠΑ, κρίνεται σκόπιμο να γίνει μία εισαγωγή περί του ΦΠΑ στις ιατρικές και μη, δραστηριότητες, έτσι ώστε η επεξήγηση του θέματος, αν και περίπλοκη, να γίνει κατανοητή.

Αρχικά, είναι σημαντικό να αναφερθεί ότι σε καθεστώς ΦΠΑ εντάσσονται επιμέρους οικονομικές δραστηριότητες, οι οποίες καθορίζονται από τον Κώδικα ΦΠΑ του ν.2859/2000. Έτσι, δύναται μία ατομική επιχείρηση να ασκεί περισσότερες από μία δραστηριότητες, όπου κάποιες από αυτές να εντάσσονται σε καθεστώς ΦΠΑ, ενώ κάποιες άλλες να απαλλάσσονται από αυτό.

Στο άρθρο 22 του ν.2859/2000 καθορίζονται οι απαλλασσόμενες δραστηριότητες, και συγκεκριμένα στην παράγραφο 1, περίπτωση δ, αναφέρεται ότι η παροχή υπηρεσιών ιατρικής περίθαλψης και διάγνωσης, που ενεργείται από πρόσωπα που λειτουργούν νόμιμα, απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ. Από την ερμηνεία της διάταξης αυτής, γίνεται κατανοητό ότι η απαλλαγή από τον ΦΠΑ, ορίζεται για τις συγκεκριμένες πράξεις (ιατρικές υπηρεσίες) και όχι για το ενεργούν πρόσωπο (δηλαδή, τον ιατρό). Αυτό έχει ως συνέπεια, ο ιατρός-ελεύθερος επαγγελματίας, όταν εισπράττει αμοιβή για τις παρεχόμενες υπηρεσίες του, να μην λογίζει ΦΠΑ στις εκδιδόμενες ΑΠΥ, και έτσι ο ασθενής-λήπτης των ιατρικών υπηρεσιών του, δεν επιβαρύνεται με ΦΠΑ .

Αντίθετα, όταν ο ιατρός ενεργεί ως αγοραστής αγαθών ή υπηρεσιών για τις ανάγκες του επαγγέλματός του, καταβάλλει κανονικά τον αναλογούντα, κατά περίπτωση, ΦΠΑ στον εκδότη του παραστατικού-προμηθευτή του. Έτσι ο ΦΠΑ των δαπανών, αγορών παγίων κλπ. δεν μπορεί να αφαιρεθεί από τον αντίστοιχο ΦΠΑ των εσόδων, αφού δεν υπάρχει τέτοιος, λόγω της



απαλλασσόμενης δραστηριότητας. Επίσης, **δεν** δύναται να ζητηθεί η επιστροφή του καταβαλλόμενου ΦΠΑ, επειδή οι ιατρικές υπηρεσίες είναι πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ. Έτσι, το ποσό του ΦΠΑ κατά την αγορά αγαθών (πχ αναλωσίμων ή παγίων), ή την λήψη υπηρεσιών (πχ κινητή τηλεφωνία, ρευματοδότηση, συνδρομές κλπ.), ενσωματώνεται στο κόστος, και λαμβάνεται ως έξοδο, ολόκληρο το ποσό του σχετικού παραστατικού (τιμολογίου), συμπεριλαμβανομένου και του ΦΠΑ. Αυτό επίσης σημαίνει ότι το συνολικό ποσό της δαπάνης μαζί με τον ΦΠΑ, θα ληφθεί υπόψη στην Φορολογία Εισοδήματος, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος που θα δηλωθεί στα φορολογικά έντυπα (Ε3 και Ε1), χωρίς να λογίζεται ο τεκμαρτός προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος.

Από την ανωτέρω επεξηγηματική εισαγωγή, γίνεται αντιληπτό ότι ο όρος «ανακτήσιμος ΦΠΑ» αφορά τον ΦΠΑ που συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εσόδων. Δηλαδή σε επιχειρήσεις (ατομικές ή μη) που οι δραστηριότητες τους εντάσσονται σε καθεστώς ΦΠΑ (μειωμένο, υπερμειωμένο ή κανονικό), ο ΦΠΑ που καταβάλλεται με την πραγματοποίηση μίας δαπάνης, ως εκροή, συμψηφίζεται με τον ΦΠΑ των εσόδων (εισορή), και η τελική απόδοση ΦΠΑ προς το Ελληνικό Δημόσιο, αποτελεί το αλγεβρικό αποτέλεσμα της αφαίρεσης του ΦΠΑ των εξόδων από το ΦΠΑ των εσόδων. Έτσι, ο ανακτήσιμος ΦΠΑ είναι αυτός που καταβάλλεται με τις δαπάνες, και στη συνέχεια αφαιρείται από τον ΦΠΑ που εισπράττεται από τα έσοδα. Αυτός ο ΦΠΑ «ανακτάται» και δεν καταβάλλεται στο Ελληνικό Δημόσιο.

Όσον αφορά την υλοποίηση των προγραμμάτων ΕΣΠΑ, το γενικότερο πλαίσιο της επιλεξιμότητας των δαπανών σε αυτά, καθορίζεται από τους «Εθνικούς Κανόνες Επιλεξιμότητας δαπανών για τα Προγράμματα του ΕΣΠΑ 2021-2027» όπως αυτοί έχουν θεσμοθετηθεί από την Υ.Α. 114947/01.12.2022 (ΦΕΚ 6132). Από το άρθρο 25 της απόφασης αυτής καθορίζονται οι περιπτώσεις της επιλεξιμότητας του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, αφού στο γενικότερο πλαίσιο της υλοποίησης, ο ΦΠΑ **δεν είναι επιλέξιμη δαπάνη** για χρηματοδότηση από το Ευρωπαϊκό Ταμείο του ΕΣΠΑ. Έτσι, από την εν λόγω Υ.Α., ο ανακτήσιμος ΦΠΑ δεν είναι επιλέξιμη δαπάνη.

Ωστόσο, στις υποπεριπτώσεις (i), και (ii), της περίπτωσης β, της παραγράφου 1 του άρθρου 25 της Υ.Α. 114947/01.12.2022, γίνεται αναφορά όπου ο ΦΠΑ αναγνωρίζεται ως επιλέξιμη δαπάνη για την χρηματοδότηση του από τα προγράμματα του ΕΣΠΑ. Ειδικότερα, ο ΦΠΑ είναι επιλέξιμος, εφ' όσον ο δικαιούχος δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ σύμφωνα με τις διατάξεις του κώδικα ΦΠΑ όπως εκάστοτε ισχύει. Δηλαδή, είναι επιλέξιμη δαπάνη εφ' όσον βαρύνει δαπάνες που χρησιμοποιούνται για την άσκηση εξαιρούμενων ή απαλλασσόμενων του ΦΠΑ δραστηριοτήτων του δικαιούχου (όπως η παροχή ιατρικών υπηρεσιών).

Επίσης, στις περιπτώσεις που ο ΦΠΑ βαρύνει δαπάνες οι οποίες χρησιμοποιούνται τόσο για την άσκηση δραστηριοτήτων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, όσο και για την άσκηση δραστηριοτήτων για τις οποίες παρέχεται το σχετικό δικαίωμα, **ο ΦΠΑ είναι επιλέξιμη δαπάνη κατά το ποσοστό που δεν μπορεί να ανακτηθεί**. Στο σημείο αυτό θα πρέπει να σημειωθεί ότι όταν ο ΦΠΑ είναι επιλέξιμη δαπάνη, τότε συμπεριλαμβάνεται στον επιχορηγούμενο προϋπολογισμό του έργου, και σε καμία περίπτωση δεν τον προσαυξάνει.



Από την ανωτέρω παράγραφο της ποσοστιαίας αναλογίας μη ανάκτησης ΦΠΑ, δίδεται η δυνατότητα για την επιλεξιμότητα της δαπάνης του ΦΠΑ. Έτσι για τους επιμέρους ιατρούς – ελεύθερους επαγγελματίες που εντάσσονται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ, και εκδίδουν ΤΠΥ που αφορούν δραστηριότητες υπαγόμενες σε ΦΠΑ, δύναται να προκύπτει το ποσοστό του ΦΠΑ που δεν μπορεί να ανακτηθεί, με την υποβολή περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ με prorata. Δηλαδή, από τις υποβληθείσες περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με prorata, **είναι εφικτό να καθορισθεί ο ΦΠΑ που δεν μπορεί να ανακτηθεί**, ο οποίος αποτελεί επιλέξιμη δαπάνη για χρηματοδότηση από το ΕΣΠΑ.

Οι δε περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με prorata, είναι αυτές όπου ο υποκείμενος στο φόρο (ιατρός) χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης (παροχή ιατρικών υπηρεσιών), και ο δε εκπιπτόμενος φόρος (δηλαδή ο ανακτήσιμος ΦΠΑ), ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών δαπανών.

Συμπερασματικά, από τα ανωτέρω, προκύπτει, για τους ιατρούς που έχουν ενταχθεί στο καθεστώς ΦΠΑ, ο φόρος δύναται να αποτελεί επιλέξιμη δαπάνη για την υλοποίηση προγραμμάτων ΕΣΠΑ, **μόνον κατά το ποσοστό που δεν μπορεί ανακτηθεί**, και η μη ανάκτηση του προσδιορίζεται από τις περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ με prorata.

Για την Πανταζής Οικονομική Ε.Ε.

Θάνος Ε. Πανταζής, MSocSc, MSc,
Οικονομολόγος – Λογιστής Α΄ – Φοροτεχνικός
Διαπιστευμένος Διαμεσολαβητής
Μέλος του Οικονομικού Επιμελητηρίου Ελλάδας
Μέλος του Association of International Accountants

ΠΑΝΤΑΖΗΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗ Ε.Ε.
ΟΙΚΟΝΟΜΟΛΟΓΟΙ • ΛΟΓΙΣΤΕΣ • ΦΟΡΟΤΕΧΝΙΚΟΙ