



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
14<sup>η</sup> Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ  
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄ & Β΄

Αθήνα, 06/02/2013

ΠΟΛ. 1021

ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4  
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Αιμ. Κατρινάκη  
Ν. Σαϊτάνης  
Τηλέφωνο : 210- 3645832, 3645378  
Fax : 210- 3645413  
e-mail : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

ΠΡΟΣ: Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Μη καταβολή ΦΠΑ από το Δημόσιο, τους Οργανισμούς Τοπικής Αυτοδιοίκησης (ΟΤΑ) και τις δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή τις αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις για παροχή υπηρεσιών**

Αναφορικά με τη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 4038/12 (ΦΕΚ 14/Α΄/2.2.2012) «Επείγουσες ρυθμίσεις που αφορούν την εφαρμογή του μεσοπρόθεσμου πλαισίου δημοσιονομικής στρατηγικής 2012 - 2015», παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις και οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή της:

**1.** Με την ανωτέρω διάταξη προβλέπεται ότι το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και οι δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή οι αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις δεν υποχρεούνται στην καταβολή ΦΠΑ για πράξεις παροχής υπηρεσιών που πραγματοποίησαν **μέχρι 31.12.2011**, με την προϋπόθεση ότι δεν έχουν επιρρίψει το φόρο αυτό στους καταναλωτές.

**2.** Πρόκειται για πράξεις που έχουν πραγματοποιηθεί από τους ανωτέρω φορείς κατά το παρελθόν, για τις οποίες δεν επέβαλαν ΦΠΑ από λάθος ερμηνείας των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3, καθώς και του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000). Συγκεκριμένα με τις διατάξεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ότι οι δραστηριότητες του δημοσίου και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο άσκησης της δημόσιας εξουσίας τους, δεν συνιστούν φορολογητέες πράξεις, με την προϋπόθεση ότι δεν δημιουργείται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Παράλληλα με τις διατάξεις του άρθρου 22 απαλλάσσονται από το φόρο ορισμένες υπηρεσίες γενικού συμφέροντος, όπως αθλητικές, πολιτιστικές, ψυχαγωγικές κλπ., που πραγματοποιούνται από μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα με την προϋπόθεση της μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού.

Με τις εν λόγω διατάξεις υπάγονται στο ΦΠΑ υπηρεσίες που παρέχονται από τα ανωτέρω πρόσωπα κατά τέτοιο τρόπο που η μη υπαγωγή τους στο φόρο οδηγεί σε στρέβλωση του ανταγωνισμού με τις λοιπές επιχειρήσεις που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες. Τέτοιες υπηρεσίες είναι για παράδειγμα, υπηρεσίες γυμναστηρίων, διάθεσης αθλητικών εγκαταστάσεων, διοργάνωσης πολιτιστικών δραστηριοτήτων και ψυχαγωγικών εκδηλώσεων, υπηρεσίες εκκένωσης χώρων συγκέντρωσης λυμάτων με βυτιοφόρα οχήματα κλπ.

Υπό την προϋπόθεση ότι ο φόρος αυτός αποδεδειγμένα δεν επιρρίφθηκε στους καταναλωτές, συνεπώς δεν εισπράχθηκε από τους κατά νόμο υπόχρεους, εν προκειμένω από το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και τις κοινωφελείς ή αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις, και λαμβάνοντας υπόψη ότι δεν είναι δυνατόν να κληθούν σήμερα οι λήπτες των ανωτέρω υπηρεσιών να πληρώσουν αναδρομικά το ΦΠΑ για όλα τα προηγούμενα χρόνια, με την κοινοποιούμενη διάταξη ορίζεται ότι οι εν λόγω φορείς απαλλάσσονται από την υποχρέωση να αποδώσουν το ΦΠΑ που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν από αυτούς **μέχρι την 31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου 2011**.

**3.** Επιπλέον, ορίζεται ότι οι πράξεις προσδιορισμού ΦΠΑ ή πράξεις επιβολής προστίμων που έχουν εκδοθεί για τη μη απόδοση ΦΠΑ για τις ανωτέρω πράξεις, υπό την προϋπόθεση ότι δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι την ημερομηνία δημοσίευσης του παρόντος νόμου, δηλαδή **2.2.2012**, παύουν να ισχύουν και διαγράφονται τα ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει των πράξεων αυτών, ενώ ποσά που έχουν καταβληθεί για την αιτία αυτή δεν επιστρέφονται, ούτε συμψηφίζονται.

Εξυπακούεται ότι σε περίπτωση που οι ανωτέρω φορείς επέβαλαν ΦΠΑ στις υπηρεσίες που παρείχαν μέχρι 31.12.2011, υποχρεούνται σε απόδοση του φόρου αυτού. Επίσης, επισημαίνεται ότι για τις υπηρεσίες που παρέχονται μετά την **1.1.2012** εφαρμόζονται κανονικά οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες οι παραπάνω υπηρεσίες υπόκεινται στο ΦΠΑ.

Η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει επίσης την παροχή αποχέτευσης που πραγματοποιείται απευθείας από το δημόσιο ή τους οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης, πράξεις οι οποίες έχουν υπαχθεί στο ΦΠΑ από 22.8.2011. Λαμβάνοντας υπόψη ότι, αφενός η αποχέτευση χρεώνεται στους ίδιους λογαριασμούς με την παροχή ύδρευσης και αφετέρου το γεγονός ότι λόγω τεχνικών δυσκολιών καθυστέρησε η προσαρμογή των μηχανογραφικών συστημάτων των ΟΤΑ για την επιβολή του ΦΠΑ στις πράξεις αυτές από 22.8.2011, γίνεται δεκτό ότι η ανωτέρω ρύθμιση καλύπτει και την παροχή ύδρευσης. Κατά συνέπεια στην περίπτωση που δεν έχει επιρριφθεί στους καταναλωτές ΦΠΑ για τις ανωτέρω πράξεις που πραγματοποιήθηκαν μέχρι **31.12.2011**, ήτοι δεν έχει υπολογιστεί ΦΠΑ στα φορολογικά στοιχεία που έχουν εκδοθεί μέχρι την ημερομηνία αυτή, δεν αναζητείται ο φόρος αυτός από το δημόσιο. Αντίθετα για φορολογικά στοιχεία που εκδίδονται από **1.1.2012** και εφεξής οφείλεται ΦΠΑ στο δημόσιο, ανεξάρτητα από το εάν έχει υπολογιστεί ή όχι ο φόρος αυτός.

**4.** Τέλος, για την αποφυγή παρόμοιων παρερμηνειών στο μέλλον αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση των δραστηριοτήτων των φορέων στους οποίους αφορά η κοινοποιούμενη διάταξη της παραγράφου 2 του άρθρου 4 του ν. 4038/12, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις των άρθρων 2 και 3 του Κώδικα ΦΠΑ, στο ΦΠΑ υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων που παραδίδει αγαθά ή παρέχει υπηρεσίες, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους ως δημόσια εξουσία, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές, υπό την προϋπόθεση ότι η μη υπαγωγή στο ΦΠΑ των δραστηριοτήτων τους δεν οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Σε κάθε περίπτωση υπάγονται στο ΦΠΑ το Δημόσιο, οι ΟΤΑ και τα λοιπά ΝΠΔΔ στην περίπτωση που ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα ΦΠΑ, όπως είναι, για παράδειγμα, οι τηλεπικοινωνίες, η μεταφορά αγαθών και προσώπων, η εναποθήκευση, η εκμετάλλευση πανηγυριών και εκθέσεων κ.α., εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

Επί της ουσίας, οι ανωτέρω διατάξεις εξαιρούν από το ΦΠΑ τις πράξεις δημόσιας εξουσίας, δηλαδή τις πράξεις που ενεργούν οι ανωτέρω φορείς στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους. Εντούτοις, ακόμη και πράξεις δημόσιας εξουσίας εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ στην περίπτωση που πρόκειται για δραστηριότητες που μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς, καθώς ενδεχόμενη εξαίρεση από το ΦΠΑ των δημόσιων φορέων λόγω της νομικής μορφής τους θα έθετε σε ανταγωνιστικά μειονεκτικότερη θέση τους ιδιωτικούς φορείς που υποχρεούνται να επιβάλλουν ΦΠΑ στις ίδιες πράξεις. Επισημαίνεται ότι ο κίνδυνος αυτός υφίσταται μόνο στις περιπτώσεις που ο δημόσιος και ο ιδιωτικός τομέας πραγματικά ανταγωνίζονται μεταξύ τους όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές των παροχών τους.

Τα ανωτέρω αφορούν κυρίως δραστηριότητες που εμπίπτουν στους τομείς του περιβάλλοντος, ιδίως όσον αφορά στη διαχείριση των αποβλήτων, του πολιτισμού, της εκπαίδευσης, της νοσοκομειακής περίθαλψης, της κοινωνικής πρόνοιας και του αθλητισμού. Σε αυτές τις περιπτώσεις, λοιπόν, είναι πολύ πιθανόν κάποιες από τις δραστηριότητες του Δημοσίου, των ΟΤΑ και των ΝΠΔΔ να εμπίπτουν καταρχήν στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ και για τα έσοδα που πραγματοποιούν κατά την άσκηση της δραστηριότητάς τους να εφαρμόζονται οι διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

Σε περίπτωση υπαγωγής στο ΦΠΑ, θα πρέπει να εξετάζεται το ενδεχόμενο απαλλαγής βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα έσοδα που προκύπτουν από τη σχετική δραστηριότητα απαλλάσσονται ή πρέπει να επιβαρύνονται με το συντελεστή ΦΠΑ που αναλογεί στην κάθε πράξη.

Επισημαίνεται ότι οι δημοτικές επιχειρήσεις κοινωφελούς χαρακτήρα που προβλέπονται από τις διατάξεις του Δημοτικού και Κοινοτικού Κώδικα (ν.3463/2006), όπως ισχύει, αποτελούν νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, συνεπώς δεν εμπίπτουν στα μη υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα λόγω άσκησης δημόσιας εξουσίας της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., αλλά θεωρούνται καταρχήν υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και στις αμοιβές που εισπράττουν από τις φορολογητέες δραστηριότητές τους πρέπει να επιβάλλουν ΦΠΑ, εκτός αν, σύμφωνα με τα ανωτέρω, πρόκειται για δραστηριότητες που εμπίπτουν στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ.

Η συνδρομή των αρμόδιων Δ.Ο.Υ. είναι καθοριστική προκειμένου να κριθεί η φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των πράξεων όλων των ανωτέρω αναφερόμενων φορέων.

## Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων

**Θ. ΘΕΟΧΑΡΗΣ**

### **ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:**

#### **I. ΑΠΟΔΕΚΕΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Β΄ εκτός του αριθ. 2
2. Αποδέκτες Πίνακα ΣΤ΄ μόνο οι αριθ. 1 & 2

#### **II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄
2. » » Ζ΄ μόνο οι αριθ. 1 και 2
3. » » Η΄ εκτός των αριθ. 8, 9 και 10
4. » » Θ΄ εκτός των αριθμ.4 και 8 έως 15

#### **III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Υπουργού
2. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών κ. Γ. Μαυραγάνη
3. Γραφείο Γεν. Γραμματέα Υπ. Οικονομικών
4. Γραφείο Γεν. Γραμμ. Δημοσίων Εσόδων
5. Γραφεία κ. κ. Γεν. Διευθυντών
6. Γραφείο Γενικού Δ/ντή Φορολογίας (2)
7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων
8. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
9. Τράπεζα Δημοσιονομικών Δεδομένων
10. 14<sup>η</sup> Δ/ση ΦΠΑ – Γραφείο κ. Προϊσταμένου της Δ/σης,  
- Τμήματα: Α΄ (15), Β΄(15), Γ΄(2), Ε΄(2).