



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
14^η Δ/ΝΣΗ ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑ Β΄ «Παροχή Υπηρεσιών
& Ειδικά Καθεστώτα»
ΤΜΗΜΑ Α΄ «Εφαρμογής Φ.Π.Α.»

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

Αθήνα, 24/03/2011

ΠΟΛ: 1057

ΠΡΟΣ:
ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΙΝΑΚΑ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ
Πληροφορίες : Τ. Σφελινιώτη
Τηλέφωνο : 210- 3645832
Fax : 210- 3645413
e-mail : dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr

Θέμα: Φορολογική αντιμετώπιση, για σκοπούς Φ.Π.Α., των δραστηριοτήτων του Ταμείου Αρχαιολογικών Πόρων και Απαλλοτριώσεων

Σχετικά με το ανωτέρω θέμα, δίνονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

Σύμφωνα με το Ν. 736/1977 "Περί Οργανισμού Ταμείου Αρχαιολογικών Πόρων και Απαλλοτριώσεων", όπως ισχύει, το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων και Απαλλοτριώσεων (στο εξής Τ.Α.Π.) αποτελεί Ν.Π.Δ.Δ., εποπτευόμενο από το Υπουργείο Πολιτισμού, που εισπράττει και διαθέτει τους πόρους του για αρχαιολογικούς σκοπούς, όπως ορίζονται στο άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου.

Πόρους του Τ.Α.Π., σύμφωνα με το άρθρο 8 του ίδιου νόμου, αποτελούν, μεταξύ άλλων, τα έσοδα από εισιτήρια εισόδου σε αρχαιολογικούς χώρους, μνημεία και μουσεία, από την έκδοση αδειών για κινηματογραφήσεις, βιντεοσκοπήσεις και λήψεις φωτογραφιών εντός μουσείων, μνημείων και αρχαιολογικών χώρων, καθώς και για τη χρήση και δημοσίευση φωτογραφιών αρχαιολογικού περιεχομένου για εμπορική εκμετάλλευση, από εκμισθώσεις αναψυκτηρίων εντός μουσείων και αρχαιολογικών χώρων, από εκδηλώσεις που πραγματοποιούν τρίτοι εντός αρχαιολογικών χώρων.

Επίσης, έσοδα του Τ.Α.Π. προέρχονται από την πώληση αρχαιολογικών δημοσιευμάτων, κινηματογραφικών ταινιών, φωτογραφιών, διαφανειών, δελταρίων και λοιπών απεικονίσεων αρχαιολογικού περιεχομένου, καθώς και από την πώληση εκμαγείων και πάσης φύσεως μεταλλικών, κεραμικών και άλλου είδους αντιγράφων, απομιμημάτων ή ιχνογραφικών παραστάσεων αρχαίων αντικειμένων. Τα ανωτέρω είδη εκδίδονται ή παράγονται από το Τ.Α.Π. ή κατ' εντολή του.

Η εκδοτική δραστηριότητα του εν λόγω φορέα συνίσταται σε εκδόσεις για την καλύτερη πληροφόρηση των επισκεπτών σε μουσεία και αρχαιολογικούς χώρους (π.χ. αρχαιολογικοί οδηγοί, ενημερωτικά φυλλάδια) και σε επιστημονικές εκδόσεις (αρχαιολογικά περιοδικά, μονογραφίες, διδακτορικές διατριβές, πρακτικά συνεδρίων), που λόγω της εξειδικευμένης θεματολογίας τους, απευθύνονται σε ένα περιορισμένο κύκλο ειδικών επιστημόνων, όπως αρχαιολόγων και αρχιτεκτόνων, ενώ παράλληλα διανέμονται δωρεάν σε πανεπιστημιακές βιβλιοθήκες και σε μέλη της Αρχαιολογικής Υπηρεσίας.

Αντίτυπα των ανωτέρω εκδόσεων του Τ.Α.Π. διατίθενται προς πώληση από βιβλιοπωλεία του ελεύθερου εμπορίου, ωστόσο ο κύριος όγκος τους διατίθεται από τα εκθετήρια που λειτουργούν εντός μουσείων και αρχαιολογικών χώρων. Στα ίδια εκθετήρια πωλούνται επί προμηθεία και είδη τρίτων (πώληση επί παρακαταθήκη). Επίσης, το Τ.Α.Π. διατηρούσε, τουλάχιστον τα προηγούμενα χρόνια, δύο καταστήματα λιανικής πώλησης εκδόσεων και αντιγράφων.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000), το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες του Παραρτήματος Ι του ίδιου ως άνω Κώδικα Φ.Π.Α., μεταξύ των οποίων και η παράδοση καινούριων αγαθών που κατασκευάστηκαν για πώληση, σύμφωνα με την παράγραφο 6 του εν λόγω Παραρτήματος, εκτός αν αυτές οι δραστηριότητες είναι ασήμαντες.

Σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 του άρθρου 8 του ως άνω Κώδικα Φ.Π.Α., η μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού συνιστά παροχή υπηρεσίας κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2.

Περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης κοτ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα Φ.Π.Α., οι μισθώσεις ακινήτων απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α., αντίθετα η μίσθωση ευκαιριακά αιθουσών, κινηματογράφων, θεάτρων, ξενοδοχείων κλπ., για την πραγματοποίηση εκδηλώσεων υπάγεται στο Φ.Π.Α., όπως διευκρινίστηκε με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.7.1987.

Επίσης, σύμφωνα με τη διάταξη της περίπτωσης ιστ' της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου, απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

Όσον αφορά στις παραδόσεις αγαθών που ενεργεί το Τ.Α.Π., από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτουν τα ακόλουθα:

Το Τ.Α.Π., ως Ν.Π.Δ.Δ., δεν υπόκειται στο φόρο προστιθέμενης αξίας για τις πράξεις που ενεργεί κατά την εκπλήρωση της αποστολής του, υπό την προϋπόθεση ότι δε στρεβλώνονται οι όροι του ανταγωνισμού. Ωστόσο, καθίσταται υποκείμενο στο φόρο

πρόσωπο στην περίπτωση που ασκεί κάποια από τις δραστηριότητες του Παραρτήματος Ι του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός αν αυτή είναι ασήμαντη.

Η διάθεση από το Τ.Α.Π. προς πώληση των παντός είδους αρχαιολογικών δημοσιευμάτων και αρχαιολογικών απεικονίσεων, καθώς και των εκμαγείων και λοιπών αντιγράφων αρχαίων αντικειμένων, έστω κι αν εκδίδονται ή παράγονται από το ίδιο το Τ.Α.Π., εμπίπτει στις διατάξεις της παραγράφου 6 του Παραρτήματος Ι του Κώδικα Φ.Π.Α. και καθιστά καταρχάς το Τ.Α.Π. υποκείμενο στο φόρο για αυτές τις πράξεις.

Εντούτοις, η έκδοση και πώληση, απευθείας από το Τ.Α.Π., **εξειδικευμένων επιστημονικών συγγραμμάτων** θεωρούνται, βάσει της παραγράφου 2 του άρθρου 3 του Κώδικα Φ.Π.Α., εκτός πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α., ως ασήμαντη δραστηριότητα, καθώς τα εν λόγω έντυπα, λόγω του εξειδικευμένου κοινού προς το οποίο απευθύνονται, δεν αποφέρουν στο Τ.Α.Π. σημαντικά έσοδα. Επίσης, δεν θεωρείται ότι προκαλείται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού από τη μη υπαγωγή στο φόρο των εν λόγω παραδόσεων, διότι δεν πραγματοποιούνται ανάλογες εκδόσεις από άλλους φορείς. Στο πλαίσιο αυτό διευκρινίζεται ότι και στην περίπτωση που οι εκδόσεις αυτές πωλούνται προς βιβλιοπωλεία του ελεύθερου εμπορίου για μεταπώληση, η παράδοσή τους από το Τ.Α.Π. δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., ο οποίος εισπράττεται και αποδίδεται από τα βιβλιοπωλεία αυτά κατά τη λιανική πώληση των εν λόγω εκδόσεων που υπάγεται στο Φ.Π.Α. με τον οικείο συντελεστή.

Όσον αφορά στις υπόλοιπες εκδόσεις ιστορικού και αρχαιολογικού ενδιαφέροντος, που πωλούνται από τα εκθετήρια που διατηρεί το Τ.Α.Π. εντός αρχαιολογικών χώρων και μουσείων, όπου το δικαίωμα εισόδου (εισιτήριο) απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α., δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 22.1.ιστ' του Κώδικα Φ.Π.Α., διευκρινίζεται ότι οι πωλήσεις αυτές απαλλάσσονται από το φόρο, ως παραδόσεις αγαθών που συνδέονται στενά με την παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής φύσεως.

Επισημαίνεται ότι την ίδια μεταχείριση έχουν και οι πωλήσεις εκδόσεων ιστορικού και αρχαιολογικού ενδιαφέροντος όλων των νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με πολιτιστικούς ή μορφωτικούς σκοπούς, εφόσον πραγματοποιούνται από εκθετήρια που διατηρούν στο χώρο όπου παρέχουν υπηρεσίες πολιτιστικής φύσεως.

Με την ίδια αιτιολογική βάση, απαλλάσσονται και οι πωλήσεις εκμαγείων και παντός τύπου αντιγράφων αρχαίων αντικειμένων, από τα εκθετήρια του Τ.Α.Π. εντός του αρχαιολογικού χώρου ή του μουσείου όπου εκτίθενται, ως στενά συνδεδεμένες με παροχή πολιτιστικών υπηρεσιών παραδόσεις, οι οποίες δεν στρεβλώνουν τους όρους του ανταγωνισμού, με την προϋπόθεση ότι τα αγαθά αυτά φέρουν ένδειξη ότι αποτελούν πιστά αντίγραφα αρχαίων έργων τέχνης ή αντικειμένων, των οποίων την πιστότητα ελέγχει και εγγυάται το Υπουργείο Πολιτισμού και διατίθενται αποκλειστικά από τα εκθετήρια του Τ.Α.Π. και όχι από λοιπά εμπορικά καταστήματα.

Οι πωλήσεις εκδόσεων ιστορικού και αρχαιολογικού ενδιαφέροντος, εκμαγείων και λοιπών αγαθών που πραγματοποιούνται εκτός μουσείων και αρχαιολογικών χώρων, όπως από τα καταστήματα που διέθετε το Τ.Α.Π. εκτός αρχαιολογικών χώρων και μουσείων, ή που πωλούνται προς άλλους υποκείμενους στο φόρο προς μεταπώληση, υπάγονται στο φόρο. Πρόκειται για φορολογητέες παραδόσεις αγαθών για τις οποίες το Τ.Α.Π. καθίσταται υπόχρεο στο φόρο και οφείλει να καταβάλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., με την εφαρμογή του οικείου συντελεστή, ανάλογα με τη δασμολογική κλάση στην οποία κατατάσσονται τα αγαθά.

Οι πωλήσεις ειδών τρίτων επί προμηθεία από τα εκθετήρια του Τ.Α.Π. εντός μουσείων και αρχαιολογικών χώρων υπάγονται στο Φ.Π.Α. και φορολογούνται με τον οικείο συντελεστή, καθώς ενδεχόμενη απαλλαγή τους θα οδηγούσε σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, δεδομένου ότι πρόκειται για αγαθά που πωλούνται και από εμπορικά καταστήματα. Συνεπώς, ο Φ.Π.Α. υπολογίζεται επί της συνολικής αξίας που εισπράττεται από το Τ.Α.Π. κατά την πώληση των ειδών τρίτων στους τελικούς αγοραστές. Με την εκκαθάριση που εκδίδει στη συνέχεια το Τ.Α.Π., σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ., αποδίδει στους τρίτους την αξία των πωλήσεών τους, περιλαμβανομένου του Φ.Π.Α που αναλογεί στις πωλήσεις αυτές και για το οποίο καθίστανται οι ίδιοι υπόχρεοι, και αναγράφει την προμήθειά του με τον αναλογούντα Φ.Π.Α., τον οποίο οφείλει να αποδίδει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ..

Όσον αφορά στα λοιπά έσοδα του Τ.Α.Π. που αναφέρονται ανωτέρω, διευκρινίζονται τα εξής:

Τα χρηματικά ποσά που εισπράττονται από το Τ.Α.Π. με την έκδοση αδειών για κινηματογραφήσεις, βιντεοσκοπήσεις και λήψεις φωτογραφιών εντός μουσείων, μνημείων και αρχαιολογικών χώρων, καθώς και για τη χρήση και δημοσίευση φωτογραφιών αρχαιολογικού περιεχομένου για εμπορική εκμετάλλευση σε έντυπες και ηλεκτρονικές εκδόσεις αποτελούν την αντιπαροχή έναντι της παραχώρησης συγκεκριμένου δικαιώματος στα πρόσωπα που αιτούνται της σχετικής αδείας, που, σύμφωνα με τις βασικές διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4 και 8 του Κώδικα Φ.Π.Α., συνιστά φορολογητέα παροχή υπηρεσιών, η οποία υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, όπως αυτός ισχύει κάθε φορά.

Ομοίως, σε Φ.Π.Α. υπάγονται τα έσοδα του Τ.Α.Π. από εκδηλώσεις που πραγματοποιούν τρίτοι σε αρχαία θέατρα και άλλους αρχαιολογικούς χώρους, καθώς η παραχώρηση των ανωτέρω χώρων για δοκιμές και παραστάσεις, συνιστά οικονομική δραστηριότητα, συγκεκριμένα ευκαιριακή μίσθωση των χώρων αυτών για την πραγματοποίηση εκδηλώσεων, η οποία υπάγεται σε κάθε περίπτωση στον κανονικό συντελεστή Φ.Π.Α.

Οι εκμισθώσεις αναψυκτηρίων εντός μουσείων και αρχαιολογικών χώρων συνιστούν μίσθωση ακινήτου που απαλλάσσεται από το φόρο δυνάμει της διάταξης του άρθρου 22.1.κστ' του Κώδικα Φ.Π.Α.

Επισημαίνεται ότι για όποιες πράξεις υπάγονται στο φόρο, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το Τ.Α.Π. έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που βαρύνει τις εισροές που σχετίζονται με τις πράξεις αυτές, ενώ δεν υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης για εισροές που αφορούν τις απαλλασσόμενες πράξεις του. Σε περίπτωση κοινών εισροών που χρησιμοποιούνται τόσο για φορολογητέες όσο και για απαλλασσόμενες πράξεις ασκείται μερικό δικαίωμα έκπτωσης, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Λόγω της μη ύπαρξης σαφών οδηγιών, η παρούσα εγκύκλιος ισχύει για πράξεις που πραγματοποιούνται από την έκδοσή της και μεταγενέστερα, συνεπώς δεν οφείλεται Φ.Π.Α. για τα παρελθόντα έτη υπό την προϋπόθεση ότι δεν εισπράχθηκε, ενώ φόρος που καταβλήθηκε δεν επιστρέφεται, ούτε συμψηφίζεται.

Οποιαδήποτε αντίθετη άποψη της διοίκησης που έχει εκφραστεί κατά το παρελθόν, παύει να ισχύει.

**Ο Υφυπουργός Οικονομικών
Δημ. Κουσελάς**

**Ακριβές αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας**