



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα

22.01.2018

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Αριθμός απόφασης:

773

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604537

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων(Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017)

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 28.09.2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «.....» ΑΦΜ:....., με έδρα κατά της α) με αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ για την χρήση 2010 β) με αρ./2017 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ για την χρήση 2011 γ) Της επιβολής σε καθεστώς Φ.Π.Α υποχρεωτικά και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την α) με αρ./2017 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ για την χρήση 2010 β) με αρ./2017 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ για την χρήση 2011 γ) Την επιβολή σε καθεστώς Φ.Π.Α υποχρεωτικά των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο.

Επί της από **28.09.2017** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την αρ./2017 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 5.191,80 ευρώ πλέον 6.230,16 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης) **σύνολο 11.421,96 ευρώ**, για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2010.
- Με την αρ./2017 Οριστική Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ , επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ποσού 2.7047,00 ευρώ πλέον 3.244,80 € (πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης) **σύνολο 5.948,80 ευρώ**, για την φορολογική περίοδο 1/1-31/12/2011

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η διαπίστωση των ανωτέρω προέκυψε κατόπιν της με αριθ...../2016 εντολής Τακτικού Ελέγχου Φορολ. Εισοδήματος της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ κατ' εφαρμογή των διατάξεων του αρθ.66 Ν.2238/94 καθώς και της ΑΥΟ ΠΟΛ. 1037/05 και ΠΟΛ. 1081/05 ,όπου προέκυψαν τα εξής:

- Η επιχείρηση δεν θεώρησε συνεπώς και δεν τήρησε τα βιβλία και τα στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 και 2011, για τον λόγο αυτό δεν έθεσε στην διάθεση του ελέγχου φορολογικά στοιχεία όπως πχ. Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών, Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών κ.λπ.

- Από τον έλεγχο μέσω της εφαρμογής intranet της Υπηρεσίας μας σχετικά με τις Συγκεντρωτικές Καταστάσεις Τιμολογίων Πελατών Προμηθευτών, καθώς και από κάποια στοιχεία δαπανών που προσκόμισε η επιχείρηση διαπιστώσαμε ότι η επιχείρηση έχει δηλωθεί από τρίτους ως πελάτης για σημαντικό πλήθος συναλλαγών και αξία συναλλαγών τις οποίες δεν συμπεριέλαβε στις δηλώσεις φόρου εισοδήματος και Φόρου Προστιθέμενης Αξίας των ελεγχόμενων χρήσεων 2010 και 2011.

Η επιχείρηση λόγω του ότι δεν θεώρησε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων, έθεσε στην διάθεση του ελέγχου πίνακες με τα ποσά τα οποία εισέπραξε από Ιδιώτες, Δήμους και Κοινότητες, χωρίς να προσκομίσει φορολογικά παραστατικά τα οποία να έχει εκδώσει η ίδια (η επιχείρηση) για τα έσοδα τα οποία εισέπραξε.

- Επίσης όσον αφορά τα έσοδα της επιχείρησης σύμφωνα με το καταστατικό της καθορίζονται ως εξής

Α. Η ετήσια εισφορά κάθε Δήμου -Κοινότητας, μέλους του Συνδέσμου ίση με το 2% επί των πραγματοποιηθέντων τακτικών εσόδων κατά το προηγούμενο έτος.

Β. Πρόσοδοι από την περιουσία του Συνδέσμου.

Γ. πρόσοδοι από φόρους, τέλη και δικαιώματα που επιβάλλονται υπέρ του Συνδέσμου.

Δ. Δωρεές, επιχορηγήσεις και εισφορές από το δημόσιο ή άλλους φορείς του δημοσίου τομέα ή άλλα νομικά ή φυσικά πρόσωπα.

Ε. Επιχορηγήσεις από φορείς του δημοσίου τομέα για την εκτέλεση έργων, την κάλυψη δαπανών τους και την πληρωμή αποδοχών του προσωπικού τους

Στ. Από την ένταξη προγραμμάτων του Συνδέσμου σε προγράμματα της ΕΟΚ.

Η επιχείρηση λόγω του ότι δεν θεώρησε και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία εσόδων, έθεσε στην διάθεση του ελέγχου πίνακες με τα ποσά τα οποία εισέπραξε από Ιδιώτες, Δήμους και Κοινότητες, χωρίς να προσκομίσει φορολογικά παραστατικά τα οποία να έχει εκδώσει η ίδια (η επιχείρηση) για τα έσοδα τα οποία εισέπραξε.

Από τους άνω πίνακες προκύπτει ότι τα συνολικά ποσά των εσόδων του για την χρήση 2010 είναι τα εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ
τέλη εναπόθεσης απορριμμάτων δήμων	192.102,67
τέλη εναπόθεσης απορριμμάτων ιδιωτών	47.198,16
ετήσια έκτακτη εισφορά δήμων	430.519,58
χρηματοδοτήσεις	1.188.889,76
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2010	1.858.710,17

Και για την χρήση 2011 είναι τα εξής:

ΠΡΟΕΛΕΥΣΗ ΑΠΟΡΡΙΜΜΑΤΩΝ	ΣΥΝΟΛΙΚΑ ΠΟΣΑ
τέλη εναπόθεσης απορριμμάτων	1.080.800,00
τακτική εισφορά	80.000,00
χρηματοδοτήσεις	271.511,19
τέλη εναπόθεσης απορριμμάτων ιδιωτών	20.800,00
ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ ΧΡΗΣΗΣ 2011	1.453.111,19

Κατά των ανωτέρω πράξεων ο προσφεύγων κατέθεσε την/28.09.2017 ενδικοφανή προσφυγή με την οποία ζητά την ακύρωση τους για τους εξής λόγους:

- Ο διαχωρισμός μεταξύ Δημοσίου και Ιδιωτών, δεν υφίσταται εφόσον αποδεδειγμένα δεν επέβαλαν ΦΠΑ κατά την είσπραξη των αμοιβών τους από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν υποχρεούνται να αποδώσουν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν μέχρι 31.12.2011.

Ο αποδεδειγμένα δεν επέβαλε Φ.Π.Α κατά την συγκεκριμένη περίοδο (2010 και 2011). Επί πλέον έχει υπολογισθεί η επιβολή Φ.Π.Α στο συνολικό ποσό των εσόδων που δεν έχει γίνει εσωτερική υφαίρεση για τον υπολογισμό του

- Ο φορέας με την επωνυμία Σύνδεσμος Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων ως ΝΠΔΔ, που εκ του καταστατικού της νομοθετικής ιδρύσεως του, επιτελεί δημόσιο σκοπό, είναι οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν επιτελεί εμπορική δραστηριότητα και για όλα όσα αναλυτικά εκτίθενται κατωτέρω δεν υπάγεται σε καθεστώς Φ.Π.Α. και όλως εσφαλμένως σύμφωνα με την τεκμηρίωση της Έκθεσης Ελέγχου Φ.Π.Α, οι προσβαλλόμενες πράξεις υπάγουν τον φορέα στο καθεστώς ΦΠΑ.

- 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

Συνοπτικά :

α) ο Συνδέσμος Διαχείρισης Στερεών & Αποβλήτων έχει ως κύριο και ιδιαίτερος σκοπό νομοθετικά την υγειονομική ταφή των απορριμμάτων (maximum αποτελεσματικότητα με minimum κόστος).

-Τα έσοδα του ΣΥ.ΑΙ.Σ.Α προέρχονται: 1) Από Εισφορές 2) Από τα Ανταποδοτικά Τέλη Καθαριότητας που εισπράττει ο Δήμος.

- Οι κανόνες ανταγωνισμού στον ιδιωτικό τομέα που σκοπό έχουν το κέρδος και μάλιστα την μεγιστοποίηση του κέρδους, θα παρακώλυαν την επίτευξη του ιδιαίτερου σκοπού που είναι το συμφέρον του δημότη (μεγιστοποίηση αποτελεσματικότητας με μειωμένο κόστος).

β) Η Επιβολή Φ.Π.Α της τάξης του 24% αυτομάτως επιβάλλει επιβάρυνση του προϋπολογισμού των Δήμων, με συνέπεια την αύξηση των ανταποδοτικών τελών και την διαστρέβλωση της οικονομικής

και κοινωνικής πολιτικής των Δήμων και του Κράτους, καθώς ο έχει ως μοναδικό έσοδο ως ανωτέρω περιγράφεται τα τέλη και την ετήσια εισφορά των μελών-δήμων.

γ) Σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρ.2 του άρθρου 14 ν.4071/2012 :

- Παραγραφή - Κατά χρόνο αναρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης όπως προβεί σε έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου
- Μη νόμιμη αιτιολογία των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ.1 α' Ν.2859/2000(παλαιές διατάζει άρθρο 3 παρ.1 -περ. α Ν. 1642/86): Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Σύμφωνα με το ανωτέρω άρθρο καθορίζεται ο υποκείμενος στο ΦΠΑ και ειδικότερα με την περ. α' της παρ.1 του άρθρου αυτού, στο φόρο αυτό υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (κέρδος ή ζημία).

Η έννοια του υποκείμενου που χρησιμοποιείται στον Φ.Π.Α. είναι ευρύτερη από την έννοια του επιτηδευματία, που χρησιμοποιείται για τις ανάγκες του ΚΒΣ ή ΚΦΑΣ. κατά περίπτωση, ή από την υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων για τα πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα κατά το άρθρο 13 του ΚΦΔ. καθώς περιλαμβάνει και τα πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Οι προϋποθέσεις για να θεωρείται κάποιος υποκείμενος στον ΦΤΤΑ είναι οι εξής:

- α) να ασκεί οικονομική δραστηριότητα,
- β) να ενεργεί ανεξάρτητα και όχι να παρέχει εξαρτημένη εργασία,
- γ) να είναι φυσικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων ανεξάρτητα από την μορφή του .

δ) δεν ενδιαφέρει ο σκοπός (κερδοσκοπικός ή μη) που επιδιώκεται ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής. Υποκείμενοι στο φόρο μπορεί να είναι και οι συνεταιρισμοί οποιασδήποτε μορφής, γιατί το να χαρακτηριστεί κάποιο φυσικό ή νομικό πρόσωπο ως υποκείμενος στο φόρο δεν ασκεί καμία επίδραση αν αυτό επιδιώκει κερδοσκοπικό ή όχι σκοπό . Διευκρινίζεται σχετικά ότι δεν έχει σημασία πως χαρακτηρίζονται οι αμοιβές αυτές στη φορολογία εισοδήματος. Οι δύο φορολογίες (ΦΠΑ και εισόδημα) είναι ανεξάρτητες, για αυτό και στο ΦΠΑ φορολογούνται όλες οι δραστηριότητες ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παρ.2 του άρθρου 3 το Δημόσιο και τα Ν. Π.Δ.Δ. θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις δραστηριότητες τους εκείνες για τις οποίες η τυχόν μη υπαγωγή τους στον φόρο θα οδηγούσε σε στρεβλώσεις των όρων του ανταγωνισμού.

Αν δηλαδή τα πρόσωπα αυτά ενεργούν μία πράξη με καθαρά ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια, η οποία όταν πραγματοποιείται από ιδιωτικό φορέα υπάγεται σε ΦΠΑ, τότε τα πρόσωπα αυτά που ενεργούν την πράξη αυτή καθίστανται υποκείμενα στο φόρο. Με την παρ. 3 του άρθρου 3 ορίζεται ότι η εξαίρεση από το ΦΠΑ του Δημοσίου και των Ν.Γ.Τ.Δ.Δ. αφορά μόνο τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση της δημόσιας εξουσίας και όχι τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που ενεργούν κατά την άσκηση επιχειρηματία δραστηριότητας η οποία ασκούμενη από ιδιώτη θα υπαγόταν στο ΦΠΑ.

Επομένως, το Δημόσιο, Ο.Τ.Α. και τα άλλα Ν.Π.Δ.Δ. εξαιρούνται από το ΦΠΑ για τέλη που εισπράττουν κατά την έκδοση διαφόρων πιστοποιητικών, για τα δημοτικά τέλη και άλλα παρόμοια τέλη, δικαιώματα εισφοράς που εισπράττουν σε άλλες παρόμοιες περιπτώσεις, που ενεργούν μέσα στα πλαίσια άσκησης της δημόσιας εξουσίας. Αντίθετα υπάγονται στο φόρο για δραστηριότητες που

ασκούν ως επιχειρηματικοί φορείς, όπως υπάγεται στο φόρο και κάθε άλλο πρόσωπο που ασκεί την ίδια δραστηριότητα.

Οι δραστηριότητες αυτές δεν μπορούν να θεωρηθούν ως άσκηση δημόσιας εξουσίας αλλά δραστηριότητες με καθαρά χρηματοοικονομικά κριτήρια και η τυχόν μη υπαγωγή τους στο Φ.Π.Α. θα οδηγούσε σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 4 παρ.2 Ν.4308/12 ορίζει ότι:

2. Το Δημόσιο, οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δημοτικές κοινωφελείς επιχειρήσεις ή αμιγείς δημοτικές επιχειρήσεις που υπόκεινται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#), Α' 248) και εφόσον αποδεδειγμένα δεν επέβαλαν ΦΠΑ κατά την είσπραξη των αμοιβών τους από τους αντισυμβαλλόμενους, δεν υποχρεούνται να αποδώσουν το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που αναλογεί στις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν μέχρι 31.12.2011. Πράξεις επιβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ή προστίμων που αφορούν στις παραπάνω υπηρεσίες και έχουν εκδοθεί για την ανωτέρω χρονική περίοδο, εφόσον δεν έχουν καταστεί με οποιονδήποτε τρόπο οριστικές μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος, παύουν να ισχύουν. Ποσά που έχουν βεβαιωθεί βάσει πράξεων, που σύμφωνα με τα ανωτέρω παύουν να ισχύουν, διαγράφονται.

Ποσά που καταβλήθηκαν για την αιτία αυτή δεν επιστρέφονται ούτε συμψηφίζονται.

Επειδή αναφορικά με την ως άνω διάταξη η Διοίκηση παρείχε εξηγήσεις με την **ΠΟΛ. 1021/2013** διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα ακόλουθα:

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 31η 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. [4038/2012](#), 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.

Επειδή η διάταξη του αρθ. 4 παρ.2 Ν.4308/12 και η ΠΟΛ. 1021/2013 κάνει αναφορά για αντισυμβαλλόμενους χωρίς να τους διαχωρίζει σε ιδιώτες η Δημόσιο.

Επειδή ο έλεγχος δέχεται ότι δεν αποδεικνύεται ότι έχει επιρρίψει ΦΠΑ στα τέλη εναπόθεσης απορριμμάτων των Δήμων και Κοινοτήτων, για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2010 και 2011 λόγω του ότι δεν τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου στοιχεία εσόδων από την επιχείρησης το ίδιο θα πρέπει να δεχτεί και για τα τέλη εναπόθεσης απορριμμάτων που εισπράχθηκαν από ιδιώτες.

Αποφασίζουμε

την αποδοχή με αρ. πρωτ. /28.09.2017 ενδικοφανούς προσφυγής του «.....» ΑΦΜ:..... κατά των με αρ. /2017 και /2017 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α του κ. Προϊσταμένου της ΔΟΥ ΚΕΡΚΥΡΑΣ για τις χρήσεις 2010 και 2011.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση

ΦΟΡΟΛ.ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2010

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α

Κύριος Φόρος και Προσθ. φόρος

0,00 ευρώ

ΦΟΡΟΛ.ΠΕΡΙΟΔΟΣ 2011

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α

Κύριος Φόρος και Προσθ. φόρος

0,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της

