



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄ ΦΠΑ

Ταχ. Δ/νση : Σίνα 2 – 4  
Ταχ. Κώδικας : 10672 Αθήνα  
Πληροφορίες :  
Τηλέφωνο : 213 2122400  
Fax : 210 3645413  
E-Mail : [dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr](mailto:dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr)  
Url : [www.aade.gr](http://www.aade.gr)

ΕΞ. ΕΠΕΙΓΟΝ

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:

Αθήνα, 05/12/2019

Ε. 2197

ΠΡΟΣ Ως προς τον πίνακα διανομής

**Θέμα: Εφαρμογή διατάξεων του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ στις προγραμματικές συμβάσεις των Φορέων Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων**

Σε σχέση με το ανωτέρω θέμα, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις των άρθρων 2,3,4, 5 και 8 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ.ν.2859/2000), όπως ισχύει, η εξ επαχθούς αιτίας παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από πρόσωπο που ασκεί με τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα αποτελεί αντικείμενο του ΦΠΑ, εκτός αν πρόκειται για παράδοση αγαθών και παροχή υπηρεσιών από το Δημόσιο, τους ΟΤΑ και λοιπά ΝΠΔΔ στο πλαίσιο εκπλήρωσης της αποστολής τους ως φορείς άσκησης δημόσιας εξουσίας, η οποία δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ, υπό την αναγκαία προϋπόθεση ότι η μη επιβολή ΦΠΑ δεν προκαλεί στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

2. Σύμφωνα με νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΔΕΕ) στην υπόθεση C-174/14, η παροχή υπηρεσιών από ανώνυμη εταιρεία, που ιδρύθηκε αποκλειστικά με δημόσια κεφάλαια, προς την Περιφέρεια, η οποία ελέγχει κατά 100% το μετοχικό κεφάλαιο της εταιρείας αυτής, επί θεμάτων σχεδιασμού και διαχείρισης της Περιφερειακής Υπηρεσίας Υγείας, σύμφωνα με τις προγραμματικές συμβάσεις που συνήφθησαν μεταξύ της εταιρείας και της Περιφέρειας, υπόκειται στον κανόνα της μη υπαγωγής στον φόρο προστιθέμενης αξίας στο πλαίσιο άσκησης δημόσιας εξουσίας (άρθρο 13, παρ. 1, της Οδηγίας ΦΠΑ 2006/112/ΕΚ), στην περίπτωση που μπορεί να θεωρηθεί ότι η εταιρεία αυτή πρέπει να χαρακτηριστεί ως οργανισμός δημοσίου δικαίου και ασκεί την εν λόγω δραστηριότητα ως δημόσια εξουσία, στο μέτρο που η απαλλαγή της ίδιας δραστηριότητας δεν μπορεί να οδηγήσει σε σημαντικές στρεβλώσεις του ανταγωνισμού.

Στο σκεπτικό της ανωτέρω απόφασης του ΔΕΕ αναφέρονται οι παράμετροι που πρέπει να ληφθούν υπόψη προς τον σκοπό αυτόν, συγκεκριμένα η διενέργεια πράξεων που εμπίπτουν στα προνόμια δημόσιας εξουσίας (σκέψεις 57 – 58), ο περιορισμός της πραγματικής αυτοτέλειας της εταιρείας λόγω του ότι το κεφάλαιό της, από το οποίο αποκλείονται οι συμμετοχές ιδιωτών, ελέγχεται κατά 100% από τον δημόσιο φορέα που την έχει συστήσει και που είναι σχεδόν ο μόνος πελάτης, οπότε και επηρεάζει καθοριστικά τις δραστηριότητες της εταιρείας (σκέψη 63), η ύπαρξη νομικού πλαισίου για την εταιρεία από το οποίο να προκύπτει ότι η θέση του ιδιωτικού δικαίου είναι δευτερεύουσα σε σχέση με τη θέση των

κανόνων που θεσπίζουν το νομικό καθεστώς της εταιρείας ως δημόσιας επιχείρησης (σκέψη 65) και η εκτέλεση των υπηρεσιών αποκλειστικά από την εταιρεία σύμφωνα με την εκ του νόμου αποστολή της, χωρίς να ανατίθεται σε ιδιώτες επιχειρηματίες μέσω διαδικασίας διαγωνισμού (σκέψη 66). Βέβαια, ως παρέκκλιση από τον γενικό κανόνα της υπαγωγής στον ΦΠΑ κάθε δραστηριότητας οικονομικής φύσεως, οι διατάξεις περί μη υπαγωγής στον ΦΠΑ λόγω άσκησης δημόσιας εξουσίας πρέπει να ερμηνεύονται στενά (σκέψη 49).

**3.** Οι Φορείς Διαχείρισης Στερεών Αποβλήτων (ΦΟΔΣΑ) του ν.4555/2018 (ΦΕΚ Α' 133/19.07.2018), συνιστώνται είτε ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου με τη μορφή συνδέσμου, είτε ως επιχειρήσεις ΟΤΑ με τη μορφή ανώνυμης εταιρείας, στο μετοχικό κεφάλαιο της οποίας συμμετέχουν μόνο ΟΤΑ α' βαθμού (παρ. 4, άρθρου 236 του ν.4555/2018). Ανεξαρτήτως νομικής μορφής, οι ΦΟΔΣΑ, όπως ρητά ορίζεται στην παράγραφο 2 του άρθρου 225 του ν.4555/2018, έχουν κοινωφελή και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και λειτουργούν χάριν του δημοσίου συμφέροντος. Από τις διατάξεις του ίδιου νόμου καθορίζεται και η τιμολογιακή πολιτική των ΦΟΔΣΑ, στη βάση των οποίων οι ΦΟΔΣΑ προσδιορίζουν το κόστος διαχείρισης ανά τόνο έτσι ώστε να καλύπτουν το κόστος λειτουργίας τους πλέον της δημιουργίας των απαιτούμενων αποθεματικών για την αποκατάσταση των υποδομών τους (παρ. 2-5, άρθρου 237 του ν.4555/2018) και παρέχεται η δυνατότητα να συνάπτουν προγραμματικές συμβάσεις του άρθρου 100 του ν.3852/2010 με αντικείμενο αρμοδιότητες επί αστικών στερεών αποβλήτων αποκλειστικά με δήμους – μέλη τους ή με την περιφέρεια στην οποία ανήκουν (παρ. 3, άρθρου 246 του ν.4555/2018).

**4.** Λαμβανομένου υπόψη του ανωτέρω ειδικού νομικού πλαισίου των ΦΟΔΣΑ σε σχέση με τη νομολογία του ΔΕΕ στην υπόθεση C-174/14, γίνεται δεκτό ότι οι ΦΟΔΣΑ, για τις προγραμματικές συμβάσεις που βάσει του ν.4555/2018 συνάπτουν για αρμοδιότητες επί αστικών στερεών αποβλήτων με δήμους - μέλη τους ή την περιφέρεια στην οποία ανήκουν, δεν θεωρούνται υποκείμενοι στον ΦΠΑ κατά την έννοια και υπό τους όρους των παραγράφων 2 και 3 του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ περί μη υπαγωγής στον ΦΠΑ των παραδόσεων αγαθών και των παροχών υπηρεσιών που ενεργούν οι φορείς που ασκούν δημόσια εξουσία στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους. Η ανωτέρω εξαίρεση των ΦΟΔΣΑ από τον ΦΠΑ ως φορέων άσκησης δημόσιας εξουσίας εξαρτάται από τη μη στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των ιδιωτικών επιχειρήσεων που για την ίδια δραστηριότητα υπάγονται στον ΦΠΑ. Όπως έχει ήδη διευκρινισθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1021/2013, 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.

Εν προκειμένω, προγραμματικές συμβάσεις που συνάπτονται κατά τα ανωτέρω για υπηρεσίες σε σχέση με τα αστικά στερεά απόβλητα οι οποίες δεν παρέχονται και από ιδιωτικές επιχειρήσεις παρά μόνο από τους ΦΟΔΣΑ στο πλαίσιο των αρμοδιοτήτων τους, σύμφωνα με το ν.4555/2018, δεν υπάγονται στον ΦΠΑ. Αντιθέτως, όσον αφορά σε προγραμματικές συμβάσεις που συνάπτονται κατά τα ανωτέρω με αντικείμενο υπηρεσίες σε σχέση με τα αστικά στερεά απόβλητα, οι οποίες παρέχονται και από ιδιωτικές επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στην περιοχή που εμπίπτει στη χωρική αρμοδιότητα των ΦΟΔΣΑ, η υπαγωγή ή μη αυτών σε ΦΠΑ θα πρέπει να εξετάζεται κατά περίπτωση σε σχέση με το ενδεχόμενο της στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού σε βάρος των εν λόγω ιδιωτικών επιχειρήσεων που παρέχουν τις ίδιες υπηρεσίες και υπό τους ίδιους όρους, βάσει των διευκρινίσεων που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ. 1021/2013. Στην περίπτωση που προκύπτει ότι οι υπηρεσίες των ΦΟΔΣΑ ανταγωνίζονται πραγματικά αυτές των ιδιωτικών επιχειρήσεων όσον αφορά στην ποιότητα και στις τιμές, τότε θα υπάγονται στον ΦΠΑ και οι υπηρεσίες των ΦΟΔΣΑ.

Επισημαίνεται ότι οι ΦΟΔΣΑ, για τις προγραμματικές συμβάσεις που συνάπτουν χωρίς ΦΠΑ δυνάμει του άρθρου 3 του Κώδικα ΦΠΑ, δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών εισροών τους, συνεπώς ο ΦΠΑ των εισροών αυτών αποτελεί κόστος για τους φορείς αυτούς.

**Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΑΔΕ  
Γ. ΠΙΤΣΙΛΗΣ**

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**

**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ μόνο ο αριθ. 5 (όλες οι Δ.Ο.Υ.)
2. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ.

**II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ**

1. Αποδέκτες Πίνακα Α' μόνο οι αριθ. 1 και 4
2. Αποδέκτες Πίνακα Β'
3. Αποδέκτες Πίνακα Γ' οι αριθ. 1 έως και 4
4. Αποδέκτες Πίνακα Ζ'
5. Αποδέκτες Πίνακα Η'
6. Αποδέκτες Πίνακα Θ' μόνο οι αριθ. 6, 5, 10, 17 και 18
7. Αποδέκτες Πίνακα Ι', μόνο ο αριθ. 3
8. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών
9. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών
10. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας
11. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ»

**III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ**

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων
2. Γραφείο κ. κ. Γενικών Διευθυντών
3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε
4. ΔΕΕΦ – ΤΜΗΜΑ Α' «ΦΠΑ»