

ΣΤΑΜΑΤΗΣ ΕΜΜΑΝΟΥΗΛ ΠΙΤΣΙΛΚΑΣ
Δ Ι Κ Η Γ Ο Ρ Ο Σ
 Δευκαλίωνος 9 – ΛΑΡΙΣΑ – Τ.Κ. 41 222
 Τηλ. 2410 531269 - 610181 & 6932 751805 – Fax : 2410531269
 e-mail : pitsilkas@yahoo.gr

Λάρισα 27 – 1 - 2009

Αριθμ. Γνωμ. : – 385 –

ΠΡΟΣ ΤΗΝ

Ε.Δ.Ε.Υ.Α.

Παπακυριαζή 37-43 – ΛΑΡΙΣΑ

Γ Ν Ω Μ Ο Δ Ο Τ Η Σ Η

ΘΕΜΑ : Ερώτημα της Δ.Ε.Υ.Α. σχετικά με την υποχρέωσή της να καταβάλλει τον αναλογούντα Φ.Π.Α., σε εκδοθέντα υπ' αυτής τιμολόγια είσπραξης.

Σχετ. : Το με αριθμό πρωτ. 5969/857/14-11-2008 έγγραφο της Δ.Ε.Υ.Α.

A.- Απαντώντας στο ανωτέρω ερώτημα, αναφέρω τα ακόλουθα :

Έχοντας υπόψη τις παρακάτω διατάξεις :

1.- Τις διατάξεις των § 1 και 3 του άρθρου 2 του Π.Δ. 186/1992, (Φ.Ε.Κ. Α' /84/1992), «Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων», σύμφωνα με τις οποίες :

Άρθρο 2 - Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων.

1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία,

τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν.

2.- Το εδάφιο α΄ της § 4 του άρθρου 29 του Ν. 1642/1986, (Φ.Ε.Κ. Α΄/125/1986), «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις», σύμφωνα με το οποίο :

Άρθρο 29 - Υποχρεώσεις των υποκείμενων στο φόρο.

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

3.- Την § 1 του άρθρου 1 του Ν. 1069/1980, (Φ.Ε.Κ. Α΄/191/23-8-1980), «Περί κινήτρων δια την ίδρυσιν Επιχειρήσεων Υδρεύσεως και Αποχετεύσεως», σύμφωνα με την οποία :

Άρθρον 1 - Αντικείμενον - φορείς - αρμοδιότης.

1. Δια την άσκησιν των πάσης φύσεως δραστηριοτήτων του κυκλώματος υδρεύσεως και αποχετεύσεως οικιστικών κέντρων της Χώρας, εξαιρέσει των πόλεων Αθηνών, Θεσσαλονίκης και Βόλου και των μειζόνων αυτών περιοχών, δύναται να συνιστώνται κατά την παράγραφον 3 του παρόντος άρθρου εις εκάστον Δήμον ή Κοινότητα της Χώρας ή υπό πλειόνων Δήμων ή Κοινοτήτων ή Δήμων και Κοινοτήτων ενιαία επιχειρήσεις υδρεύσεως και αποχετεύσεως. Αι ανωτέρω Επιχειρήσεις αποτελούν ίδια Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου κοινωφελούς χαρακτήρος, διεπόμενα υπό των κανόνων της Ιδιωτικής οικονομίας, εφ' όσον δεν ορίζεται άλλως υπό νόμου.

B.- Σύμφωνα με τα διδόμενα από την Δ.Ε.Υ.Α. πραγματικά περιστατικά :

Η Δημοτική Επιχείρηση Ύδρευσης και Αποχέτευσης κατήρτισε τις με αριθμούς 6979/31-12-2007, 2328/16-5-2008 και 2329/16-5-2008 Προγραμματικές Συμβάσεις, εκ των οποίων, η μεν πρώτη εξ αυτών, υπογράφηκε μεταξύ της επιχείρησης, του Δήμου και του Ελληνικού Δημοσίου, ενώ οι δυο άλλες, μεταξύ της επιχείρησης και του Δήμου.

Αντικείμενο των παραπάνω Προγραμματικών Συμβάσεων ήταν, της μεν πρώτης, η ύδρευση ορεινών δημοτικών διαμερισμάτων, προϋπολογισμού 300.000 €, καθώς και η κατασκευή εσωτερικού δικτύου ύδρευσης στα δημοτικά διαμερίσματα ..., προϋπολογισμού 170.000 €, της δεύτερης, η καλλιέργεια πηγών στο Δ.Δ. ..., προϋπολογισμού 9.000 € και της τρίτης, η προμήθεια και εγκατάσταση συστημάτων χλωρίωσης στα ορεινά Δ.Δ. του Δήμου, προϋπολογισμού 35.000 €.

Οι ως άνω Προγραμματικές Συμβάσεις καταρτίσθηκαν και υπογράφηκαν σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 225 του Ν. 3643/2006 «Δημοτικός και Κοινοτικός Κώδικας», σε δε σχετική διάταξή τους περιλαμβάνεται ο όρος, ο οποίος αυτολεξεί αναφέρεται ως εξής : «Επισημαίνεται ότι, επειδή πρόκειται για επιχορήγηση, το τιμολόγιο της Δ.Ε.Υ.Α. δεν περιλαμβάνει Φ.Π.Α.».

Σε εκτέλεση των παραπάνω Προγραμματικών Συμβάσεων, των οποίων φορέας υλοποίησης είναι η Δ.Ε.Υ.Α., εκδόθηκαν από την επιχείρηση τα με αριθμούς 54/8-10-2008, 55/8-10-2008 και 56/8-10-2008 τιμολόγια είσπραξης και καταβολής του τιμήματος από τον Δήμο, χωρίς να προσδιορίζεται σ' αυτά ο αναλογούν Φ.Π.Α., ενόψει της συμφωνίας που έγινε με τη σχετική διάταξη που συμπεριλήφθη στις παραπάνω τρεις προγραμματικές συμβάσεις, της οποίας επιχορήγηση όμως, η οποία προέρχεται από διάφορα Αναπτυξιακά Προγράμματα, ΕΠΤΑ, ΘΗΣΕΑΣ κλπ., δικαιούχος είναι ο Δήμος Καλαμάτας και όχι η Δ.Ε.Υ.Α.

Πλην όμως η Επίτροπος του Ν. Μεσσηνίας, με την με αριθμό 78/23-10-2008 Πράξη της, δεν ενέκρινε την πληρωμή των παραπάνω τιμολογίων, με την αιτιολογία ότι τα αναγραφόμενα ποσά των τιμολογίων αυτών δεν υπήχθησαν στον αναλογούντα Φ.Π.Α.

Βάσει των ανωτέρω και ενόψει των διατάξεων των άρθρων 35 παρ. 1 και 2, 48 παρ. 6 του Ν. 2859/2000 «Κώδικας Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», στον οποίο κωδικοποιήθηκαν όλες οι διατάξεις του βασικού νόμου

1642/1986 όπως είχαν τροποποιηθεί με διάφορα νομοθετήματα μέχρι την κωδικοποίησή τους, σε συνδυασμό με εκείνη του άρθρου 225 του Ν. 3463/2006, η Δημοτική Επιχείρηση Ύδρευσης και Αποχέτευσης ερωτά εάν τα τιμολόγια που θα εκδώσει η Δ.Ε.Υ.Α.Κ. προς το Δήμο για την είσπραξη χρημάτων θα επιβαρύνεται με Φ.Π.Α. ή όχι ;

Γ.- Με βάση τα όσα εκτέθηκαν παραπάνω, από τα στοιχεία που έχουν δοθεί και σε συνδυασμό με τις προεκτεθείσες διατάξεις, αναφέρω τα ακόλουθα :

Σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 3 του άρθρου 2 του Κ.Β.Σ. «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο <επιτηδευματίας>, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση και 3. Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν».

Εξάλλου στις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 29 του ν. 1642/1986 (ήδη άρθρο 36 παρ. 4 του Ν. ΚώδΦΠΑ), «4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης: α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.».

Από το συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει σαφώς ότι, όσοι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά και οι αστικές εταιρείες που έχουν οικονομικό σκοπό θεωρούνται επιτηδευματίες και υποχρεούνται στις γενικές υποχρεώσεις ως προς τα βιβλία και στοιχεία του Κ.Β.Σ., τα δε νομικά πρόσωπα, που κατά το καταστατικό τους δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα και οι όμοιες ενώσεις προσώπων υποχρεούνται μόνο στην

έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των ειδικά γι' αυτά οριζομένων στον ίδιο Κώδικα. Σε κάθε όμως περίπτωση, με εξαίρεση το Δημόσιο, ακόμη δηλαδή όταν πρόκειται για τα τελευταία νομικά πρόσωπα ή ενώσεις, εφόσον ορισμένη δραστηριότητά τους υπάγεται στο Φ.Π.Α., ως προς αυτή και μόνον, θεωρούνται επιτηδευματίες και υποχρεούνται στην τήρηση των βιβλίων και στοιχείων της παρ. 1 του άρθρου 2 του Κώδικα.

Περαιτέρω, όπως κάθε Δημοτική Επιχείρηση Ύδρευσης και Αποχέτευσης έτσι και εν προκειμένω η Δ.Ε.Υ.Α., υπάγονται στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α., θεωρώντας συγχρόνως βιβλία και στοιχεία παροχής υπηρεσιών και εκδίδοντας τιμολόγια για παροχή των υπηρεσιών, συνάγεται ρητά ότι κατά τον πλέον εμφανή τρόπο, αποδέχονται τη συνδρομή στο πρόσωπο της ιδιότητας των υποκειμένων στο φόρο, δηλαδή των επιθυμούντων να ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα και δη, κυρίως, στον τομέα της παροχής υπηρεσιών ύδρευσης και αποχέτευσης, με συνακόλουθη συνέπεια την αντίστοιχη εξουσία του αρμόδιου φορολογικού οργάνου προς έλεγχό τους και έκδοση των σχετικών πράξεων επιβολής του Φ.Π.Α.

Κατόπιν των ανωτέρω, εφόσον η Δ.Ε.Υ.Α. δηλώνει και στην πραγματικότητα ασκεί οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη στο καθεστώς του Φ.Π.Α., όπως εν προκειμένω συμβαίνει κατά την κατάρτιση και υλοποίηση των παραπάνω τριών (3) Προγραμματικών Συμβάσεων, πρέπει να θεωρείται επιτηδευματίας και συνεπώς υποχρεούται στην εκπλήρωση των σχετικών υποχρεώσεών της, δηλαδή στην έκδοση από αυτήν, των σχετικών τιμολογίων είσπραξης, συμπεριλαμβανομένου του αναλογούντος στον καθένα τιμολόγιο του Φ.Π.Α.,

Ο νομικός σύμβουλος της Ε.Δ.Ε.Υ.Α.