



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΜΕΝΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ  
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ  
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ

Επείγον

Θεσσαλονίκη, 29.01.2015

Αρ. Πρωτ: 120845

Ταχ. Δ/ση : Τ. Οικονομίδη- Καθ.  
Ρουσίδη 11  
Ταχ. Κώδικας : 541 10  
Πληροφορίες : Μυλωνά Αλεξάνδρα  
Τηλέφωνο : 2313 309210, 309208  
Τέλεφαξ : 2310 422102

**ΠΡΟΣ:**

1. Δήμους Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας - Θράκης
2. Περιφέρεια Κεντρικής Μακεδονίας (με την παράκληση να ενημερώσει τις Περιφερειακές Ενότητες αρμοδιότητάς της)
3. Περιφέρεια Ανατολικής Μακεδονίας - Θράκης (με την παράκληση να ενημερώσει τις Περιφερειακές Ενότητες αρμοδιότητάς της)

**ΚΟΙΝ. :**

1. Τμήματα Διοικητικού Οικονομικού Νομών Αποκεντρωμένης Διοίκησης Μακεδονίας Θράκης.
2. Τμήμα Τοπ. Αυτ/σης & Ν.Π.Δ.Δ. Κομοτηνής.

**ΘΕΜΑ :** «Κοινοποίηση των διατάξεων της παρ. 10 του άρθρου 1 του Ν. 4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160), σχετικά με αντιστροφή της υποχρέωσης στην περίπτωση τεχνικών έργων για λογαριασμό του δημοσίου, ΟΤΑ και λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου».

**ΣΧΕΤ. :** Το αριθμ. πρωτ. 1253/10-12-2014 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης του Υπουργείου Οικονομικών.

Σας αποστέλλουμε το ανωτέρω σχετικό έγγραφο, αναφορικά με το αντικείμενο του θέματος, για δική σας ενημέρωση και πιστή εφαρμογή.

Με Εντολή  
Γενικού Γραμματέα Α.Δ.Μ.Θ.  
Η Προϊσταμένη Τμήματος Προσωπικού

Μαρία Τσιάρα



ΑΠΟΚΕΝΤΡΩΜΕΝΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗ  
ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ  
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΣΩΤΕΡΙΚΗΣ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑΣ  
Ακριβές αντίγραφο  
Μ.Ε.Γ.Γ.  
Η Προϊσταμένη Γραμματείας και  
Τηλεφόρησης Πράξης  
της Διεύθυνσης Διοίκησης  
Γασπαρίδης Κων/νος  
ΤΕ Διοικ. - Λογιστικού

Αποστολή

ΚΕΝΤΡΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ  
 ΜΑΚΕΔΟΝΙΑΣ - ΘΡΑΚΗΣ  
 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
 ΑΡΙΘ. ΠΡΟΤ. 190845  
 Ημερομηνία 21/10/2014



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
 ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
 ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
 ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ  
 1. ΥΠΟΔ/ΝΣΗ Β' - ΕΜΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
 ΤΜΗΜΑ Α' - ΦΠΑ  
 2. ΑΥΤΟΤΕΛΕΣ ΤΜΗΜΑ Β' - ΚΦΑΣ

Αθήνα, 10/12/2014

ΠΟΛ. 1253

ΠΡΟΣ: Π.Δ

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4  
 Ταχ. Κώδικας : 106 72 ΑΘΗΝΑ  
 Πληροφορίες : Σ. Κουρβετάρη  
 Θ. Γκαραβέλας  
 Τηλέφωνο : 210 - 3645615/378  
 Fax : 210 - 3645413  
 E-Mail : [dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr](mailto:dfpa.a1@1992.syzefxis.gov.gr)

Θέμα: Κοινοποίηση των διατάξεων της παραγράφου 10 του άρθρου 1 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160), σχετικά με την αντιστροφή της υποχρέωσης στην περίπτωση τεχνικών έργων για λογαριασμό του δημοσίου, ΟΤΑ και λοιπών οργανισμών δημοσίου δικαίου.

Κοινοποιούμε τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 1 του ν.4281/2014 (ΦΕΚ Α' 160), σχετικά με την αντιστροφή της υποχρέωσης στην περίπτωση τεχνικών έργων για λογαριασμό του δημοσίου, ΟΤΑ, οργανισμών δημοσίου δικαίου κλπ. και παρέχουμε διευκρινίσεις για την ομοιόμορφη εφαρμογή τους.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 10 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014 προστέθηκε νέα παράγραφος 4 στο άρθρο 39α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000).

## Γενικά

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου αυτής προβλέπεται ότι εφαρμόζεται ο κανόνας της αντιστροφής της υποχρέωσης (καταβολή του φόρου από το λήπτη) σε ορισμένες κατασκευαστικές εργασίες που υλοποιούνται για λογαριασμό του Δημοσίου, ΟΤΑ, οργανισμών δημοσίου δικαίου και λοιπών αναθετουσών αρχών σύμφωνα με τα π.δ. 59/2007 και 60/2007. Η εν λόγω ρύθμιση βασίζεται στη δυνατότητα που προβλέπεται από το άρθρο 199.1.α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ (Οδηγία ΦΠΑ).

2. Σύμφωνα με την ανωτέρω παράγραφο, η αντιστροφή της υποχρέωσης απόδοσης του ΦΠΑ εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 2β' του Κώδικα ΦΠΑ, δηλ. στις περιπτώσεις τεχνικών έργων, προς αναθέτουσες αρχές των Π.Δ. 59/2007 και 60/2007, εφόσον οι αναθέτουσες αυτές αρχές είναι κύριοι των τεχνικών έργων και υποκείμενοι στο φόρο για την εκμετάλλευσή του εν λόγω έργου με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου. Οι ανωτέρω

πράξεις θεωρούνται πράξεις λήπτη για την αναθέτουσα αρχή-αποδέκτη των κατασκευαστικών εργασιών και πράξεις χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών για τον υποκείμενο που τις εκτελεί δηλ. τον εργολάβο που εκτελεί τις κατασκευαστικές εργασίες.

3. Με την ανωτέρω νομοθετική ρύθμιση αντιμετωπίζεται η απρόσκοπτη εκτέλεση έργων του δημοσίου, ΟΤΑ, οργανισμών δημοσίου δικαίου κλπ., καθώς δεν είναι απαραίτητη η εκταμίευση του ΦΠΑ της κατασκευής, στις ανωτέρω περιπτώσεις, δεδομένου ότι το έργο χρησιμοποιείται σε φορολογητέα δραστηριότητα και υπάρχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών. Επίσης αντιμετωπίζεται το πρόβλημα φοροδιαφυγής στην περίπτωση εκτέλεσης κατασκευαστικών εργασιών.

4. Για την υπαγωγή στην ανωτέρω διάταξη, απαραίτητες προϋποθέσεις, που πρέπει να ισχύουν **σωρευτικά**, είναι:

- α) να πρόκειται για κατασκευαστικές εργασίες του άρθρου 6 παρ. 2β,
- β) να παρέχονται προς τις αναθέτουσες αρχές των π.δ. 59/2007 και 60/2007,
- γ) αυτές οι αρχές να είναι κύριοι των έργων που κατασκευάζονται και
- δ) οι εν λόγω αρχές να χρησιμοποιούν το συγκεκριμένο έργο σε φορολογητέα δραστηριότητα, με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

#### Αναλυτικότερες οδηγίες για την εφαρμογή της διάταξης

##### 1. Πράξεις για τις οποίες ισχύει η αντιστροφή της υποχρέωσης

1. Οι πράξεις για τις οποίες εφαρμόζεται η αντιστροφή της υποχρέωσης είναι αυτές που θεωρούνται ως παράδοση ακινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6.2.β, δηλ. η εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν για την εκτέλεσή τους τα υλικά διατίθενται από τον εργοδότη (κύριο του έργου) ή τον εργολάβο. Τέτοιες εργασίες είναι, μεταξύ άλλων, και οι εκσκαφές, οι κατεδαφίσεις, η κατασκευή οικοδομών, οδών, γεφυρών, υδραγωγείων, υδραυλικών και αποχετευτικών έργων, ηλεκτρολογικών και μηχανολογικών εγκαταστάσεων και τεχνικών γενικά έργων, καθώς και οι συμπληρώσεις, επεκτάσεις, διαρρυθμίσεις και επισκευές. Οι εργασίες συνήθους συντήρησης των παραπάνω έργων, δεν καλύπτονται από το άρθρο 6.2.β, καθώς θεωρούνται ως παροχή υπηρεσιών και όχι ως παράδοση αγαθών, κατά συνέπεια δεν εντάσσονται στην αντιστροφή της υποχρέωσης.

2. Ενδεικτικά αναφέρονται οι παρακάτω κατηγορίες έργων που υπάγονται στην έννοια του άρθρου 6.2.β και ανατίθενται από τις αρχές των π.δ. 59/2007 και 60/2007:

- Χώροι επεξεργασίας, διαλογής, εκμετάλλευσης και διάθεσης κάθε είδους αποβλήτων (ΧΥΤΑ, ΧΥΤΥ)
- Εγκαταστάσεις μεταφόρτωσης ή και προσωρινής αποθήκευσης απορριμμάτων
- Φράγματα και αγωγοί μεταφοράς
- Αρδευτικά δίκτυα
- Γεωτρήσεις, υδρομαστεύσεις
- Δεξαμενές και διυλιστήρια
- Εξωτερικά και εσωτερικά δίκτυα ύδρευσης
- Δίκτυα συλλογής και μεταφοράς υγρών αποβλήτων
- Μονάδες επεξεργασίας λυμάτων
- Αντλητικά συγκροτήματα και δίκτυα διανομής ενέργειας

- Συγκοινωνιακές και μεταφορικές υποδομές.

Όταν αυτά τα έργα χρησιμοποιούνται ή πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέα δραστηριότητα από την αναθέτουσα αρχή-λήπτρια του τιμολογίου εφαρμόζεται η αντιστροφή της υποχρέωσης του άρθρου 39 α παρ. 4.

## II. Αναθέτουσες αρχές

1. Ως Αναθέτουσες Αρχές του π.δ. 59/2007 (που αφορά διαδικασίες σύναψης συμβάσεων στους τομείς ύδατος, ενέργειας, μεταφορών και ταχύδρομικών υπηρεσιών) που καθίστανται υπόχρεες για την απόδοση του φόρου ως λήπτες αγαθών (τεχνικών έργων), εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, αναφέρονται στο εν λόγω π.δ. οι ακόλουθες:

- το κράτος
- οι αρχές, τοπικές ή περιφερειακές,
- οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου και
- οι ενώσεις μιας ή περισσότερων από τις προαναφερόμενες αρχές ή οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Ως «οργανισμός δημοσίου δικαίου» θεωρείται κάθε οργανισμός, ο οποίος έχει συσταθεί με συγκεκριμένο σκοπό την κάλυψη αναγκών γενικού συμφέροντος που δεν εμπίπτουν στο βιομηχανικό ή εμπορικό τομέα, έχει νομική προσωπικότητα, και του οποίου η δραστηριότητα χρηματοδοτείται κατά το μεγαλύτερο μέρος από το κράτος ή τις τοπικές ή περιφερειακές αρχές ή άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου ή του οποίου η διαχείριση υπόκειται σε έλεγχο ασκούμενο από τους οργανισμούς αυτούς ή περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού, του διευθυντικού ή του εποπτικού συμβουλίου του διορίζεται από το κράτος, τις τοπικές ή περιφερειακές αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

2. Ως Αναθέτουσες Αρχές του π.δ. 60/2007 (που αφορά διαδικασίες σύναψης δημοσίων συμβάσεων έργων, προμηθειών και υπηρεσιών) που καθίστανται υπόχρεες για την απόδοση του φόρου ως λήπτες αγαθών (τεχνικών έργων), εφόσον συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις, αναφέρονται στο εν λόγω π.δ. οι ακόλουθες:

- το κράτος
- οι αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης
- οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου και
- οι ενώσεις μιας ή περισσότερων από αυτές τις αρχές ή τους οργανισμούς δημοσίου δικαίου

Ως «οργανισμός δημοσίου δικαίου», νοείται κάθε οργανισμός:

- α) ο οποίος έχει συσταθεί με συγκεκριμένο σκοπό την κάλυψη αναγκών γενικού συμφέροντος που δεν εμπίπτουν στον βιομηχανικό ή εμπορικό τομέα.
- β) ο οποίος έχει νομική προσωπικότητα, και
- γ) η δραστηριότητα του οποίου χρηματοδοτείται κατά το μεγαλύτερο μέρος από το κράτος, τις αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου, ή η διαχείριση του οποίου υπόκειται σε έλεγχο ασκούμενο από τους οργανισμούς αυτούς, ή του οποίου περισσότερο από το ήμισυ των μελών του διοικητικού, του διευθυντικού ή του εποπτικού συμβουλίου, διορίζεται από το κράτος, τις αρχές τοπικής αυτοδιοίκησης ή από άλλους οργανισμούς δημοσίου δικαίου.

Οι οργανισμοί και οι κατηγορίες οργανισμών δημοσίου δικαίου που πληρούν τα κριτήρια τα οποία απαριθμούνται στο δεύτερο εδάφιο σημεία α), β) και γ), παρατίθενται στο Παράρτημα ΙΙΙ του εν λόγω π.δ. Οι σχετικοί πίνακες μπορούν να εμπλουτίζονται με την προσθήκη και άλλων οργανισμών ή κατηγοριών οργανισμών δημοσίου δικαίου.

Στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου περιλαμβάνονται σύμφωνα με το Παράρτημα ΙΙΙ:

- α) Οι δημόσιες επιχειρήσεις και δημόσιοι φορείς.
- β) Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στο κράτος ή επιχορηγούνται τακτικά, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις, από κρατικούς πόρους κατά το 50 % τουλάχιστον του ετήσιου προϋπολογισμού των ή των οποίων το εταιρικό κεφάλαιο ανήκει κατά 51 %, τουλάχιστον, στο κράτος.
- γ) Τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, σε φορείς τοπικής αυτοδιοίκησης οποιασδήποτε βαθμίδας, συμπεριλαμβανομένης της Κεντρικής Ένωσης Δήμων και Κοινοτήτων Ελλάδος (ΚΕΔΚΕ), σε τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων, καθώς και σε δημόσιες επιχειρήσεις και δημόσιους φορείς, και σε υπό το στοιχείο β) νομικά πρόσωπα, ή επιχορηγούνται τακτικά από αυτά, κατά το 50 % τουλάχιστον του ετήσιου προϋπολογισμού των, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις ή με το καταστατικό τους, ή τα προαναφερόμενα νομικά πρόσωπα που κατέχουν τουλάχιστον το 51 % του εταιρικού κεφαλαίου αυτών των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου.

(Σημειώνεται ότι πλέον δεν υφίσταται η ΚΕΔΚΕ, όπως ορίζει το παραπάνω π.δ. αλλά η ΚΕΔΕ -Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδος- όπως επίσης δεν υπάρχουν οι τοπικές ενώσεις δήμων και κοινοτήτων αλλά οι περιφερειακές ενώσεις δήμων-ΠΕΔ-).

3. Για την ευχερή διαπίστωση ότι ο λήπτης των κατασκευαστικών εργασιών είναι αναθέτουσα αρχή σύμφωνα με τα ανωτέρω προεδρικά διατάγματα, με σκόπo τη διευκόλυνση των συμβαλλομένων (εργολάβου και λήπτη) και της φορολογικής διοίκησης, στις συμβάσεις που υπογράφονται εφεξής, σκόπιμο είναι να αναφέρεται ρητά ότι ο λήπτης και κύριος του έργου αποτελεί αναθέτουσα αρχή των π.δ. 59/2007 και 60/2007.

### ΙΙΙ. Αναθέτουσες αρχές - κύριοι των έργων που κατασκευάζονται

1. Προκειμένου να εφαρμοστεί η αντιστροφή της υποχρέωσης του άρθρου 39α παρ. 4, απαραίτητη προϋπόθεσή είναι η αναθέτουσα αρχή να είναι κυρία του έργου υπό την έννοια ότι το τεχνικό έργο αποτελεί επενδυτικό αγαθό της αναθέτουσας αρχής (το οποίο χρησιμοποιεί σε φορολογητέα δραστηριότητα). Σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ. 4 του Κώδικα ΦΠΑ, ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ θεωρούνται: α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. ....».

#### IV. Χρησιμοποίηση των έργων σε φορολογητέα δραστηριότητα με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

1. Απαραίτητη προϋπόθεση για να εφαρμοστεί η αντιστροφή της υποχρέωσης και να είναι υπόχρεη προς απόδοση του φόρου η αναθέτουσα αρχή, κυρία του έργου και λήπτρια του τιμολογίου, είναι η αναθέτουσα αυτή αρχή (περιφέρεια, δήμος, οργανισμός δημοσίου δικαίου κλπ.) να αποτελεί υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο και να υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για τη δραστηριότητα στην οποία χρησιμοποιεί ή πρόκειται να χρησιμοποιήσει τα τεχνικά αυτά έργα. Έτσι μπορεί κάποια τεχνικά έργα να χρησιμοποιούνται σε φορολογητέα δραστηριότητα π.χ. δίκτυο ύδρευσης που κατασκευάζεται για ένα δήμο και το οποίο χρησιμοποιείται από το δήμο για την ύδρευση των δημοτών (φορολογητέα δραστηριότητα), και κάποια άλλα τεχνικά έργα για τον ίδιο δήμο να χρησιμοποιούνται στα πλαίσια της δημόσιας εξουσίας του, όπως π.χ. κατασκευή δρόμων, κτιρίου για τη στέγαση γραφείων του δήμου, κλπ. (πράξεις εκτός πεδίου ΦΠΑ).

2. Στις περιπτώσεις τεχνικών έργων που αναφέρονται ενδεικτικά στο σημείο 1.2 παραπάνω, ως κατηγορίες έργων που εντάσσονται στο άρθρο 6.2.β, και χρησιμοποιούνται σε φορολογητέα δραστηριότητα, εφαρμόζεται το άρθρο 39α, παρ. 4 (αντιστροφή της υποχρέωσης). Στις περιπτώσεις αυτές δηλαδή το Δημόσιο, οι περιφέρειες, οι Δήμοι, και οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου διενεργούν τις ανωτέρω πράξεις, όχι στα πλαίσια εκπλήρωσης της αποστολής τους ως φορείς άσκησης δημόσιας εξουσίας, αλλά ως υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα, όπως κάθε ιδιωτική επιχείρηση που διενεργεί φορολογητέα δραστηριότητα.

3. Αντίθετα, όταν τα παραπάνω πρόσωπα ενεργούν στα πλαίσια εκπλήρωσης της αποστολής τους, δεν αποτελούν υποκείμενα στο φόρο πρόσωπα και κατά συνέπεια δεν μπορεί να εφαρμοστεί ο παραπάνω κανόνας αντιστροφής της υποχρέωσης, οπότε το σχετικό τιμολόγιο του εργολάβου επιβαρύνεται με ΦΠΑ, τον οποίο οφείλει να καταβάλει η λήπτρια αναθέτουσα αρχή. Π.χ. το τιμολόγιο που εκδίδεται προς ένα Δήμο για την κατασκευή του δημοτικού καταστήματος πρέπει να επιβαρυνθεί με ΦΠΑ, καθώς τα γραφεία του Δήμου δεν χρησιμοποιούνται για άσκηση φορολογητέας δραστηριότητας αλλά στα πλαίσια εκπλήρωσης της αποστολής του ως δημόσια εξουσία. Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που το τεχνικό έργο χρησιμοποιείται από την αναθέτουσα αρχή για πραγματοποίηση πράξεων που αποβάλλονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

4. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που το τιμολόγιο εκδίδεται από τον εργολάβο προς αναθέτουσα αρχή-κύριο του έργου, η οποία όμως δεν εκμεταλλεύεται το έργο η ίδια με ΦΠΑ αλλά το παραχωρεί προς εκμετάλλευση (άνευ ανταλλάγματος) σε άλλο πρόσωπο, δεν μπορεί να εφαρμοστεί ο μηχανισμός αντιστροφής της υποχρέωσης καθώς δεν πληροίται η προϋπόθεση της χρησιμοποίησης του έργου σε φορολογητέα δραστηριότητα. Τέτοια είναι π.χ. η περίπτωση που ο εργολάβος τιμολογεί Δήμο (αναθέτουσα αρχή-κύριο του έργου) για κατασκευή δικτύου ύδρευσης, ο Δήμος όμως δεν εκμεταλλεύεται ο ίδιος το δίκτυο αλλά το παραχωρεί σε δημοτική επιχείρηση προς εκμετάλλευση.

#### V. Υποχρεώσεις εργολάβου

Ο υποκείμενος στο φόρο εργολάβος που εκτελεί κατασκευαστικές εργασίες, σύμφωνα με τα ανωτέρω, δεν χρεώνει ΦΠΑ στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει προς

την αναθέτουσα αρχή και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης». Ο υποκείμενος στο φόρο εργολάβος έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, καθώς πρόκειται για πράξεις χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου των εισροών τους. Οι πράξεις αυτές εμφανίζονται στη δήλωση ΦΠΑ του άρθρου 38 του Κώδικα ΦΠΑ στο πεδίο των εκροών χωρίς ΦΠΑ με δικαίωμα έκπτωσης.

## VI. Υποχρεώσεις αναθέτουσας αρχής

1. Η αναθέτουσα αρχή που καθίσταται υπόχρεη προς απόδοση του ΦΠΑ στο Δημόσιο, σύμφωνα με τα ανωτέρω και δεδομένου ότι έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, καθώς το έργο χρησιμοποιείται σε φορολογητέα δραστηριότητα, καταβάλλει το φόρο στο δημόσιο με χρεοπίστωση, δηλαδή η φορολογητέα αξία και ο ανάλογος φόρος καταχωρούνται στη δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται για την αντίστοιχη φορολογική περίοδο έκδοσης των φορολογικών παραστατικών, τόσο στις εκροές, όσο και στις εισροές και στον αντίστοιχο συντελεστή. Σημειώνεται ότι, όπως ισχύει σήμερα ο Κώδικας ΦΠΑ, οι κατασκευαστικές εργασίες του άρθρου 6.2.β υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ (23% για τη λοιπή Ελλάδα και 16% για τα νησιά του Αιγαίου).

Η αξία που αναγράφεται στο φορολογικό στοιχείο προσαυξάνει επίσης τον ΚΩΔ. 343 (πράξεις λήπτη αγαθών και υπηρεσιών) για πράξεις που πραγματοποιούνται μέχρι 31.12.2014. Για πράξεις που πραγματοποιούνται από 1.1.2015 δεν υπάρχει αντίστοιχη υποχρέωση.

2. Με τον ανωτέρω μηχανισμό της χρεοπίστωσης, η αναθέτουσα αρχή, δεν εκταμιεύει ποσό προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο, αφού το ποσό που οφείλει να αποδώσει συμψηφίζεται στην ίδια δήλωση (του άρθρου 38 του Κωδ. ΦΠΑ) με το ίδιο ποσό που δικαιούται να εκπέσει, εφόσον υπάρχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης.

Εννοείται ότι, στην περίπτωση που δεν υπάρχει πλήρες δικαίωμα έκπτωσης επειδή το κατασκευαστικό έργο χρησιμοποιείται, τόσο σε δραστηριότητες με δικαίωμα έκπτωσης, όσο και σε δραστηριότητες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, το δικαίωμα έκπτωσης τελικά προσδιορίζεται με βάση την προ-ταύτα που προβλέπεται στο άρθρο 31 του Κώδικα ΦΠΑ. Στην περίπτωση αυτή το ποσό του φόρου που δεν εκπίπτει αναγράφεται στον ΚΩΔ. 411 της δήλωσης ΦΠΑ.

## VII. Έναρξη ισχύος

Η αντιστροφή της υποχρέωσης που προβλέπεται στο άρθρο 39α, παρ. 4 εφαρμόζεται για τις κατασκευαστικές εργασίες για τις οποίες τα τιμολόγια εκδίδονται, εμπρόθεσμα σύμφωνα με τον ΚΦΑΣ (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συνάλλαγών), από 8.8.2014 (ημερομηνία δημοσίευσης του νόμου) και εφεξής, ανεξάρτητα από το χρόνο υπογραφής της σύμβασης.

Επισημαίνεται ότι για τα φορολογικά στοιχεία που έχουν ήδη εκδοθεί από την ημερομηνία ισχύος της κοινοποιούμενης διάταξης (8.8.14) μέχρι την έκδοση της παρούσας και δεν έχουν εξοφληθεί, μπορεί ο εργολάβος να εκδώσει νέα τιμολόγια σύμφωνα με την κοινοποιούμενη διάταξη με ταυτόχρονη έκδοση πιστωτικών τιμολογίων για τα ήδη εκδοθέντα, για λόγους λογιστικής τακτοποίησης.

## VIII. Τρόπος έκδοσης φορολογικών στοιχείων

### A. Έκδοση τιμολογίων

1. Από το συνδυασμό των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 3 και της παραγράφου 15 του άρθρου 6 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ. – υποπαραγράφος Ε1 του ν. 4093/2012) προκύπτει ότι, εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο (ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίηση των δημοσίων έργων και το αργότερο μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδονται μέχρι την ημέρα αυτή, σε αυτόν που αφορούν.

Επίσης, με τις διατάξεις του προτελευταίου εδαφίου της παραγράφου 14 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση. Σημειώνεται ότι, η διάταξη αυτή εφαρμόζεται, μεταξύ άλλων και στις περιπτώσεις εκτέλεσης τεχνικών έργων με αντισυμβαλλόμενο νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

2. Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα που υπάγονται στις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ, τα τιμολόγια προς τις αναθέτουσες αρχές – κυρίους των έργων εκδίδονται στους προαναφερόμενους χρόνους ανάλογα δηλαδή με το αν η αναθέτουσα αρχή – κύριος του έργου είναι το δημόσιο ή νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα.

Επισημαίνεται ότι, ο ίδιος χρόνος έκδοσης τιμολογίων ισχύει κατά περίπτωση (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.-κερδοσκοπικού χαρακτήρα Ν.Π.) όταν τα τιμολόγια αυτά εκδίδονται προς το φορέα υλοποίησης αντί στην αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου.

### B. Έκδοση εκκαθαρίσεων

1. Με τις διατάξεις της παραγράφου 8 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. ορίζεται ότι, οι διατάξεις της παραγράφου 7 του ίδιου άρθρου του Κ.Φ.Α.Σ. εφαρμόζονται ανάλογα και επί αγοράς αγαθών ή λήψης υπηρεσιών για λογαριασμό τρίτου.

Κατά συνέπεια, στις περιπτώσεις που έχουν τιμολογηθεί εργασίες σε ακίνητα προς το φορέα υλοποίησης αντί στην αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου, μπορεί να εκδίδεται η προαναφερόμενη εκκαθάριση από το φορέα υλοποίησης προς την αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου για τις τιμολογηθείσες σε αυτόν (φορέα υλοποίησης) εργασίες σε ακίνητα της αναθέτουσας αρχής, προκειμένου να επέλθει λογιστική τακτοποίηση των εργασιών αυτών στα βιβλία των εμπλεκόμενων.

Σημειώνεται ότι, τα εκδοθέντα τιμολόγια προς το φορέα υλοποίησης παραμένουν και διαφυλάσσονται απ' αυτόν και δεν παραδίδονται στην αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου.



2. Τέλος, επισημαίνεται ότι, εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι το Δημόσιο ή νομικό πρόσωπο (ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα η εκκαθάριση από το φορέα υλοποίησης προς την αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου, μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η πιστοποίηση των δημοσίων έργων και το αργότερο μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα με ημερομηνία έκδοσης την τελευταία ημέρα της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον παραδίδεται μέχρι την ημέρα αυτή, στην αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου. Ωστόσο, εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι νομικό πρόσωπο κερδοσκοπικού χαρακτήρα η εκκαθάριση από το φορέα υλοποίησης προς την αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου εκδίδεται την τελευταία ημέρα του μήνα λήψης του τιμολογίου από τον εργολάβο, η οποία (εκκαθάριση) αποστέλλεται στην αναθέτουσα αρχή – κύριο του έργου μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) ημέρα του μήνα της εκκαθάρισης και προκειμένου για τον τελευταίο μήνα της διαχειριστικής περιόδου μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου μήνα.

Η Γεν. Γραμματέας  
Δημοσίων Εσόδων  
Αικατερίνη Σαββαΐδου

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

ΠΡΟΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΟΥ

ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ



Αντιπρόεδρος  
ΔΕ/Α ΕΣΟΔΙΑΚΩΝ