



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ & ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΤΙΚΟΤΗΤΑΣ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ - ΕΣΠΑΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΟΥ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑΤΙΣΜΟΥ,
ΠΕΡΙΦΕΡΕΙΑΚΗΣ ΠΟΛΙΤΙΚΗΣ & ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΠΕΝΔΥΣΕΩΝ
ΕΙΔΙΚΗ ΥΠΗΡΕΣΙΑ ΘΕΣΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣΑθήνα, 25/9/2014
Αριθ. Πρωτ.: 47159 /ΕΥΘΥ 1045Νίκης 10, 105 63 ΑΘΗΝΑ
ΠΛΗΡΟΦΟΡΙΕΣ: Κοσμάς Σιδηρόπουλος
ΤΗΛ.: 210 3742022
E-MAIL: ksidiropoulos@mou.gr**Προς: ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΔΕΚΤΩΝ****Θέμα: Οδηγίες σχετικά με τη μη επιβολή ΦΠΑ σε τεχνικά έργα καθώς και λοιπά φοροτεχνικά ζητήματα σχετικά με την υλοποίηση και παράδοση των έργων, στις περιπτώσεις εκτέλεσής τους από φορέα για λογαριασμό τρίτου****1. Εισαγωγή**

Σημαντικός αριθμός έργων υποδομής υλοποιούνται από φορείς (δικαιούχους) που υπάγονται σε ΦΠΑ και ως εκ τούτου ο ΦΠΑ επί της δαπάνης κατασκευής των έργων αυτών είναι μη επιλέξιμος. Οι περισσότεροι εκ των φορέων αυτών δεν διαθέτουν τα απαραίτητα ταμειακά διαθέσιμα προκειμένου να πληρώσουν στους αναδόχους τους τον αναλογούντα ΦΠΑ, περιοριζόμενοι αρκετές φορές προσωρινά μόνο στην εξόφληση της αξίας των τιμολογίων προ ΦΠΑ.

Το γεγονός αυτό επιφέρει αλυσιδωτές επιπτώσεις στην ούτως ή άλλως μειωμένη ταμειακή ρευστότητα των αναδόχων. Συνέπεια αυτού είναι πολλά έργα –κυρίως με δικαιούχους χαμηλής χρηματοοικονομικής ρευστότητας- να καθυστερούν στην εξόφληση των τιμολογίων, ή και να διακυβεύεται η ολοκλήρωσή τους, με άμεση επίπτωση στην απορρόφηση των πόρων του ΕΣΠΑ.

Για την αντιμετώπιση του προβλήματος αυτού θεσμοθετήθηκε η δυνατότητα χρηματοδότησης –υπό όρους- του μη επιλέξιμου ΦΠΑ από το ΠΔΕ με το Ν. 4072/2012, άρθρο 242 παρ. 3. Σε εφαρμογή της διάταξης αυτής εκδόθηκε η ΚΥΑ 26931/ΕΥΘΥ 580/14.6.2012 που εξειδικεύει τους όρους και προϋποθέσεις της χρηματοδότησης. Ωστόσο οι προβλεφθείσες διαδικασίες επέφεραν σημαντικό πρόσθετο διοικητικό βάρος στους δικαιούχους, τους φορείς χρηματοδότησης και τους φορείς διαχείρισης.

Για την αντιμετώπιση των προβλημάτων αυτών ψηφίστηκε η διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 1 του Ν. 4281/14 (ΦΕΚ 160/Α/8.8.2014), με την οποία προβλέπεται η αντιστροφή υποχρέωσης του ΦΠΑ, δηλαδή σε συγκεκριμένες περιπτώσεις εκτέλεσης έργων ο εργολήπτης-ανάδοχος δεν χρεώνει ΦΠΑ στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία, αλλά υπόχρεος ορίζεται ο λήπτης του τιμολογίου. Με την εν λόγω διάταξη καθίσταται πλέον άνευ αντικειμένου η ανωτέρω ΚΥΑ στο μεγαλύτερο πεδίο εφαρμογής της.

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται οδηγίες και επεξηγήσεις σχετικά με την εφαρμογή της διάταξης για την αντιστροφή της υποχρέωσης ΦΠΑ, καθώς και τη διαδικασία παράδοσης των έργων στις περιπτώσεις εκτέλεσής τους από φορέα για λογαριασμό τρίτου.

Όπου στην παρούσα αναφέρονται «αναθέτουσες αρχές», νοούνται αυτές όπως ορίζονται στο άρθρο 18 και στο άρθρο 19 παρ. 1 του Ν. 4281/2014 «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις»- Μέρος Β' Διατάξεις Αρμοδιότητας Υπουργείου Ανάπτυξης & Ανταγωνιστικότητας, Κανόνες Σύναψης Δημοσίων Συμβάσεων Έργων, Προμηθειών & Υπηρεσιών. Ο ανωτέρω ορισμός των αναθετουσών αρχών συμπίπτει με αυτούς που περιλαμβάνονται στα αντίστοιχα άρθρα των ΠΔ. 59/2007 & 60/2007, με τα οποία ενσωματώθηκαν στο εθνικό δίκαιο οι οδηγίες 2004/17/EK και 2004/18/EK αντιστοίχως.

2. Μη επιβολή ΦΠΑ επί τιμολογίων τεχνικών έργων

Με διάταξη της παρ. 10 του άρθρου 1 του Ν. 4281/14 (ΦΕΚ 160/Α/8.8.2014) και για την κατασκευή τεχνικών έργων, υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ στο δημόσιο καθίσταται ο λήπτης τιμολογίου, αντί αναδόχου-εργολήπτη, που είναι ο εκδότης του τιμολογίου (αντιστροφή υποχρέωσης).

Κατά συνέπεια οι εργολήπτες-ανάδοχοι τεχνικών έργων (ύδρευσης, αποχέτευσης, διαχείρισης απορριμμάτων, τηλεθέρμανσης κλπ) εκδίδουν τιμολόγια χωρίς να επιβάλλουν ΦΠΑ, εφ' όσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην επομένη παρ. 3. Δεδομένου δε ότι πρόκειται για αγαθά επένδυσης, τα οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθούν σε φορολογητέα (για το ΦΠΑ) δραστηριότητα, ο αναλογών ΦΠΑ προσαυξάνει τόσο το φόρο εκροών όσο και το φόρο εισροών της ίδιας φορολογικής περιόδου (χρεοπίστωση). Αποτέλεσμα αυτού του μηχανισμού είναι ο λήπτης του τιμολογίου να μην εκταμιεύει ποσό προς απόδοση ΦΠΑ στο Δημόσιο, αφού το ποσό που οφείλει να αποδώσει συμψηφίζεται στην ίδια περιοδική δήλωση με το ισόποσο που δικαιούται να εκπέσει. Στην παραπάνω διάταξη περί αντιστροφής της υποχρέωσης υπάγονται συγκεκριμένες περιπτώσεις που αναλύονται στα επόμενα.

3. Πότε εφαρμόζεται η μη επιβολή ΦΠΑ επί τιμολογίων (αντιστροφή υποχρέωσης)

Η αντιστροφή υποχρέωσης ΦΠΑ εφαρμόζεται στις περιπτώσεις εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα από εργολήπτες-αναδόχους φυσικά ή νομικά πρόσωπα, υπό την προϋπόθεση ότι τα ακίνητα επί των οποίων εκτελούνται οι εργασίες αυτές (τεχνικά έργα) ανήκουν σε αναθέτουσες αρχές (κύριοι έργων), οι οποίες αρχές πρόκειται να χρησιμοποιήσουν αυτά τα τεχνικά έργα ως επενδυτικά αγαθά σε δραστηριότητα που υπάγεται σε ΦΠΑ.

Ειδικότερα για την εφαρμογή της μη επιβολής ΦΠΑ επί τιμολογίων πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά οι ακόλουθες προϋποθέσεις:

- να πρόκειται για εκτέλεση τεχνικού έργου (άρθρο 6 παρ. 2β' Κωδ. ΦΠΑ)
- ο κύριος του έργου να είναι αναθέτουσα αρχή των ΠΔ. 59/2007 & 60/2007
- λήπτης του τιμολογίου να είναι ο κύριος του έργου
- η συγκεκριμένη οικονομική δραστηριότητα της αναθέτουσας αρχής από την οποία πρόκειται να χρησιμοποιηθεί το έργο να υπάγεται σε ΦΠΑ.

Η ρύθμιση δεν αφορά τις προμήθειες και την παροχή υπηρεσιών.

4. Ποιες θεωρούνται «εργασίες σε ακίνητα», δηλαδή τεχνικά έργα

Σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 2 β' του Κώδικα ΦΠΑ, 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 εργολήπτη (ανάδοχο), αποτελεί παράδοση αγαθού ήτοι έργου (και όχι παροχή υπηρεσίας). Τέτοιες εργασίες – τεχνικά έργα είναι 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. Δεν περιλαμβάνονται στην περίπτωση των τεχνικών έργων, υπό την έννοια της παράδοσης αγαθού, οι εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών, οι οποίες θεωρούνται υπηρεσίες και δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση περί αντιστροφής υποχρέωσης ΦΠΑ.

Για την πληρέστερη κατανόηση της έννοιας «εκτέλεση εργασιών σε ακίνητα», δηλαδή κατασκευής τεχνικών έργων δίδονται ενδεικτικά οι ακόλουθες κατηγορίες έργων:

- 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

5. Αναθέτουσες Αρχές

5.1. Καθορισμός Αναθετουσών Αρχών

Ως Αναθέτουσες Αρχές στα ΠΔ 59/2007 και ΠΔ 60/2007 ορίζονται:

- το κράτος,
- οι Περιφέρειες και οι Δήμοι,
- οι οργανισμοί δημοσίου δικαίου και
- οι ενώσεις μίας ή περισσότερων από αυτές

5.2. Πεδία δραστηριότητας Αναθετουσών Αρχών

Το ΠΔ 59/2007 αφορά σε δραστηριότητες (άρθρα 97-101, του Ν. 4281/2014) που περιλαμβάνουν τους τομείς

1. Αερίου, θερμότητας και ηλεκτρισμού
2. Ύδατος, περιλαμβανομένων έργων υδραυλικής μηχανικής, αρδευτικών κλπ εφ' όσον ο όγκος νερού που προορίζεται για ύδρευση υπερβαίνει το 20%
3. Υπηρεσίες μεταφορών
4. Ταχυδρομικές υπηρεσίες και
5. Αναζήτηση, εξόρυξη και συλλογή πετρελαίου, αερίου, άνθρακα και άλλων στερεών καυσίμων - Διάθεση λιμένων και αερολιμένων σε μεταφορείς

Το ΠΔ 60/2007 αφορά στις λοιπές δραστηριότητες πλην των αναφερομένων στο ΠΔ 59/2007

5.3. Έννοια του οργανισμού δημοσίου δικαίου

Ως οργανισμός δημοσίου δικαίου, θεωρείται κάθε οργανισμός για τον οποίο συντρέχουν σωρευτικά τα εξής:

- α) έχει συσταθεί με συγκεκριμένο σκοπό την κάλυψη αναγκών γενικού συμφέροντος που δεν εμπίπτουν στον βιομηχανικό ή εμπορικό τομέα.
- β) 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.

Ειδικότερα, σε σχέση με το ΠΔ 60/2007 στους οργανισμούς δημοσίου δικαίου περιλαμβάνονται:

- 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 Ελλάδος (ΚΕΔΕ), σε περιφερειακές ενώσεις δήμων (ΠΕΔ), 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.

Ο ως άνω κατάλογος μπορεί να εμπλουτίζεται με την προσθήκη και άλλων οργανισμών ή κατηγοριών οργανισμών δημοσίου δικαίου.

6. Παραδείγματα αναθέτουσών αρχών που εμπίπτουν ή εξαιρούνται από τη ρύθμιση

Για την καλλίτερη κατανόηση εφαρμογής των ανωτέρω δίδονται ορισμένα ενδεικτικά παραδείγματα.

6.1. Αναθέτουσες αρχές που εμπίπτουν στη ρύθμιση, για έργα που χρησιμοποιούνται σε οικονομική δραστηριότητα υπαγόμενη σε ΦΠΑ

- Οι Δήμοι, για τεχνικά έργα δικτύων ύδρευσης και αποχέτευσης, διανομής αερίου, ηλεκτρισμού και θερμικής ενέργειας, ραδιοτηλεοπτικών μέσων εμπορικού χαρακτήρα.
- Οι ΔΕΥΑ και οι Σύνδεσμοι ύδρευσης, για την κατασκευή δικτύων ύδρευσης και αποχέτευσης.
- οι ΦοΔΣΑ με μορφή ΝΠΙΔ (πχ ΑΕ) για την κατασκευή έργων διαχείρισης απορριμμάτων

6.2. Αναθέτουσες αρχές που δεν εμπίπτουν στη ρύθμιση για συγκεκριμένες κατηγορίες έργων

- Το κράτος και οι Περιφέρειες, κατά το ότι δεν ασκούν δραστηριότητες υπαγόμενες σε ΦΠΑ.
- Οι Δήμοι για τεχνικά έργα δημοτικής οδοποιίας, κατασκευή σχολικών κτιρίων κλπ., επειδή αυτά δεν χρησιμοποιούνται σε πράξεις υπαγόμενες σε ΦΠΑ.
- Φορείς με οποιαδήποτε νομική μορφή για την πραγματοποίηση προμηθειών ή τη λήψη υπηρεσιών, ακόμη και αν η δραστηριότητά τους υπάγεται σε ΦΠΑ.

7. Έργα εκτελούμενα από φορέα για λογαριασμό τρίτου

Από την εθνική νομοθεσία παρέχεται η δυνατότητα εκτέλεσης έργου κυριότητας μιας αναθέτουσας αρχής από άλλη. Τέτοιες περιπτώσεις είναι η εκτέλεση έργων μέσω εγγράφων συμφωνιών μεταξύ τους, π.χ. προγραμματικών συμβάσεων, υπουργικών αποφάσεων κλπ. Στα επόμενα κάθε κείμενο (πχ προγραμματική σύμβαση του άρθρου 100 του ν. 3852/10, του άρθρου 22 του ν. 3614/07, ΚΥΑ κλπ) που διέπει τη υλοποίηση έργου μιας αναθέτουσας αρχής από άλλη, θα αναφέρεται ως «έγγραφο συμφωνία».

Στις σχέσεις μεταξύ των εμπλεκόμενων φορέων (κύριος έργου, δικαιούχος-φορέας υλοποίησης και εργολήπτης-ανάδοχος), όπως προσδιορίζονται στην έγγραφη συμφωνία, θα πρέπει να ρυθμίζονται ορισμένα ζητήματα, όπως ενδεικτικά αναφέρονται κατωτέρω:

- i. Η σύμβαση ανάθεσης του έργου υπογράφεται και από τους τρεις εμπλεκόμενους: τον κύριο του έργου, τον δικαιούχο-φορέα υλοποίησης και τον ανάδοχο-εργολήπτη, με αναφορά στο ρόλο, τις αρμοδιότητες, τις υποχρεώσεις και τις ευθύνες ενός εκάστου. Σε κάθε περίπτωση θα πρέπει να αποδεικνύεται τόσο από την έγγραφη συμφωνία, όσο και από τη σύμβαση ανάθεσης ότι οι άμεσα αντισυμβαλλόμενοι είναι ο κύριος του έργου και ο ανάδοχος-εργολήπτης (ειδική σχέση). Στο πλαίσιο της έγγραφης συμφωνίας αφενός, ο δικαιούχος-φορέας υλοποίησης ενεργεί κατ' εντολή του κυρίου του έργου, για την επιλογή αναδόχου, την παρακολούθηση και παραλαβή του έργου κλπ, και αφετέρου δεν αλλοιώνεται η άμεση (ειδική) σχέση του κυρίου του έργου και του αναδόχου-εργολήπτη. Ο φορέας υλοποίησης έχει έναντι της διαχειριστικής αρχής την ιδιότητα του δικαιούχου και αναλαμβάνει κατ' εντολή του κυρίου του έργου την ανάθεση και παρακολούθηση/παραλαβή του έργου, ορίζει τα αποφαινόμενα και γνωμοδοτούντα όργανα, σύμφωνα με τη νομοθεσία που τον διέπει ή και ειδικότερες προβλέψεις για συγκεκριμένες κατηγορίες έργων. Οι διατάξεις αυτές, ως σημαντικός όρος της υπό ανάθεση σύμβασης, θα πρέπει να αναγράφονται και στα τεύχη της διακήρυξης.
- ii. Η κατανομή της πίστωσης της πράξης πραγματοποιείται στον κύριο του έργου, εφ' όσον αυτός διενεργεί τις πληρωμές προς τον εργολήπτη-ανάδοχο, μετά από εισήγηση της αρμόδιας Ειδικής Υπηρεσίας που εκδίδει την απόφαση ένταξης και θα αναφέρεται στις ειδικές διατάξεις της Συλλογικής Απόφασης (ΣΑΕ/ΣΑΜ/ΣΑΕΠ κλπ).
- iii. Στην έγγραφη συμφωνία πρέπει να ορίζεται ως λήπτης των παραστατικών του αναδόχου ο κύριος του έργου. Τα τιμολόγια και τα προβλεπόμενα από τον ΚΦΑΣ φορολογικά στοιχεία, που εκδίδονται στο όνομα του κυρίου του έργου, φυλάσσονται από αυτόν για όσο χρόνο επιβάλλουν οι σχετικοί κοινοτικοί κανονισμοί και η εθνική νομοθεσία. Προκειμένου να διευκολύνονται οι έλεγχοι, ο δικαιούχος-φορέας υλοποίησης τηρεί στο φάκελο του έργου αντίγραφα όλων των παραστατικών, π.χ. τιμολόγια, εξοφλητικές αποδείξεις, αντίγραφα επιταγών κλπ, για τη διασφάλιση της διαδρομής ελέγχου.
- iv. Πρόσθετες εργασίες που απαιτούνται για τη λειτουργία του έργου και που δεν αποτελούν αντικείμενο συγχρηματοδότησης για οποιοδήποτε λόγο, αλλά είναι υποχρέωση του κυρίου του έργου, μπορούν να δημοπρατούνται ενιαία με το συγχρηματοδοτούμενο έργο. Στην περίπτωση αυτή η παραπάνω πρόβλεψη θα πρέπει να περιλαμβάνεται στην έγγραφη συμφωνία, με ρητή αναφορά στην πηγή χρηματοδότησης αυτών και στις υποχρεώσεις των συμβαλλομένων. Προς το σκοπό αυτό το μη συγχρηματοδοτούμενο τμήμα του ενιαίου και λειτουργικού έργου θα πρέπει να περιγράφεται, να προμετράται, να προϋπολογίζεται και να επιμετράται διακριτά, έτσι ώστε να είναι δυνατός ο επιμερισμός των δαπανών σε επιλέξιμες και μη.
- v. Η κάλυψη δαπανών που απαιτούνται για την πιθανή ίδια συμμετοχή του κυρίου του έργου, καθώς και επιπρόσθετες δαπάνες που για οποιοδήποτε λόγο θα απαιτηθεί να καταβληθούν για την ολοκλήρωση του έργου που υπερβαίνουν ή δεν εντάσσονται στον επιλέξιμο προϋπολογισμό, βαρύνουν τον κύριο του έργου. Η παραπάνω πρόβλεψη θα πρέπει να αναγράφεται στην έγγραφη συμφωνία μεταξύ του κυρίου του έργου και του δικαιούχου-φορέα υλοποίησης, στη διακήρυξη και τη σύμβαση ανάθεσης του έργου με τον εργολήπτη-ανάδοχο.

8. Έκδοση τιμολογίων

8.1. Οι εργολήπτες-ανάδοχοι που αναλαμβάνουν την παραγωγή τεχνικών έργων, υπό τις προϋποθέσεις που αναφέρονται στην παρ. 3, δεν επιβάλλουν ΦΠΑ επί των τιμολογίων που εκδίδουν για πράξεις (εκτέλεση τεχνικών έργων) που διενεργούν από τις 8/8/2014 ημερομηνία δημοσίευσης του Ν. 4281/14 στο ΦΕΚ. Επί των τιμολογίων αυτών πρέπει να αναγράφεται: «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης».

Η μη επιβολή του ΦΠΑ στα τιμολόγια των αναδόχων δεν κωλύεται σε ήδη υπογεγραμμένες συμβάσεις ανάθεσης μεταξύ αναθετουσών αρχών και εργοληπτών, στις οποίες αναφέρεται τίμημα προ και μετά ΦΠΑ. Ομοίως δεν απαιτείται τροποποίηση των σχετικών συμβάσεων, δεδομένου ότι αυτές θεωρείται ότι έχουν τροποποιηθεί με το νόμο. Οι εργολήπτες εξακολουθούν να διατηρούν με τη ρύθμιση αυτή το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των εισροών (δαπανών) τους.

Σε νέες διακηρύξεις διαγωνισμών τεχνικών έργων που προκηρύσσουν οι αναθέτουσες αρχές –πάντα υπό τις προϋποθέσεις της παρ. 3- στις συμβάσεις που υπογράφονται μεταξύ αυτών και των αναδόχων-εργοληπτών πρέπει να αναφέρεται ο προϋπολογισμός του έργου χωρίς ΦΠΑ, ως και ότι ο ανάδοχος-εργολήπτης που θα αναδειχθεί δεν θα επιβάλλει ΦΠΑ επί των τιμολογίων του, ως απόρροια των προϋποθέσεων που συντρέχουν για την αντιστροφή υποχρέωσης του άρθρου 39α του Κώδικα ΦΠΑ.

8.2. Στις περιπτώσεις εν εξελίξει συμβάσεων για έργα που εκτελούνται από δικαιούχους-φορείς υλοποίησης των για λογαριασμό τρίτων μέσω εγγράφων συμφωνιών, στα εκδιδόμενα τιμολόγια από τους εργολήπτες - αναδόχους με λήπτες τους κυρίους των έργων, από 8.8.2014 και μετά δεν επιβάλλεται ΦΠΑ εφ' όσον πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ. 3 για τον κύριο του έργου.

Αν όμως τα τιμολόγια δεν εκδίδονται προς τον κύριο του έργου, αλλά προς τον φορέα υλοποίησης δεν μπορεί να εφαρμοστεί αντιστροφή της υποχρέωσης δεδομένου ότι λείπει η προϋπόθεση της κυριότητας του έργου από τον λήπτη του τιμολογίου, όπως ορίζει η διάταξη και κατά συνέπεια στα τιμολόγια αυτά επιβάλλεται ΦΠΑ.

Π.χ. έργο ύδρευσης με κύριο ΔΕΥΑ, ή έργο διαχείρισης απορριμμάτων με κύριο ΑΕ ΟΤΑ και δικαιούχο-φορέα υλοποίησης την Περιφέρεια, από 8/8/2014 και μετά ο εργολήπτης-ανάδοχος δεν επιβάλλει ΦΠΑ επί των τιμολογίων, εφόσον αυτά εκδίδονται προς τον κύριο του έργου (ΔΕΥΑ, ΑΕ ΟΤΑ), ακόμη κι αν η πιστοποίηση εργασιών (Λογαριασμός) έχει πραγματοποιηθεί πριν την ημερομηνία αυτή και υπό την προϋπόθεση ότι το τιμολόγιο εκδίδεται εμπρόθεσμα, δηλαδή εντός της ίδιας διαχειριστικής χρήσης. Αντίθετα αν τα τιμολόγια εκδίδονται προς την Περιφέρεια τότε επιβάλλεται ΦΠΑ επί του τιμολογίου.

9. Παράδοση τιμολογίων που έχουν εκδοθεί στο όνομα του δικαιούχου – φορέα υλοποίησης, όταν αυτός ενεργεί για λογαριασμό άλλης αναθέτουσας αρχής – κυρίου του έργου

Σε πολλά έργα που εκτελούνται από δικαιούχο-φορέα υλοποίησης για λογαριασμό τρίτου μέσω έγγραφης συμφωνίας τα τιμολόγια του αναδόχου-εργολήπτη, δεν έχουν εκδοθεί στο όνομα του κυρίου του έργου, αλλά του φορέα υλοποίησης. Στις περιπτώσεις αυτές η λογιστική τακτοποίηση μπορεί να πραγματοποιείται με την εκκαθάριση της παρ. 8 του άρθρου 6 του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. 4093/2012), που εκδίδεται από τους δικαιούχους-φορείς υλοποίησης προς τους κυρίους των έργων. Η «εκκαθάριση» αυτή αποτελεί φορολογικό παραστατικό για τον κύριο του έργου. Υπόδειγμα εκκαθάρισης στο Παράρτημα της παρούσας.

10. Άσκηση δικαιώματος έκπτωσης ΦΠΑ σε τεχνικά έργα που βρίσκονται σε στάδιο υλοποίησης από αναθέτουσες αρχές για λογαριασμό τρίτων

Για τεχνικά έργα που εκτελούνται μέσω εγγράφων συμφωνιών από μία αναθέτουσα αρχή για λογαριασμό άλλης ο δικαιούχος-φορέας υλοποίησης δεν έχει δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ, για τιμολόγια που εκδίδονται στο όνομα του, καθώς η άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης μπορεί να πραγματοποιείται μόνο από τον κύριο του έργου. Δηλαδή ο δικαιούχος-φορέας υλοποίησης έχει δικαίωμα για έκπτωση του ΦΠΑ μόνον εφ' όσον είναι και κύριος του έργου.

Ο κύριος του έργου έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ με βάση

- i. Τα τιμολόγια του αναδόχου που έχουν εκδοθεί στο όνομά του και τα συμπεριλαμβάνει σε περιοδική δήλωση ΦΠΑ
- ii. Την εκκαθάριση της ανωτέρω παρ. 9, που έχει εκδοθεί από τον δικαιούχο-φορέα υλοποίησης προς τον κύριο του έργου, και εν συνεχεία την εκκαθάριση αυτή ο κύριος του έργου καταχωρεί ως νόμιμο παραστατικό στα βιβλία του και συμπεριλαμβάνει σε περιοδική δήλωση ΦΠΑ προκειμένου να ασκήσει το τυχόν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

11. Απαιτούμενες ενέργειες των φορέων διαχείρισης

Οι φορείς διαχείρισης ενημερώνουν τους δικαιούχους για την αλλαγή που επήλθε σχετικά με τη μη επιβολή ΦΠΑ επί τιμολογίων για τεχνικά έργα αναθετουσών αρχών που εκδίδονται από 8/8/2014 και μετά. Ομοίως παύουν να εισηγούνται τη χρηματοδότηση από το ΠΔΕ του μη επιλέξιμου ΦΠΑ για νέα τεχνικά έργα, ή εν εξελίξει για τα οποία έχει εκλείψει ο λόγος χρηματοδότησης.

Δεν απαιτείται τροποποίηση των αποφάσεων ένταξης, σχετικά με τη μη επιβολή ΦΠΑ επί των τιμολογίων.

12. Χρηματοδότηση μη επιλέξιμου ΦΠΑ για προμήθειες και υπηρεσίες από το ΠΔΕ.

Δεδομένου ότι με τη ρύθμιση του ν. 4281/14 (ΦΕΚ 160/Α/8.8.2014) και ειδικότερα την παρ. 10 του άρθρου 1, αποδεσμεύονται σημαντικοί πόροι από το ΠΔΕ, προωθείται από την ΕΥΘΥ ρύθμιση, προκειμένου να παρέχεται η δυνατότητα χρηματοδότησης του μη επιλέξιμου ΦΠΑ από το ΠΔΕ για προμήθειες και υπηρεσίες σε συγχρηματοδοτούμενες πράξεις πλην κρατικών ενισχύσεων.

Σε κάθε περίπτωση η χρηματοδότηση αυτή του μη επιλέξιμου ΦΠΑ είναι επιστρεπτέα.

Ο Γενικός Γραμματέας
Δημοσίων Επενδύσεων - ΕΣΠΑ

Γιώργος Γιαννούσης

Εσωτερική Διανομή:

1. Γραφείο Υπουργού, κ. Ν. Δένδια
2. Γραφείο Υφυπουργού, κ. Οδυσσέα Κωνσταντινόπουλου
3. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Επενδύσεων – ΕΣΠΑ, κ. Γ. Γιαννούση (ηλεκτρονικά)
4. ΥΠΑΑΝ/Διεύθυνση Δημοσίων Επενδύσεων
5. ΥΠΑΑΝ/Ειδική Υπηρεσία Συντονισμού της Εφαρμογής των Επιχειρησιακών Προγραμμάτων
6. ΥΠΑΑΝ/Ειδική Υπηρεσία Θεσμικής Υποστήριξης (ΕΥΘΥ)
7. ΥΠΑΑΝ/Ειδική Υπηρεσία Αρχή Πληρωμής

ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

Στοιχεία εντολοδόχου (φορέας υλοποίησης/δικαιούχος) Επωνυμία Διεύθυνση ΑΦΜ Τηλέφωνο	Στοιχεία εντολέα (κύριος του έργου) Επωνυμία Διεύθυνση ΑΦΜ τηλέφωνο
---	---

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ (μμ/έτος)
προμήθειας αγαθών ή υπηρεσιών, που διενεργούνται για λογαριασμό τρίτου

προμηθευτής (ανάδοχος)	αρ. & ημ/νία τιμολογίου	είδος	ποσότητα	αξία	ΦΠΑ (%)				σύνολα
					9	16	13	23	
σύνολα									

(Ημερομηνία)