



Αθήνα, 14/06/2016

Αρ. Πρωτ: ΔΕΕΦΑ1091109ΕΞ2016

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ  
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΈΜΜΕΣΗΣ  
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄ «ΦΠΑ»**

*Πρωτ. Εισ.:*

Ταχ. Δ/ση : Σίνα 2-4  
Ταχ. Κώδικας: 106 72 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες : Α. Κατρινάκη  
Τηλέφωνο : 210- 3645832  
Fax : 210- 3645413  
e-mail : [dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr](mailto:dfpa.b1@1992.syzefxis.gov.gr)

**ΠΡΟΣ:  
ΚΟΙΝ:**

**Θέμα:** Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ σε έσοδα από δραστηριότητες του Οργανισμού ΑΑ του Δήμου ΑΑΑ.

**Σχετ.:** Τα με αρ. πρωτ. Ψ και Ζ έγγραφά σας.

Σε απάντηση των ανωτέρω σχετικών με το θέμα εγγράφων, και προς άρση τυχόν αμφιβολιών, αναφορικά με τη φορολογική μεταχείριση από πλευράς ΦΠΑ των εσόδων του Οργανισμού ΑΑ του Δήμου ΑΑΑ (στο εξής Ω) που προέρχονται από την άσκηση ορισμένων δραστηριοτήτων του, και στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Ο Ω, σύμφωνα με τη με αριθ. .... απόφαση του Προέδρου του Δημ. Συμβουλίου ΑΑΑ (ΦΕΚ .....), αποτελεί **ΝΠΔΔ** προερχόμενο από τη συγχώνευση δυο ΝΠΔΔ του Δήμου ΑΑΑ, στα πλαίσια του προγράμματος Καλλικράτης, και την προσθήκη σε αυτόν περιβαλλοντολογικών δραστηριοτήτων. Στους σκοπούς του νέου προσώπου περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, η δημιουργία, καταγραφή και διδασχή προϊόντων των καλών τεχνών αλλά και των επιστημών μέσω σεμιναρίων και εργαστηρίων, η οργάνωση μουσικών συναυλιών, μορφωτικών διαλέξεων, η δημιουργία σχολών χορού, ζωγραφικής και σχολών διδασκαλίας μουσικής, η δημιουργία, λειτουργία και συντήρηση αγωνιστικών εγκαταστάσεων και γυμναστηρίων, χώρων αθλοπαιδιών και γυμναστικής, η δημιουργία προγραμμάτων που να δίνουν ευκαιρία άθλησης για όλους τους πολίτες κάθε ηλικίας και φύλου και ιδιαίτερα σε άτομα με ειδικές ανάγκες, καθώς και η δημιουργία σχολών κατά τομέα αθλητισμού. Οι πόροι του προέρχονται από επιχορηγήσεις του Δήμου ΑΑΑ Δημοσίου κλπ., από έσοδα από την εκ μέρους του παροχή υπηρεσιών, την ενοικίαση χώρων και την ίδια αυτού περιουσία, από το χρηματικό υπόλοιπο των συγχωνευθέντων ΝΠΔΔ.

2. Σύμφωνα με τις **διατάξεις των άρθρων 2, 3, 4 και 8 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000)**, υπάρχουν στο φόρο η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον

πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 3 του ίδιου Κώδικα, εξαιρούνται από το φόρο οι πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που διενεργούνται από το Ελληνικό Δημόσιο, τους Δήμους, τις Κοινότητες και τα άλλα ΝΠΔΔ, καθώς θεωρείται ότι ενεργούν στα πλαίσια της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Η αληθής έννοια της παραγράφου αυτής είναι ότι **τα εν λόγω πρόσωπα εξαιρούνται για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία** (παρ. 3 άρθρου 3 ίδιου Κώδικα).

Εν τούτοις, **τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενα στο φόρο, κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των προαναφερθέντων πράξεων οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.** Έχουν δε οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες, που αριθμούνται στο Παράρτημα Ι του Κώδικα ΦΠΑ (όπως πχ. παράδοση καινούργιων αγαθών που κατασκευάσθηκαν για πώληση), εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

**3. Περαιτέρω με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περ. ιβ' του Κώδικα ΦΠΑ** όπως ερμηνεύτηκαν με την εγκύκλιο 10/Π.4336/3162/10.07.1987, στην έννοια της απαλλασσόμενης από το ΦΠΑ εκπαίδευσης περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, οι υπηρεσίες εκμάθησης από τα δημοτικά μουσικά εκπαιδευτήρια (ωδεία και μουσικές σχολές) εφόσον αυτά εμπίπτουν στις διατάξεις του Β.Δ.16/1966 (ΦΕΚ 7 τ. Α/15.01.1966) όπως ισχύει και λειτουργούν υπό την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού. Επιπλέον, με την ίδια εγκύκλιο διευκρινίστηκε ότι απαλλάσσονται οι (ανώτατες, ερασιτεχνικές) σχολές χορού που εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και διέπονται από τα Π.Δ.372/83 και Π.Δ. 457/83 που εκδόθηκαν στα πλαίσια του ν.1158/1981. Από την απαλλαγή αυτή εξαιρούνται τα εργαστήρια ελεύθερων σπουδών που εμφανίζονται συνήθως ως «σχολές» και ασχολούνται με την εκμάθηση οποιουδήποτε είδους χορού ερασιτεχνικού ή ψυχαγωγικού χαρακτήρα, όπως π.χ. έντεχνου χορού, χορού ντίσκο, τζαζ, ταγκό, ή αερόμπικ, γυμναστικής κλπ. και δεν εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού. Το ίδιο συμβαίνει και με τα έσοδα των σχολών χορού που διέπονται από τα Π.Δ.372/83 και Π.Δ. 457/83 που εκδόθηκαν στα πλαίσια του ν.1158/1981 και εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού, εφόσον αυτά προέρχονται από υπηρεσίες εκμάθησης χορού, ντίσκο, τζαζ, ταγκό, γυμναστικής κ.λπ.

Με τις **διατάξεις της περ. ιδ' της ίδιας παραγράφου και άρθρου** του ως άνω Κώδικα, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ, η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή (σχετ. η με αριθ. 10/Π.4336/3162/10.07.1987 εγκύκλιος).

Επίσης, σύμφωνα με τις **διατάξεις της περίπτωσης ιστ'** απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

Με την εγκύκλιο 1131481/7043/0014/ΠΟΛ.1282/32.12.1992 διευκρινίστηκε ότι η αναφορά στο καταστατικό των πολιτιστικών ή μορφωτικών σκοπών αποτελεί κριτήριο για την απαλλαγή των υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης, όπως και ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας των προσώπων που παρέχουν τις υπηρεσίες αυτές. Πολιτιστικοί σκοποί είναι, μεταξύ άλλων, η καλλιέργεια, η προαγωγή και η διάδοση των γραμμάτων της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής και των τεχνών γενικότερα.

Επιπλέον, διευκρινίστηκε ότι οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που ενεργούν, μεταξύ άλλων, τα πρόσωπα των περιπτώσεων ιδ' και ιστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ και προορίζονται να προσπορίσουν σε αυτά συμπληρωματικά έσοδα αποκλείονται από την απαλλαγή του ΦΠΑ, εφόσον πρόκειται για ταυτόσημες πράξεις που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις των εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο θέτοντας από φορολογικής πλευράς, σε μειονεκτικότερη θέση, τις επιχειρήσεις αυτές (π.χ. αθλητικές εκδηλώσεις από σωματείο με εισιτήριο, παροχή υπηρεσιών γυμναστικής από γυμναστήριο που έχει τυπικά το χαρακτήρα του Σωματείου έναντι αμοιβής υπό μορφή συνδρομής, κλπ.) (σχετ. η εγκύκλιος 1051009/2119/669/0014/ΠΟΛ.1156/09.05.1997).

Ειδικότερα, όσον αφορά στην ύπαρξη ή μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού κατά την παροχή υπηρεσιών από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα και από λοιπές επιχειρήσεις που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, θα πρέπει να ελέγχεται αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες από τα πρόσωπα αυτά στον καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του. Προς το σκοπό αυτό, θα μπορούσε να ληφθούν υπόψη στοιχεία όπως η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών, ο χρησιμοποιούμενος εξοπλισμός κλπ. Για παράδειγμα οι υπηρεσίες που παρέχει μια επιχείρηση που διαθέτει εξειδικευμένο προσωπικό και υψηλής τεχνολογίας εξοπλισμό διαφέρουν από τις παροχές ενός μη κερδοσκοπικού προσώπου με το βασικό εξοπλισμό, με αποτέλεσμα να μη στρεβλώνεται ο ανταγωνισμός σε περίπτωση απαλλαγής του δεύτερου από την επιβολή του φόρου.

4. Όπως μας διευκρινίσατε κατόπιν τηλεφωνικής επικοινωνίας μαζί σας, ο Ω από 10/05/2011, υπάγεται στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ λόγω των εσόδων που πραγματοποιεί από την παραχώρηση γηπέδων 5x5 έναντι αντιτίμου, προγράμματα εκμάθησης ζωγραφικής, ψηφιδωτού, αγιογραφίας κλπ. και αθλημάτων που παραδίδονται στους δημότες του και στα παιδιά τους όπως mini ποδόσφαιρο 5x5, τένις, καθώς και από τη λειτουργία σχολής χορού και δημοτικού γυμναστηρίου μαζικής άθλησης. Δεν επιβάλλει όμως φόρο στα έσοδα του δημοτικού ωδείου που όπως επισημαίνεται στο έγγραφό σας είναι αναγνωρισμένο από το Υπουργείο Πολιτισμού.

Όπως μας διευκρινίσατε, τα μαθήματα mini ποδοσφαίρου 5x5 παραδίδονται σε ειδικά διαμορφωμένο χώρο – γήπεδο- σε παιδιά δημοτών από εξειδικευμένο καθηγητή έναντι συμβολικής μηνιαίας συνδρομής, και οι υπηρεσίες γυμναστικής/εγκύμανσης παρέχονται από κατάλληλο προσωπικό (γυμναστές) σε δημότες, σε εγκατάσταση ευρισκόμενη στο γήπεδο του ΑΑΑ, εξοπλισμένη με διαδρόμους και μηχανήματα μυϊκής ενδυνάμωσης έναντι συμβολικής μηνιαίας συνδρομής.

Τέλος, μας τονίσατε ότι η φορολογική μεταχείριση των εσόδων του Δημοτικού Ωδείου δεν έχει μεταβληθεί κατά τη διάρκεια του διαστήματος από 20/07/2015 μέχρι και σήμερα (σχετ. αναφορά στους νόμους 4334/16.7.2015, 4336/14.8.2015 και 4346/20.11.2016).

5. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, κατ' αρχήν, ο Ω καθίσταται υποκείμενος στο φόρο για την πραγματοποίηση των ανωτέρω πράξεων, ακόμη και αν αυτές συνιστούν πράξεις δημόσιας εξουσίας, καθώς ενδεχόμενη εξαίρεσή του από το ΦΠΑ λόγω της νομικής του μορφής 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.

Περαιτέρω, όσον αφορά στις υπηρεσίες του Δημοτικού Ωδείου, αυτές απαλλάσσονται από το ΦΠΑ ως εμπόπτες στη διάταξη της περίπτωσης ιβ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι το ωδείο

λειτουργεί σύμφωνα με τις διατάξεις του ΒΔ 16/1966 και υπό την εποπτεία του Υπουργείου Πολιτισμού. Στην περίπτωση αυτή τα δίδακτρα που καταβάλλουν οι σπουδαστές δεν πρέπει να επιβαρύνονται με ΦΠΑ. Ομοίως, απαλλάσσονται από το φόρο τα έσοδα από τα μαθήματα χορού που διδάσκονται στη σχολή χορού που λειτουργεί ο Ω, εφόσον εποπτεύονται από το Υπουργείο Πολιτισμού και διέπονται από τα Π.Δ.372/83 και Π.Δ. 457/83 που εκδόθηκαν στα πλαίσια του ν.1158/1981 και σύμφωνα με τις διευκρινίσεις της Εγκ. 10/1987.

Όσον αφορά στις συνδρομές που καταβάλλουν οι συμμετέχοντες στα τμήματα εκμάθησης mini ποδοσφαίρου 5x5 και αντισφαίρισης, αυτές απαλλάσσονται από το ΦΠΑ κατ' εφαρμογή της περίπτωσης ιδ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, υπό την προϋπόθεση ότι οι υπηρεσίες που παρέχονται στα εν λόγω τμήματα δεν ανταγωνίζονται άμεσα, κατά τα ανωτέρω, τις παρεχόμενες από ιδιωτικές επιχειρήσεις με συναφείς σκοπούς υπηρεσίες (πχ. ως προς την ποιότητα των υπηρεσιών, το κοινό στο οποίο απευθύνονται, τις τιμές κλπ.).

Επιπλέον, όπως έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο 1051009/2119/669/ΠΟΛ.1156/09.05.1997, οι υπηρεσίες γυμναστικής γενικά (όπως ενόργανη γυμναστική ή ανόργανη, ενεργητική ή παθητική με ή χωρίς τη χρήση μηχανημάτων κλπ.) δεν απαλλάσσονται, αλλά υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, από οποιονδήποτε και αν παρέχονται.

Τέλος, εφόσον για την συμμετοχή σε εκδηλώσεις, σεμινάρια, συναυλίες, διοργάνωσης του Ω, σε αίθουσες του Δήμου ΑΑΑ ή σε χώρους τρίτων, δεν καταβάλλεται αντίτιμο (είσοδος ελεύθερη) δεν τίθεται θέμα επιβολής του φόρου.

**6.** Σε κάθε περίπτωση και λαμβάνοντας υπόψη τα διαλαμβανόμενα στο παρόν, δεδομένου ότι η απαλλαγή είναι θέμα πραγματικό, αποτελεί αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. ΑΑΑ ο έλεγχος των πραγματικών περιστατικών για την εφαρμογή των ανωτέρω διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ.

Ως εκ τούτου, παρακαλούμε τη Δ.Ο.Υ. ΑΑΑ όπως παράσχει οδηγίες στον Ω για την ορθή εφαρμογή των ανωτέρω, ενημερώνοντας την Υπηρεσία μας σχετικά με την εξέλιξη του θέματος.

**Η Προϊσταμένη της Διεύθυνσης  
Αικ. Σταυροπούλου**

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς  
Τμήματος Διοίκησης**

**Εσωτερική διανομή:**

Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας - Γραφείο Προϊσταμένης Δ/νσης -Τμήμα Α(4)