



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός γνωμοδότησης 88 /2016**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' Τμήμα)**

**Συνεδρίαση της 4<sup>ης</sup> Απριλίου 2016**

**Σύνθεση :**

**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

**Μέλη :** Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη, Χρήστος Μητκίδης, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Χριστίνα Διβάνη, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α1025810 ΕΞ 2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δ/ση Φορολογικής Διοίκησης/Δ/ση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας/Α' Τμήμα (ΦΠΑ).

**Ερώτημα:** Αν η εταιρεία TRANS ADRIATIC PIPELINE AG (TAP AG) - υποκατάστημα Ελλάδος, που πρόκειται να κατασκευάσει αγωγό φυσικού αερίου, θεωρείται «εταιρεία κοινής ωφέλειας» κατά την έννοια της διατάξεως του τελευταίου εδαφίου της

παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ, ώστε να υπάγεται στην εξαίρεση από το διακανονισμό του φόρου, που προβλέπεται στη διάταξη αυτή.

-----

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως ακολούθως:

### **Ιστορικό**

Από το έγγραφο του ερωτήματος και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, μεταξύ των οποίων και η από 10-2-2016 επιστολή της TAP AG - υποκατάστημα Ελλάδος προς την ερωτώσα υπηρεσία), προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό:

1. Στις 26-06-13, το Ελληνικό Κράτος και η TAP AG υπέγραψαν τη Συμφωνία Φιλοξενούσας Χώρας ("ΣΦΧ"), σχετικά με το έργο της κατασκευής του Διαδριατικού Αγωγού (Trans Adriatic Pipeline - TAP) φυσικού αερίου, ο οποίος θα μεταφέρει φυσικό αέριο από την περιοχή της Κασπίας στην Ευρώπη. Ο αγωγός TAP θα διασυνδεθεί με τον αγωγό φυσικού αερίου Ανατολίας (TANAP) στα ελληνοτουρκικά σύνορα και θα διέρχεται από τη Βόρεια Ελλάδα, την Αλβανία και την Αδριατική Θάλασσα προτού καταλήξει στις ακτές της Νότιας Ιταλίας, όπου θα συνδεθεί στο ιταλικό δίκτυο φυσικού αερίου. Τα μέρη αναγνώρισαν (βλ. ΠΡΟΪΜΙΟ της ως άνω "ΣΦΧ"), ότι «το έργο είναι στρατηγικής σημασίας, καθώς θα δώσει τη δυνατότητα στην Ελληνική Δημοκρατία να ενισχύσει τη θέση της ως βασικής χώρας διέλευσης στο πλαίσιο των στόχων της Ευρωπαϊκής Ένωσης για ενεργειακή ασφάλεια και διαφοροποίηση των πηγών προμήθειας, θα προσελκύσει δυνητικά προμηθευτές φυσικού αερίου στην Ελληνική Δημοκρατία, θα αποδώσει φορολογικά έσοδα και άλλα οικονομικά οφέλη και θα παρέχει τη βάση για περαιτέρω συνεργασία μεταξύ των μερών σχετικά με μελλοντικά ενεργειακά έργα».

2. Η ΣΦΧ επικυρώθηκε από τη Βουλή των Ελλήνων, με τον ν.4217/2013 ( Α' 267).

3. Η εταιρεία TAP AG εδρεύει στην Ελβετία, για τους σκοπούς, όμως, της εκτέλεσης του ως άνω έργου έχει συστήσει Ελληνικό Υποκατάστημα και έχει λάβει άδεια



ΦΠΑ δυνάμει της υπ' αριθ. 431/2014 Απόφασης της αρμόδιας Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας.

4. Το Ελληνικό Υποκατάστημα της TAP AG, με την από 10-2-2015 αίτησή της προς την ερωτώσα υπηρεσία, ζήτησε να επιβεβαιωθεί ότι η TAP AG - υποκατάστημα Ελλάδος δεν υπόκειται στην υποχρέωση διακανονισμού ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών εντός της πενταετίας, καθόσον αποτελεί επιχείρηση κοινής ωφελείας και εμπίπτει στην εξαίρεση του τελευταίου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000). Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι η κατασκευή του αγωγού είχε προγραμματιστεί αρχικά να ξεκινήσει το 2014 - 2015 με εκτιμώμενη διάρκεια ολοκλήρωσης έως πέντε έτη (έως το 2019), σήμερα, όμως, εκτιμάται ότι η συνολική διάρκεια κατασκευής του έργου θα υπερβεί τα πέντε έτη, τέθηκε το εν θέματι ερώτημα.

#### **Νομοθετικό πλαίσιο**

5. Στις διατάξεις του άρθρου 33 του ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248), όπως ισχύουν, ορίζονται τα εξής:

«1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον: α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο, β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών. Δεν ενεργείται διακανονισμός σε περιπτώσεις καταστροφής, απώλειας ή κλοπής που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται, καθώς και σε περιπτώσεις χορήγησης δώρων μέχρις αξίας 10 ευρώ και δειγμάτων τα οποία διατίθενται για το σκοπό της επιχείρησης. Οι διακανονισμοί που αφορούν εκπτώσεις που διενεργήθηκαν σε μία διαχειριστική περίοδο περιλαμβάνονται σε δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται το αργότερο μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του τέταρτου μήνα από το τέλος της διαχειριστικής περιόδου.

2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των

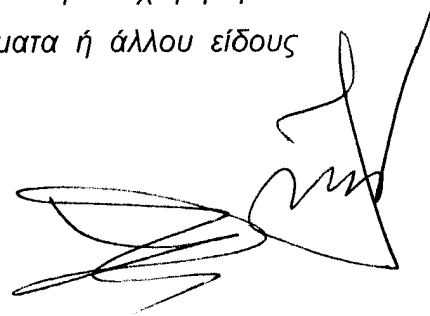
οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφητηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο: α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται: αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο, ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά, γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του ν. 1665/1986, δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις.

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου. Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας».

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, 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. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται και εκείνα που εκμεταλλεύονται, σύμφωνα με το σκοπό τους, οι εταιρείες του άρθρου 2 του Ν.1665/1986 (ΦΕΚ 194 Α'). Ως αγαθά επένδυσης της παρούσας περίπτωσης νοούνται επίσης και οι δαπάνες που καταβάλλει η επιχείρηση, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο ν. 2773/1999, όπως ισχύει, για την κατασκευή μη ιδιόκτητου δικτύου σύνδεσης του σταθμού αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε.. β) τα δικαιώματα χρησιμοποίησης διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, σχεδίου, υποδείγματος, εμπορικού ή βιομηχανικού σήματος και άλλων παρόμοιων, εφόσον εξυπηρετούν περισσότερες από μία χρήσεις.

5. Η διαφορά του φόρου που προκύπτει για τα αγαθά επένδυσης με βάση τον τελικό ετήσιο διακανονισμό δεν καταβάλλεται ούτε εκπίπτεται, εφόσον δεν υπερβαίνει το ποσό των δραχμών δέκα χιλιάδων (10.000).

**6. Στις διατάξεις των άρθρων 1 , 165 παρ. 2, 176 , 177 του ν. 4001/2011 «Για τη λειτουργία Ενεργειακών Αγορών Ηλεκτρισμού και Φυσικού Αερίου, για Έρευνα, Παραγωγή και δίκτυα μεταφοράς Υδρογονανθράκων και άλλες ρυθμίσεις (Α' 179) ορίζονται τα εξής:**

«Άρθρο 1: Σκοπός του παρόντος νόμου είναι η ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των διατάξεων της Οδηγίας 2009/72/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Ιουλίου 2009 "Σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά ηλεκτρικής ενέργειας και για την κατάργηση της Οδηγίας 2003/54/EK" (ΕΕ L 211 της 14.8.2009) και της Οδηγίας 2009/73/EK του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 13ης Ιουλίου 2009 "Σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά Φυσικού Αερίου και την κατάργηση της Οδηγίας 2003/55/EK" (ΕΕ L 211 της 14.8.2009). Οι δραστηριότητες της παραγωγής, της προμήθειας, της αγοράς,



της μεταφοράς και της διανομής Φυσικού Αερίου και ηλεκτρικής ενέργειας, καθώς και της αποθήκευσης και της υγροποίησης Φυσικού Αερίου και της αεριοποίησης υγροποιημένου Φυσικού Αερίου εντός της Ελληνικής Επικράτειας ασκούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού. Οι δραστηριότητες αυτές είναι κοινής ωφέλειας και τελούν υπό την εποπτεία του Κράτους.

Άρθρο 165 παρ.1...2 Το έργο της κατασκευής, εγκατάστασης και εκμετάλλευσης του αγωγού είναι έργο εθνικής σημασίας, δημόσιας ωφέλειας και γενικά δημόσιου συμφέροντος.

Άρθρο 176 παρ.1: Η διαδρομή και εγκατάσταση των αγωγών φυσικού αερίου διασύνδεσης: α) Ελλάδας- Ιταλίας (ΥΑΦΑ-ΠΟΣΕΙΔΩΝ ή IGI Poseidon) σε εκτέλεση της από 4 Νοεμβρίου 2005 Διακρατικής Συμφωνίας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Ιταλικής Δημοκρατίας που κυρώθηκε με το ν. 3441/2006 (Α' 39), β) Ελλάδας-Βουλγαρίας σε εκτέλεση του από 24 Απριλίου 2009 Μνημονίου μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Δημοκρατίας της Βουλγαρίας και γ) Ελλάδας με άλλο κράτος σε εκτέλεση σχετικής διακρατικής συμφωνίας, ορίζονται με αποφάσεις του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, οι οποίες δημοσιεύονται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

2. Τα έργα εγκατάστασης, κατασκευής και λειτουργίας των αγωγών της παραγράφου 1 είναι εθνικής σημασίας, δημόσιας ωφέλειας και γενικά δημοσίου συμφέροντος.

Άρθρο 176: Οι διατάξεις των άρθρων 165 μέχρι 172, 173 παρ. 1, 174 και 175 εφαρμόζονται και για τα έργα των αγωγών της παραγράφου 1 του άρθρου 176».

**7. Στα άρθρα 4 (παρ.1, και 5β), 7 (παρ.2) και 12 (παρ. 17) της Συμφωνίας Φιλοξενούσας Χώρας**, μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της TAP AG, η οποία κυρώθηκε με τον ν.4217/2013 «Κύρωση Συμφωνίας Φιλοξενούσας Χώρας μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας και της TRANS ADRIATIC PIPELINE AG» (Α' 267) ορίζεται ότι:

«Άρθρο 4.1. «Το Κράτος αναγνωρίζει και συμφωνεί ότι το έργο είναι ένα έργο εθνικής σημασίας και προς το εθνικό και δημόσιο συμφέρον της Ελληνικής Δημοκρατίας».

Άρθρο 4.5. Για τους σκοπούς του έργου...το κράτος χορηγεί: α)...β) στον επενδυτή του Έργου, το αποκλειστικό και απεριόριστο δικαίωμα και προνόμιο να



κατασκευάζει, να είναι κύριος, να κατέχει και να ελέγχει τις Ελληνικές Εγκαταστάσεις σύμφωνα με τον Ελληνικό Νόμο».

Άρθρο 7.2. «Τα μέρη (ή τα πρόσωπα που αυτά θα υποδείξουν) με καλή πίστη θα διαπραγματεύονται, συμφωνούν συνάπτουν μία ή περισσότερες συμφωνίες διασύνδεσης που θα περιέχουν όρους και προϋποθέσεις αναφορικά με την κατασκευή και λειτουργία διασύνδεσης μεταξύ των Ελληνικών Εγκαταστάσεων και του εγχώριου Ελληνικού Συστήματος μεταφοράς αερίου και /ή των δικτύων διανομής και όλων των σχετικών ζητημάτων...».

Άρθρο 12.17. «Το Κράτος αναγνωρίζει ότι ο ΦΠΑ δεν πρέπει να αποτελεί κόστος για το έργο (είτε με άμεσο τρόπο είτε με οποιονδήποτε μηχανισμό αντίστροφης επιβάρυνσης), το οποίο είναι σύμφωνο με την αρχή της ουδετερότητας του συστήματος ΦΠΑ που παρέχει στις επιχειρήσεις με φορολογητέα επιχειρηματική δραστηριότητα το γενικό δικαίωμα να ανακτούν το ΦΠΑ εισροών».

**8. Στο άρθρο 2.2 του μέρους 1 του Παραρτήματος 1 της ως άνω Συμφωνίας Φιλοξενούσας Χώρας, ορίζεται ότι «Οι Δραστηριότητες του έργου διεξάγονται κατ' εφαρμογή της Διακρατικής Συμφωνίας. Συνεπώς, έχουν εφαρμογή τα άρθρα 165-172, 173 παρ.1, 174 και 175 του Νόμου περί Ενέργειας, όπως προβλέπεται στα άρθρα 177 και 176 παρ. 1 του Νόμου περί Ενέργειας...».**

**9. Στο άρθρο 45 του ν.4277/2014 «Νέο Ρυθμιστικό Σχέδιο Αθήνας - Αττικής και άλλες διατάξεις» (Α' 156) ορίζεται ότι:**

«1. Με απόφαση του Υπουργού Περιβάλλοντος, Ενέργειας και Κλιματικής Αλλαγής, η οποία δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ορίζονται η διαδρομή και εγκατάσταση των αγωγών φυσικού αερίου για τα έργα των Ανεξάρτητων Συστημάτων Φυσικού Αερίου (ΑΣΦΑ). 2. Οι διατάξεις των άρθρων 165 έως 172, 173 παρ. 1, 174 και 175 του ν. 4001/2011 (Α' 179) εφαρμόζονται και για τα έργα των αγωγών της παραγράφου 1. 3. Όπου στις διατάξεις άρθρων 165 έως 172, 173 παράγραφος 1, 174 και 175 του ν. 4001/2011 αναφέρεται η εταιρεία «TRANS BALKAN PIPELINE BV», νοούνται οι Εταιρείες που αναφέρονται στην παράγραφο 2α του άρθρου 177 του ν. 4001/2011 ή άλλη Εταιρεία, η οποία είναι κάτοχος άδειας ΑΣΦΑ...»

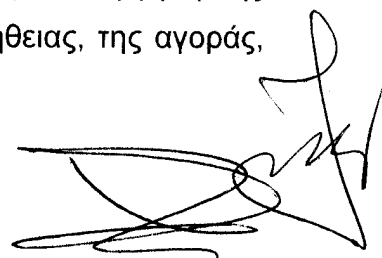
**Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων**

Από τις προπαρατιθέμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα εξής:

10. Στην παράγραφο 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπεται ο διακανονισμός του φόρου εισροών (δαπανών) που αφορούν την απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών στην περίπτωση που συμπληρώνεται πενταετία από την πραγματοποίηση της δαπάνης χωρίς να έχει γίνει έναρξη χρησιμοποίησης του παγίου ( 33 παρ. 3 - προτελευταίο εδάφιο). Ο διακανονισμός της έκπτωσης του φόρου εισροών που έχει επιβαρύνει ένα επενδυτικό αγαθό, είναι υποχρέωση του υποκειμένου στο φόρο έτσι ώστε να επιστρέφεται στο Δημόσιο τυχόν μεγαλύτερο του ορθού εκπιπτόμενο ποσό. Έτσι, στην περίπτωση της συμπλήρωσης πενταετίας, ημερολογιακά, από την έκδοση του τιμολογίου κατά την πραγματοποίηση της δαπάνης για την απόκτηση ή κατασκευή του επενδυτικού αγαθού χωρίς χρησιμοποίηση του ως παγίου, ο υποκείμενος υποχρεούται σε διακανονισμό προκειμένου να αποδώσει στο Δημόσιο τον ΦΠΑ των εισροών που εξέπεσε. Για τον υπολογισμό αυτής της πενταετίας, υπολογίζονται ημερολογιακά πέντε έτη από την ημερομηνία έκδοσης του κάθε τιμολογίου εισροών για την απόκτηση του παγίου και ο φόρος αποδίδεται με την δήλωση ΦΠΑ, με την οποία γίνονται οι διακανονισμοί της προηγούμενης χρήσης.

11. Από την υποχρέωση του διακανονισμού (λόγω συμπλήρωσης πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης, χωρίς χρησιμοποίηση του παγίου), σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33, εξαιρείται η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρείες κοινής ωφέλειας. Ο λόγος της ανωτέρω εξαίρεσης είναι ότι αυτού του είδους οι επιχειρήσεις εκτελούν έργα μεγάλης κλίμακας και επομένως ο περιορισμός της πενταετίας, για την ολοκλήρωση των επενδυτικών αγαθών θα ήταν μη ρεαλιστικός δεδομένου του μεγέθους των έργων και της κατά συνέπεια μακράς περιόδου αποπεράτωσης, καθώς και των συχνά χρονοβόρων διαδικασιών και διατυπώσεων που απαιτούνται.

12. Από τις διατάξεις του ν. 4001/2011, ο οποίος αποτελεί και ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία των διατάξεων της Οδηγίας 2009/73/EK σχετικά με τους κοινούς κανόνες για την εσωτερική αγορά Φυσικού Αερίου και την κατάργηση της Οδηγίας 2003/55/EK, οι δραστηριότητες της παραγωγής της προμήθειας, της αγοράς,



της μεταφοράς και της διανομής Φυσικού Αερίου, εντός της Ελληνικής Επικράτειας χαρακτηρίζονται ως κοινής ωφέλειας και υπάγονται στην εποπτεία του Κράτους, εφεξής δε ανοίγει η αγορά στον ανταγωνισμό και μπορεί να δραστηριοποιείται οποιοσδήποτε, κατόπιν σχετικής αδείας που χορηγείται ύστερα από γνώμη της Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας (άρθρα 3, 4 και 13 του ν. 4001/2011). Με τον ίδιο νόμο τα έργα εγκατάστασης, κατασκευής και λειτουργίας των αγωγών χαρακτηρίστηκαν ρητά ως «εθνικής σημασίας, δημόσιας ωφέλειας και γενικά δημοσίου συμφέροντος».

13. Συνεπώς επιχείρηση που ασχολείται με την εγκατάσταση, κατασκευή και λειτουργία του αγωγού μεταφοράς Φυσικού Αερίου και ασκεί τη δραστηριότητα της μεταφοράς Φυσικού Αερίου, εντός της Ελληνικής Επικράτειας, προδήλως υπάγεται στην έννοια των επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας και μάλιστα ανεξαρτήτως του ιδιοκτησιακού τους καθεστώτος ως δημοσίων ή ιδιωτικών (ΝΣΚ 264/2013), δεδομένου ότι αμφότερα (δηλαδή τόσο η κατασκευή του έργου, όσο και η δραστηριότητα μεταφοράς φυσικού αερίου) χαρακτηρίζονται ρητώς ως κοινής ωφέλειας με το ν. 4001/2011, στις σχετικές διατάξεις του οποίου παραπέμπει η υπό κρίση κυρωθείσα Σύμβαση Φιλοξενούσας Χώρας. Άλλωστε, έχει γίνει νομολογιακώς δεκτό ότι «αποφασιστικό στοιχείο με τον χαρακτηρισμό μιας επιχείρησης ως κοινής ωφέλειας δεν είναι η νομική μορφή ή ο φορέας της, ούτε το νομικό καθεστώς που διέπει την ίδρυση και λειτουργία της, αλλά η φύση των υπηρεσιών της που πρέπει να είναι ζωτικής σημασίας για την εξυπηρέτηση βασικών αναγκών του κοινωνικού συνόλου» (βλ. ΑΠ 675/2014, με την οποία κρίθηκε ότι ο ΟΤΕ ήταν εξαρχής και εξακολουθεί να είναι επιχείρηση κοινής ωφέλειας, όπως άλλωστε, μνημονεύεται σε ειδικό νόμο, τον δε χαρακτήρα του αυτόν, ως επιχείρησης κοινής ωφέλειας, δεν απέβαλε η επιχείρηση αυτή από το γεγονός της εξόδου της από το δημόσιο τομέα, ΑΠ 1621/2011, 323/2010, 194/2008, ΟΛΑΠ 20/2006 κ.ά).

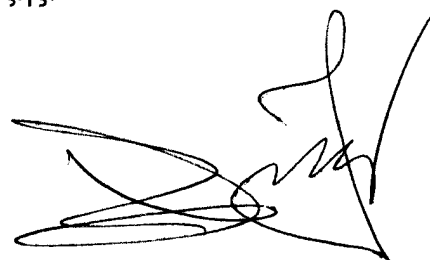
14. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, με τον ν.4217/2013 κυρώθηκε και απέκτησε ισχύ νόμου η από 26 Ιουνίου 2013 Συμφωνία Φιλοξενούσας Χώρας, που αφορά στο έργο αγωγού φυσικού αερίου «The Trans Adriatic Pipeline Project». Η ανάπτυξη του έργου του αγωγού φυσικού αερίου «The Trans Adriatic Pipeline Project» προβλέπεται στην τριμερή συμφωνία που υπογράφηκε στις 13 Φεβρουαρίου 2013 μεταξύ της Κυβέρνησης της Ελληνικής Δημοκρατίας, της Δημοκρατίας της Αλβανίας και της

Κυβέρνησης της Ιταλικής Δημοκρατίας και έχει κυρωθεί με το ν. 4145/2013 (Α' 89) - (βλ. αιτιολογική έκθεση του ως άνω νόμου). Για το σκοπό της ανάπτυξης, κατασκευής και εκμετάλλευσης του αγωγού έχει συσταθεί η εταιρεία «Trans Adriatic Pipeline AG», που εδρεύει στην Ελβετία, η οποία για τους σκοπούς της εκτέλεσης του ως άνω έργου έχει συστήσει Ελληνικό Υποκατάστημα και έχει λάβει άδεια ΑΣΦΑ δυνάμει της υπ' αριθ. 431/2014 Απόφασης της αρμόδιας Ρυθμιστικής Αρχής Ενέργειας. Το έργο κατασκευής του αγωγού φυσικού αερίου «The Trans Adriatic Pipeline Project» έχει σκοπό τη μεταφορά φυσικού αερίου που θα παραχθεί από τη φάση II του πεδίου Shah Deniz στη Δημοκρατία του Αζερμπαϊτζάν και στη συνέχεια από την ευρύτερη περιοχή της Κασπίας και της Μέσης Ανατολής, για διανομή στις αγορές της Ευρώπης Παράλληλα, με την πρόβλεψη σημείων διασύνδεσης με το ελληνικό σύστημα μεταφοράς καθίσταται δυνατή η διοχέτευση φυσικού αερίου στην ελληνική αγορά.

15. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι, το έργο της κατασκευής του Διαδριατικού Αγωγού φυσικού αερίου από την εταιρεία του ερωτήματος και της μεταφοράς από αυτήν του φυσικού αερίου από την ευρύτερη περιοχή της Κασπίας και της Μέσης Ανατολής, προς το σκοπό της περαιτέρω διανομής του στις αγορές της Ευρώπης, με την πρόβλεψη της δυνατότητας - μέσω σημείων διασύνδεσης με το ελληνικό σύστημα - διοχέτευσης του φυσικού αερίου στην ελληνική αγορά, εμπίπτει στις προπαρατεθείσες διατάξεις του ν. 4001/2011, που ορίζουν ότι οι δραστηριότητες της παραγωγής, της προμήθειας, της αγοράς, της μεταφοράς και της διανομής φυσικού αερίου είναι κοινής ωφέλειας. Άλλωστε, το έργο αυτό, με την νομοθετικώς κυρωθείσα «ΣΦΧ» έχει χαρακτηριστεί ως εθνικής σημασίας, δημόσιας ωφέλειας και δημοσίου συμφέροντος, έχει δε λάβει άδεια ΑΣΦΑ και, κατά συνέπεια, η εταιρεία, που είναι κύριος και κάτοχος του έργου, υπάγεται στην εξαίρεση από την πενταετή προθεσμία διακανονισμού του φόρου, που προβλέπεται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ.

#### **Απάντηση**

Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, επί του τεθέντος ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β'), γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ως εξής:



16. Η εταιρεία του ερωτήματος [TRANS ADRIATIC PIPELINE AG-Υποκατάστημα Ελλάδος} δύναται να θεωρείται «εταιρεία κοινής ωφέλειας» κατά την έννοια του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 3 του άρθρου 33 του Κώδικα ΦΠΑ με συνέπεια να υπάγεται στην εξαίρεση από την πενταετή προθεσμία διακανονισμού του φόρου που προβλέπεται στην ίδια διάταξη.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 11-4-2016**

**Ο Πρόεδρος του Τμήματος**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ**



**Η Εισηγήτρια**

**Χριστίνα Διβάνη**  
**Νομικός Σύμβουλος του Κράτους**