

ΠΑΝΟΣ ΖΥΓΟΥΡΗΣ & ΣΥΝΕΡΓΑΤΕΣ ΔΙΚΗΓΟΡΙΚΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ

ΑΜ ΔΣΑ 80807, Μπουμπουλίνας 9-11, Αθήνα (Μουσείο), Τ.Κ. 10682,

ΑΦΜ 996789554, Δ.Ο.Υ. Δ' Αθηνών, τηλ.: 210-8259140-141, fax: 210-8259235,

email: pzygouris@gmail.com

ΓΝΩΜΟΛΟΓΗΣΗ

(αρ. πρωτ. εισ. της Ε.Δ.Ε.Υ.Α. : 2844/15-4-2022)

Ετέθη από τη Δημοτική Επιχείρηση Ύδρευσης Αποχέτευσης (Δ.Ε.Υ.Α.) προς την Ένωση Δημοτικών Επιχειρήσεων Ύδρευσης Αποχέτευσης (Ε.Δ.Ε.Υ.Α.) το κάτωθι ερώτημα για τη σύνταξη νομικής γνωμοδότησης:

«Εάν κατά τη τιμολόγηση δημοσίου έργου θα εφαρμοστεί το άρθρο 39^Α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) παρότι δεν προβλέφθηκε στη διακήρυξη και στη σύμβαση, και σε ποιες ενέργειες πρέπει να προβούν τα συμβαλλόμενα μέρη;»

Κατά τη γνώμη μας προσήκει η κάτωθι απάντηση.

I. Σύντομο Ιστορικό

Προκειμένου να κατασκευαστεί το έργο "ΑΠΟΧΕΤΕΥΣΗ ΟΜΒΡΙΩΝ ΕΠΕΚΤΑΣΗΣ ΠΟΛΗΣ ... ΔΗΜΟΥ ..." η Δ.Ε.Υ.Α. σύναψε προγραμματική σύμβαση με τον Δήμο ο οποίος και προχώρησε στη διακήρυξη ανοικτής διαδικασίας επιλογής αναδόχου για την κατασκευή του εν λόγω έργου (Εκτιμώμενης αξίας 2.750.000,00 € πλέον Φ.Π.Α. 24%). Το έργο χρηματοδοτείται από το πρόγραμμα ΦΙΛΟΔΗΜΟΣ Ι. Εκ παραδρομής στη διακήρυξη (με ΑΔΑΜ : 20PROC006337688 2020-02-25) δεν αναφέρθηκε ότι ο ανάδοχος – εργολήπτης που θα αναδειχθεί δεν θα επιβάλει ΦΠΑ επί των τιμολογίων του, ως απόρροια των προϋποθέσεων που συντρέχουν για την αντιστροφή υποχρέωσης του άρθρου 39α του κώδικα του ΦΠΑ (αρ.1 ν. 4281/14).

Επισημαίνεται ότι: Αναθέτουσα αρχή : είναι ο Δήμος, Φορέας κατασκευής του έργου: είναι ο Δήμος, Εργοδότης ή Κύριος του έργου: είναι η Δ.Ε.Υ.Α. στην οποία και γίνεται η τιμολόγηση.

II. Εφαρμοστέο θεσμικό πλαίσιο- Ερμηνεία

Η **παρ. 10 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014** «Μέτρα στήριξης και ανάπτυξης της ελληνικής οικονομίας, οργανωτικά θέματα Υπουργείου Οικονομικών και άλλες διατάξεις» (Α' 160/8.8.2014) ορίζει ότι «Στο άρθρο 39α του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000) προστίθεται παράγραφος 4, ως εξής: «4. Στις περιπτώσεις εκτέλεσης εργασιών σε ακίνητα κατά τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 2β, προς αναθέτουσες αρχές κατά την έννοια των προεδρικών διαταγμάτων 59/2007 (Α' 63) και 60/2007 (Α' 64), υπό την προϋπόθεση ότι οι ως άνω αρχές είναι κύριοι των έργων και υποκείμενοι στο φόρο με δικαίωμα έκπτωσης, ο φόρος καταβάλλεται από τον λήπτη. Ο υποκείμενος που εκτελεί τις εργασίες του προηγούμενου εδαφίου έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στις εν λόγω πράξεις, δεν χρεώνει φόρο στα εκδιδόμενα φορολογικά στοιχεία και υποχρεούται να αναγράφει σε αυτά «Άρθρο 39α, υπόχρεος για την καταβολή του φόρου είναι ο λήπτης.». Η δε παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000, Α' 248) ορίζει ότι «Παράδοση ακινήτων θεωρείται επίσης: (...) β) η εκτέλεση εργασιών στα ακίνητα, με μίσθωση έργου, ανεξάρτητα αν διαθέτει τα υλικά ο εργοδότης ή ο εργολάβος. Εργασίες κατά την πιο πάνω έννοια 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, εκτός από τις εργασίες συνήθους συντήρησης των έργων αυτών. (...)».

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων συνάγεται ότι αποκλειστικώς επί των τιμολογίων που εκδίδονται από εργολήπτες-αναδόχους στο πλαίσιο εκτέλεσης δημοσίων συμβάσεων τεχνικών έργων επί ακινήτων, υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ δεν είναι ο εκδότης αλλά ο λήπτης του οικείου τιμολογίου (*αντιστροφή της σχετικής υποχρέωσης*), δηλαδή η οικεία αναθέτουσα αρχή ή ο οικείος αναθέτων φορέας ή ο κύριος του οικείου έργου, σε περίπτωση που δεν έχει αναθέσει αυτός, παρότι είναι αναθέτουσα αρχή ή αναθέτων φορέας, τη σχετική δημόσια σύμβαση

αλλά άλλη αναθέτουσα αρχή ή άλλος αναθέτων φορέας, πραγματοποιεί, όμως, τις σχετικές πληρωμές, βάσει σχετικού όρου σύμβασης, όπως προγραμματικής σύμβασης μεταξύ αυτού (κυρίου του έργου) και της αρχής ή του φορέα που το έχει αναθέσει για λογαριασμό του. Προϋπόθεση αυτού είναι να χρησιμοποιηθεί το οικείο έργο από την οικεία αναθέτουσα αρχή ή τον οικείο αναθέτοντα φορέα ή τον κύριο του έργου (βλ. ανωτέρω), ως επενδυτικό αγαθό σε δραστηριότητα που υπάγεται σε ΦΠΑ (βλ. και ΕΣ ΣΤ' Κλιμάκιο Πράξη 369/2020) .

Συνάγεται, δε, με σαφήνεια και από την αιτιολογική έκθεση επί της προαναφερόμενης διάταξης της παρ. 10 του άρθρου 1 του ν. 4281/2014, σύμφωνα με την οποία «Με την προτεινόμενη διάταξη ... αντιμετωπίζεται το σοβαρό πρόβλημα χρηματοδότησης του ΦΠΑ των δήμων και λοιπών δημοσίων φορέων για κατασκευαστικές εργασίες έργων υποδομής που δέχονται από τους αναδόχους (εργολάβους) στα πλαίσια των φορολογητέων δραστηριοτήτων τους, δηλ. στα πλαίσια των πράξεων που διενεργούν ως υποκείμενοι στο φόρο και έχει ως αποτέλεσμα την καθυστέρηση καταβολής του φόρου στους αναδόχους με συνέπεια την καθυστέρηση της κατασκευής του έργου και τελικά τη διακύβευση ακόμη και της ολοκλήρωσής του καθώς τα έργα αυτά χρηματοδοτούνται από πόρους του ΕΣΠΑ και προκαλείται εμπλοκή στην απορρόφηση των σχετικών κονδυλίων.»

Σύμφωνα με την υπ' **αρ. πρωτ. 47159 /ΕΥΘΥ 1045/25.9.2014** «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» Εγκύκλιο ότι «8....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...».

Σύμφωνα με το **άρθρ. 129 ν. 4412/2016** με τίτλο «Συμβατικό πλαίσιο - Εφαρμοστέα νομοθεσία» ορίζεται ότι « Κατά την εκτέλεση δημοσίων συμβάσεων εφαρμόζονται: α) οι διατάξεις του παρόντος, β) οι όροι της σύμβασης και γ) συμπληρωματικά ο Αστικός Κώδικας.».

Κατά πάγια νομολογία, η διακήρυξη του διαγωνισμού αποτελεί το κανονιστικό πλαίσιο του διαγωνισμού (Ε.Α. ΣτΕ 352/2016) και ως κανονιστική πράξη, δεσμεύει με τους όρους της, τόσο τους τρίτους προς τους οποίους απευθύνεται, όσο και το ίδιο το νομικό πρόσωπο που προκηρύσσει τον σχετικό διαγωνισμό, το οποίο υποχρεούται εφεξής και μέχρι τέλους της διαδικασίας του διαγωνισμού να εφαρμόζει τα όσα ορίζονται σε αυτή (βλ. ενδεικτικά Πράξεις VI Τμήματος ΕλΣυν 181/2006, 31/2003, 105/2003, 294/2010, 224, 78/2007, 19/2005 κ.ά.). Ταυτόχρονα, επιβάλλεται να προσδιορίζονται επακριβώς σε αυτήν τα προς συμμετοχή στον διαγωνισμό απαιτούμενα προσόντα και τα υποβλητέα, κατά την κατάθεση της προσφοράς δικαιολογητικά και λοιπά στοιχεία. Άλλωστε, η αρχή της δεσμευτικότητας της διακήρυξης κατοχυρώνεται και στο ενωσιακό δίκαιο, αφού κάθε απόκλιση από τους όρους αυτής αποτελεί παραβίαση της αρχής της ισότητας των διαγωνιζομένων (βλ. Πράξη VI Τμήματος ΕλΣυν 70/2006). Σκοπός της ενιαίας εφαρμογής των όρων της διακήρυξης και της τήρησης των αρχών της ίσης μεταχείρισης και της διαφάνειας, είναι η διαμόρφωση ενός ασφαλούς δικαικού πλαισίου, εντός του οποίου θα διεξαχθεί ο διαγωνισμός και η αποφυγή αδικαιολόγητων αιφνιδιασμών των εν δυνάμει υποψηφίων, οι οποίοι σε κάθε στάδιο της διαγωνιστικής διαδικασίας θα εκκινούν από μία κοινή αφετηρία, θα γνωρίζουν εκ των προτέρων ασφαλώς και με ακρίβεια τις προβλεπόμενες διαδικασίες και θα έχουν ίσες ευκαιρίες συμμετοχής, σύμφωνα με την αρχή της αναλογικότητας. Όπως, δε, παγίως γίνεται δεκτό, οι αρχές της διαφάνειας και της ίσης μεταχείρισης στους δημόσιους διαγωνισμούς επιτάσσουν στις αναθέτουσες αρχές να διατυπώνουν τους όρους διεξαγωγής της διαδικασίας ανάθεσης στην προκήρυξη του διαγωνισμού με σαφήνεια, ακρίβεια και χωρίς αμφισημία, κατά τρόπο ώστε αφενός να παρέχουν σε όλους τους ευλόγως ενημερωμένους και επιδεικνύοντες τη συνήθη επιμέλεια διαγωνιζομένους τη δυνατότητα να κατανοούν το ακριβές περιεχόμενο των όρων αυτών και να τους ερμηνεύουν με τον ίδιο τρόπο, αφετέρου, να καθιστούν δυνατό τον αποτελεσματικό έλεγχο του αν οι προσφορές των υποψηφίων ανταποκρίνονται στα τιθέμενα κριτήρια (Ε.Σ Κλ.Ε 157/2017, Τμ. VI 2452/2012, 1643/2014, 6869/2015, 261/2017, βλ. και ΔΕΚ απόφαση της 18.10.2001, C-19/2000, SIAC Construcion Ltd, σκέψεις 41 έως 44, απόφαση της 29.4.2004, C-496/1999 Επιτροπή κατά CAS Succhi di Frutta, σκέψη 111, απόφαση της 10.5.2012, C-368/10, Επιτροπή κατά Κάτω Χωρών σκ. 109 επ.).

III. Επί του ερωτήματος

Από τις ανωτέρω διατάξεις προκύπτει ότι σύμφωνα με το άρθρ. 1 ν. 4281/2014 που τροποποίησε τον Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000 εισάγοντας το άρθρο 39^Α, προβλέπεται πλέον ότι επί των τιμολογίων που εκδίδονται από εργολήπτες-αναδόχους στο πλαίσιο εκτέλεσης δημοσίων συμβάσεων τεχνικών έργων επί ακινήτων, υπόχρεος για την απόδοση του ΦΠΑ δεν είναι ο εκδότης αλλά ο λήπτης του οικείου τιμολογίου (αντιστροφή της σχετικής υποχρέωσης), δηλαδή η οικεία αναθέτουσα αρχή ή ο οικείος αναθέτων φορέας ή ο κύριος του οικείου έργου. Η ως άνω διάταξη τυπικού νόμου, έχει δεσμευτική ισχύ τόσο για τον ανάδοχο όσο και για την αναθέτουσα αρχή, όπως προκύπτει από την γραμματική και τελολογική ερμηνεία της σχετικής διάταξης, η οποία θεσπίστηκε προκειμένου να αντιμετωπιστεί το ευρύτερο και σοβαρό πρόβλημα χρηματοδότησης του ΦΠΑ των δήμων και λοιπών δημοσίων φορέων για κατασκευαστικές εργασίες έργων υποδομής που δέχονται από τους αναδόχους (εργολάβους) στα πλαίσια των φορολογητέων δραστηριοτήτων τους.

Επειδή, όμως, α) οι δημόσιες συμβάσεις διέπονται από την αρχή της τυπικότητας, β) κατά ρητή επιταγή του άρθρ. 129 ν. 4412/2016, κατά την εκτέλεση δημοσίων συμβάσεων εφαρμόζονται: α) οι διατάξεις του ν. 4412/2016, β) οι όροι της σύμβασης και γ) συμπληρωματικά ο Αστικός Κώδικας, γ) σύμφωνα με την προαναφερόμενη Εγκύκλιο της ΕΥΘΥ για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 10 άρθρ. 1 ν. 4281/2014 στις συμβάσεις που αφορούν νέες διακηρύξεις (μετά τη δημοσίευση του ν. 3281/2014) πρέπει η σχετική υποχρέωση να αναγράφεται ρητώς, κατά τη γνώμη μας, και δεδομένου ότι η σχετική ρύθμιση δεν είχε διατυπωθεί ρητώς στη διακήρυξη, ούτε μετέπειτα στη σχετική σύμβαση ανάθεσης που υπεγράφη, πρέπει **να γίνει τροποποίηση της σύμβασης μεταξύ του αναδόχου και της αναθέτουσας αρχής και να περιληφθεί ο σχετικός όρος του άρθρ. 39^Α Κώδικα ΦΠΑ.**

Αθήνα, 26/04/2022

Οι γνωμοδοτούντες δικηγόροι

Πάνος Ζυγούρης

Σβεtlάνα (Ζέτα) Ζυγούρη

