

Αθήνα, 30.1.2011

ΓΝΩΜΑΤΕΥΣΗ

ΘΕΜΑ: Ενσωμάτωση αύξησης Φ.Π.Α. στον Α.Π.Ε. – Τρόπος πληρωμής αύξησης δαπάνης ασφάλτου.

Ανώνυμη εταιρεία – μέλος του ΣΑΤΕ υπέβαλε τα ακόλουθα ερωτήματα:

«Ερωτήματα για τη σύνταξη ΑΠΕ:

Α) Η δαπάνη της αύξησης του συντελεστή ΦΠΑ αφαιρείται από κονδύλι των απροβλέπτων ή αυξάνεται ντε φάκτο ο συνολικός προϋπολογισμός του έργου χωρίς να μειωθούν τα απρόβλεπτα; Αν ισχύει το πρώτο, τότε τι γίνεται με τα έργα που είτε εξαντλήθηκαν τα απρόβλεπτα ή δεν υπάρχουν απρόβλεπτα;

Β) Εάν απαιτηθεί η αύξηση της δαπάνης ασφάλτου (είτε διότι προϋπολογίστηκε εσφαλμένα είτε διότι αυξήθηκε η τιμή αγοράς), αφαιρείται από τα απρόβλεπτα ή αυξάνεται ντε φάκτο ο συνολικός προϋπολογισμός του έργου χωρίς να μειωθούν τα απρόβλεπτα;»

Οι απαντήσεις μου στα ανωτέρω ερωτήματα έχουν ως ακολούθως:

1.1. Ασφαλώς και η διαφορά του Φ.Π.Α. μπορεί να καταβληθεί από το κονδύλιο των απροβλέπτων, δεδομένου ότι η αύξησή του οφείλεται στην εφαρμογή των διατάξεων της νέας φορολογικής νομοθεσίας και επομένως εμπίπτει στην περίπτωση δαπάνης που προκύπτει από την εφαρμογή νέων κανονισμών ή κανόνων που καθιερώθηκαν ως υποχρεωτικοί μετά την ανάθεση του έργου (άρθρ. 57 παρ. 3 Κ.Δ.Ε. – Ν. 3669/2008). Ωστόσο, η λύση αυτή δεν είναι απόλυτα ικανοποιητική, διότι το κονδύλιο των απροβλέπτων – που σε όλα τα έργα αναλώνεται για την κάλυψη δαπανών νέων εργασιών – θα απομειώνεται κατά το ποσό που αντιστοιχεί στην αύξηση του Φ.Π.Α., περιορίζοντας αντιστοίχως τα διαθέσιμα κονδύλια για την πληρωμή νέων εργασιών που εμπίπτουν στις διατάξεις περί απροβλέπτων.

Για να δοθεί, πάντως, μία σωστή απάντηση θα πρέπει να κατανοηθεί πρώτα η έννοια και η λειτουργία του Φ.Π.Α.. Ο Φ.Π.Α. αποτελεί φόρο, που καταβάλλεται από τον κύριο του έργου στον ανάδοχο, ο οποίος τον αποδίδει

στο σύνολό του στο Δημόσιο. Δεν αποτελεί έσοδο για τον ανάδοχο, αλλά ούτε ενσωματώνεται στον προϋπολογισμό του έργου. Αποτελεί απλώς ένα παρακολουθηματικό κονδύλι του προϋπολογισμού, το οποίο διαμορφώνεται – και αυξομειώνεται – βάσει των εκάστοτε ισχυουσών φορολογικών ρυθμίσεων. Από αυτό καθίσταται σαφές ότι η μεταγενέστερη της σύναψης της σύμβασης αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. δεν συνέχεται ούτε επιδρά στο ύψος του προϋπολογισμού του έργου. Ο προϋπολογισμός παραμένει ο ίδιος, ανεξαρτήτως του κατά περίπτωση εφαρμοστέου συντελεστή Φ.Π.Α.. Για την αναπροσαρμογή του καταβλητέου Φ.Π.Α. δεν απαιτείται ούτε συμπληρωματική σύμβαση, ούτε Α.Π.Ε., ούτε οιαδήποτε αύξηση του συμβατικού προϋπολογισμού του έργου. Απλώς, το εκάστοτε οφειλόμενο ποσό Φ.Π.Α. καταβάλλεται από την υπηρεσία στον ανάδοχο και αυτός με τη σειρά του το αποδίδει στο Δημόσιο.

Από τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι το πρόβλημα που ανακύπτει με την αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. δεν είναι πρόβλημα προϋπολογισμού αλλά εγκεκριμένων πιστώσεων του έργου. Εφόσον υπάρχουν εγκεκριμένες πιστώσεις που να καλύπτουν την αύξηση του Φ.Π.Α., η διαφορά καλύπτεται από αυτές άνευ ετέρου, χωρίς δηλαδή να απαιτείται η αναπροσαρμογή του προϋπολογισμού, η σύνταξη Α.Π.Ε. ή ακόμη και συμπληρωματικής σύμβασης και χωρίς φυσικά να χρειάζεται να αντληθούν τα αντίστοιχα ποσά από το κονδύλιο των απροβλέπτων, προκαλώντας την απομείωσή του.

Επομένως, η ορθή απάντηση για τον τρόπο πληρωμής της διαφοράς που προκύπτει από την αύξηση του συντελεστή Φ.Π.Α. είναι η εξής: Η υπηρεσία οφείλει να εξασφαλίσει τις αναγκαίες πιστώσεις για την πληρωμή της διαφοράς Φ.Π.Α., που προέκυψε λόγω μεταγενέστερων νομοθετικών μεταβολών. Εφόσον εξασφαλισθούν οι πιστώσεις, η πληρωμή γίνεται από τις πρόσθετες πιστώσεις, χωρίς τροποποίηση του συμβατικού προϋπολογισμού, σύνταξη Α.Π.Ε., σύναψη συμπληρωματικής σύμβασης ή οιαδήποτε άλλη παρακολουθηματική πράξη ή διαδικασία. Επικουρικώς, η πληρωμή της διαφοράς Φ.Π.Α. μπορεί να γίνει και από το κονδύλιο των απροβλέπτων στην περίπτωση αυτή, βεβαίως, πρέπει να συνταχθεί Α.Π.Ε.. Ωστόσο, η λύση αυτή είναι εμβληματική και όχι συμφέρουσα για τον ανάδοχο, αφού απομειώνεται το κονδύλιο των απροβλέπτων κατά το ποσό του επιπρόσθετου Φ.Π.Α. ποσό που θα μπορούσε να εξοικονομηθεί για την κάλυψη άλλων, πραγματικών δαπανών του έργου. Επιπλέον, εάν τα απρόβλεπτα έχουν ήδη αναλωθεί, τότε υπάρχει πραγματικό αδιέξοδο.

1.2. Στην προηγούμενη παράγραφο εκτέθηκαν οι λύσεις για ανεύρεση συναινετικής φόρμουλας για την πληρωμή στον ανάδοχο της διαφοράς Φ.Π.Α. λόγω της αύξησης του συντελεστή του. Ωστόσο, σε περίπτωση που δεν

καταστεί δυνατή μία συμφωνία μεταξύ κυρίου του έργου και αναδόχου για την πληρωμή του επιπρόσθετου Φ.Π.Α., που δεν είχε συνυπολογισθεί κατά την έγκριση της αρχικής πίστωσης για το έργο, ο ανάδοχος έχει τη δυνατότητα να τον αναζητήσει δικαστικώς από τον κύριο του έργου, ερειδόμενος διαζευκτικά στις ακόλουθες νομικές βάσεις:

α) Να αξιώσει από τον κύριο του έργου την καταβολή του επιπλέον Φ.Π.Α. επί τη βάσει της θεωρίας της ζημιολογίας πράξης της αρχής (*théorie du fait du Prince*). Σύμφωνα με τη θεωρία αυτή, η Διοίκηση, υπό την ιδιότητα του κυρίου του έργου, υποχρεούται σε πλήρη αποζημίωση του αναδόχου στις ακόλουθες δύο περιπτώσεις:

i. Όταν με ατομική διοικητική πράξη επεμβαίνει άμεσα στους όρους της διοικητικής σύμβασης της οποίας αποτελεί συμβαλλόμενο μέρος, ανατρέποντας την οικονομική ισορροπία παροχής και αντιπαροχής σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

ii. Όταν η επέμβαση της κρατικής εξουσίας είναι μεν έμμεση, θίγοντας όχι τις διατάξεις της διοικητικής συμβάσεως αλλά τις προϋποθέσεις εκτελέσεώς της, συντελείται δε με κανονιστική πράξη υπό τύπο διοικητικό ή νομοθετικό και όχι με ατομική διοικητική πράξη όπως στην προηγούμενη περίπτωση, εντούτοις είναι τόσο ισχυρή και βαθιά, ώστε να ανατρέπει ουσιώδεις προϋποθέσεις της συμβάσεως, προϋποθέσεις δηλαδή, στις οποίες τα μέρη στήριζαν την κατάρτισή της, ή να προκαλεί στον αντισυμβαλλόμενο ιδιώτη εντελώς ασυνήθη ζημία.¹ Είναι προφανές, ότι εφαρμοστέα εν προκειμένω είναι αυτή η υποπερίπτωση.

Η αποζημίωση στην περίπτωση αυτή είναι πλήρης, δηλαδή καλύπτει τη θετική ζημία, που είναι η διαφορά του Φ.Π.Α. μαζί με τον αναλογούντα τόκο υπερημερίας λόγω της καθυστέρησης εξόφλησης, αλλά και όποιο ενδεχόμενο διαφυγόν κέρδος, εφόσον αποδειχθεί.

β) Να αξιώσει την καταβολή της διαφοράς Φ.Π.Α. βάσει των γενικών διατάξεων περί καλής πίστης, τήρησης των συναλλακτικών ηθών κ.λπ. (άρθρ. 200 & 288 Α.Κ.).

2.1. Όσον αφορά το δεύτερο ερώτημα, κατά την άποψή μου, το ποσό που προορίζεται να καλύψει τη δαπάνη της ασφάλτου αποτελεί τμήμα του αρχικού προϋπολογισμού του έργου. Τούτο προκύπτει από το άρθρο 11 του

¹ ΔΕΦΑΘ 2888/96 ΔΙΔΙΚ 9, 1463, ΔΕΦΑΘ 745/91 ΔΙΔΙΚ 4, 129, ΔΕΦΑΘ 574/89 ΕΛΔ 31, 1146, ΔΕΦΑΘ 497/87 ΝοΒ 36, 632.

π.δ. 609/1985, που ορίζει ότι η διακήρυξη προβλέπει στα έργα που δημοπρατούνται με το απολογιστικό σύστημα το συνολικό ύψος προϋπολογισμού των δαπανών. Επίσης, στο τέλος της Εγκυκλίου 21/2008 υπάρχει ένα υπόδειγμα προϋπολογισμού μελέτης, με την αξία της ασφάλτου να εντάσσεται στον προϋπολογισμό της υπηρεσίας πριν από τις λοιπές απολογιστικές εργασίες και την αμοιβή των μελετών, κονδύλια που συνυπολογίζονται για την εξαγωγή του ποσού του αρχικού συμβατικού αντικειμένου.² Συνάγεται συνεπώς από αυτό, ότι κατά μείζονα λόγο, δοθέντος ότι προηγείται των εν λόγω κονδυλίων, η συγκεκριμένη δαπάνη λογίζεται τμήμα του προϋπολογισμού του έργου. Επομένως, «ντε φάκτο» αύξηση του προϋπολογισμού δεν μπορεί να γίνει, ώστε να καλυφθεί η αυξημένη δαπάνη της ασφάλτου.

2.2. Κατά τη γνώμη μου, για την κάλυψη της αυξημένης δαπάνης της ασφάλτου μπορούν να επιλεγούν οι ακόλουθες λύσεις:

α) Εάν η αύξηση της δαπάνης οφείλεται σε εσφαλμένες προμετρήσεις, τότε λογικά η κάλυψή της θα προέλθει από το κονδύλιο των απροβλέπτων («προφανείς παραλείψεις ή σφάλματα της προμέτρησης της μελέτης»). Επιπροσθέτως, εφόσον η αύξηση των ποσοτήτων μπορούσε να αποδοθεί σε απρόβλεπτες περιστάσεις, η επιπλέον δαπάνη θα ηδύνατο να καλυφθεί με συμπληρωματική σύμβαση, σύμφωνα με το άρθρο 57 παρ. 1 του Κώδικα Δημοσίων Έργων.

β) Εάν η αύξηση της απολογιστικά προϋπολογιζόμενης δαπάνης της ασφάλτου οφείλεται στην αύξηση της αγοραίας τιμής της, είναι προφανές ότι πρόκειται για απρόβλεπτη περίπτωση, η οποία θα δικαιολογούσε κατ' αρχήν την εφαρμογή των διατάξεων περί συμπληρωματικών συμβάσεων. Ωστόσο, ο θεσμός των συμπληρωματικών συμβάσεων αποβλέπει στην πληρωμή νέων εργασιών που οφείλονται σε απρόβλεπτες περιστάσεις και όχι στην κάλυψη της πρόσθετης δαπάνης που προκύπτει από την αυξομείωση των τιμών· για τον σκοπό αυτό υπάρχει ο θεσμός της αναθεώρησης. Επομένως, δογματικά η ορθότερη λύση θα ήταν να αναθεωρηθεί το προβλεπόμενο στον προϋπολογισμό ποσό για την απολογιστική πληρωμή της ασφάλτου και να καλυφθεί η προκύπτουσα επιπλέον δαπάνη από το κονδύλιο της αναθεώρησης. Από τεχνικής απόψεως, όμως, υπάρχουν σοβαρά προβλήματα. Σε αναθεώρηση υπόκεινται οι τιμές μονάδος εργασιών, όχι τα απολογιστικά

² Το σχετικό εδάφιο από την παρ. 1 του άρθρου 57 («Αυξομειώσεις εργασιών - Νέες εργασίες») του ΚΔΕ (ν. 3669/2008) αναφέρει τα εξής: *Το συνολικό ποσό των συμβάσεων αυτών δεν μπορεί να υπερβαίνει το ποσοστό του πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της αρχικής σύμβασης, στο οποίο συμπεριλαμβάνεται και η αμοιβή για τη σύνταξη των τυχόν, απαιτούμενων μελετών για τις συμπληρωματικές εργασίες.*

κονδύλια. Εάν τα προβλήματα αυτά μπορούν να ξεπεραστούν, θεωρώ πως αυτή είναι η σωστότερη λύση.

Επικουρικά, πάντως, θα μπορούσε να γίνει χρήση και του κονδυλίου των απροβλέπτων έστω και αν, *stricto sensu*, και αυτό προορίζεται για την πληρωμή νέων εργασιών και όχι για την κάλυψη διαφορών που προκύπτουν από την αύξηση των τιμών.

Με εκτίμηση,

Σταμάτης Σ. Σταμόπουλος.