



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 04/07/2019

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός Απόφασης: 2203

Τηλέφωνο : 2131604536

ΦΑΞ : 2131604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»

γ. Την ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.ΦΕΚ Β 1440/27-4-2017.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 06/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία « ΕΠΕ» με ΑΦΜ , που εδρεύει στο κτίριο πρώην , Τ.Κ. , κατά των υπ' αριθμ. , , και /15-02-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και κατά των υπ' αριθμ. , , και /2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου - άρθ. 54 του Ν. 4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικών περιόδων 2014, 2015, 2016 και 2017 και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις υπ' αριθμ. , , και /2019 Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και τις υπ' αριθμ. , , και /2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου - άρθ. 54 του Ν. 4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικών περιόδων 2014, 2015, 2016 και 2017, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 15/02/2019 Εκθέσεις α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και β) Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ. α' Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος Υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 06/03/2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία « ΕΠΕ», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2014, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 57.927,60, ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 17.378,28 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **75.305,88 ευρώ** και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 96.996,31 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2015, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 33.860,48 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 16.930,24 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **50.790,72 ευρώ** και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 435.169,78 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2016, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 294.684,27 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 147.342,13 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **442.026,40 ευρώ** και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 21.151,12 ευρώ.

Με την υπ' αριθμ. /2019 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικής περιόδου 1/1-31/12/2017, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα ΦΠΑ ποσού 22.872,04 ευρώ, πλέον προσαυξήσεων ύψους 11.436,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό **34.308,06 ευρώ** και μειώθηκε το πιστωτικό υπόλοιπο προς έκπτωση κατά 45.115,77 ευρώ.

Με τις υπ' αριθμ. , , και /2019 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθ. 54 του Ν.4174/2013, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο λόγω υποβολής ανακριβών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., ποσού **100,00 ευρώ, 1.100,00 ευρώ, 1.000,00 ευρώ και 1.000,00 ευρώ** αντίστοιχα για τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016 και 2017.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 15/02/2019 Εκθέσεων α) Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. και β) Ελέγχου Προστίμου άρθρου 54 παρ.1 περ. α' Κ.Φ.Δ. της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας,

που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ. αριθμ. /013-7-2018 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, αφορμή της οποίας αποτέλεσε η υπ' αριθ. /2018 αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. της προσφεύγουσας, με την οποία ζητούσε την επιστροφή ποσού 650.000,00 ευρώ από το πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/12/2017-31/12/2017, ύψους 652.773,98 ευρώ με την αιτιολογία ότι πραγματοποίησε πράξεις του άρθρου 6 της Α.Υ.Ο. ΠΟΛ. 1073/21-7-2004. Από τον έλεγχο προέκυψε ότι το πιστωτικό υπόλοιπο δημιουργήθηκε διότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε πράξεις για τις οποίες δεν απέδωσε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. με την αιτιολογία ότι αυτές είναι εξαιρούμενες του Φ.Π.Α. ως αποζημιώσεις.

Οι εκροές οι οποίες έχουν εξαιρεθεί του Φ.Π.Α. χωρίζονται σε δύο κατηγορίες: Η πρώτη περιλαμβάνει Τιμολόγια Αποζημίωσης Σταλιών λόγω Διακοπής Εργασιών ενώ η δεύτερη περιλαμβάνει Τιμολόγια Αποζημίωσης Πρόσθετων Μεταφορών.

Κατά την κρίση του ελέγχου, οι εν λόγω αμοιβές δεν συγκεντρώνουν τα χαρακτηριστικά της αποζημίωσης αλλά αντίθετα συνιστούν προσαύξηση της αντιπαροχής, η οποία είχε συμφωνηθεί με την αρχική σύμβαση. Ως εκ τούτου ο έλεγχος **καταλόγισε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. ύψους 1.007.777,36 €**, για το σύνολο των τιμολογίων που έχουν εκδοθεί χωρίς Φ.Π.Α., και προσαύξησε αντίστοιχα τις φορολογητέες εκροές και τον φόρο εκροών.

Σύντομο Ιστορικό

Στις 18-5-2009 με το με αριθ. πρωτ. /...../..... εργολαβικό συμφωνητικό (κύρια σύμβαση) ανατέθηκε από την Δ/νση Τεχνικών Μελετών και Κατασκευών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (ΚΥΡΙΟΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ) στην κοινοπραξία: Κ/Ξ ΑΤΕ- -ΑΦΜ , η εκτέλεση του έργου περί κατασκευής N. , καθόσον αυτή αναδείχθηκε ανάδοχος κατασκευής του έργου (σύμφωνα με την με αριθ. /...../...../29-10-2008 απόφαση). Ο συνολικός προϋπολογισμός προσφοράς ανήλθε σε Ευρώ 14.700.850,71 (με Γ.Ε. και Ο.Ε., χωρίς απρόβλεπτα, αναθεώρηση απολογιστικές εργασίες και ΦΠΑ) ή Ευρώ 20.876.843,54 (με Γ.Ε. και Ο.Ε., απρόβλεπτα, αναθεώρηση απολογιστικές εργασίες και ΦΠΑ).

Η ανάδοχος εισέφερε, με το από 13-7-2009 συμφωνητικό κατασκευής κοινοπραξίας, το έργο στην κοινοπραξία: Κ/Ξ ΑΤΕ- - ΕΠΕ-ΑΦΜ , η οποία εκτέλεσε μέρος του έργου και συγκεκριμένα μέχρι τον 9ο λογαριασμό. Στην συνέχεια, με την με αριθ. /26-5-2011 απόφαση εγκρίθηκε, από τον κύριο του έργου, η υποκατάσταση της αναδόχου κοινοπραξίας: Κ/Ξ ΑΤΕ- από την εταιρεία: (.....)-ΑΦΜ (ΕΡΓΟΔΟΤΗΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ), καθόσον η εταιρεία: αποχώρησε από το κατασκευαστικό σχήμα.

Στις 14/1/2011 η εταιρεία ανέθεσε, ως εργοδότης, με την σύναψη ιδιωτικού συμφωνητικού υπεργολαβίας, στην προσφεύγουσα εταιρεία (..... ΕΠΕ), την κατασκευή του συνόλου των εργασιών (με την μέθοδο της υπεργολαβίας back to back).

Η προσφεύγουσα εταιρεία συστάθηκε ως κοινοπραξία με το από 28/12/2010 ιδιωτικό συμφωνητικό σύστασης κοινοπραξίας (Αρ. κατ./2011 ΔΟΥ Φιλιατρών) .

Στις 28-3-2013 με το με αριθ. πρωτ. /...../...../..... εργολαβικό συμφωνητικό (συμπληρωματική σύμβαση) ανατέθηκε από την Δ/ση Τεχνικών Μελετών και Κατασκευών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων (ΚΥΡΙΟΣ ΤΟΥ ΕΡΓΟΥ) στην εταιρεία , η εκτέλεση 1ης Σύμβασης Συμπληρωματικών Εργασιών του έργου κατασκευής φράγματος λεκάνης Ν.

Στις 30-9-2017 το έργο ολοκληρώθηκε, εμπρόθεσμα, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ./..... Βεβαίωση Περαιώσης Εργασιών του Προϊσταμένου της Δ/σης Τεχνικών Έργων της Περιφέρειας Πελοποννήσου.

Στις 31-5-2018 η προσφεύγουσα εταιρεία υπέβαλε, στην αρμόδια ΔΟΥ, την με αριθ. αίτηση επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου Ευρώ 650.000,00, φορολογικής περιόδου 1/12-31/12/2017, σύμφωνα με τις διατάξεις της ΠΟΛ 1073/2004.

Σύμφωνα με τους εγκεκριμένους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Εργασιών της κύριας και της συμπληρωματικής σύμβασης, οι εγκριθείσες προς πληρωμή δαπάνες κατασκευής των έργων διακρίνονται σε δύο κατηγορίες:

Η πρώτη περιλαμβάνει δαπάνες την αξία των οποίων ο κύριος του έργου εντέλλεται να καταβάλλει στην ανάδοχο πλέον του αναλογούντος ΦΠΑ. Για τις εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα έχει εκδώσει προς την ανάδοχο τιμολόγια με τον αναλογούντα ΦΠΑ ο οποίος έχει αποδοθεί με τις αντίστοιχες περιοδικές δηλώσεις.

Η δεύτερη κατηγορία περιλαμβάνει δαπάνες, την αξία των οποίων ο κύριος του έργου εντέλλεται να καταβάλλει στην ανάδοχο χωρίς ΦΠΑ. Οι δαπάνες αυτές αφορούν α) αποζημιώσεις σταλιών μηχανημάτων, καθώς και αποζημιώσεις λοιπών διοικητικών εξόδων, λόγω διακοπής των εργασιών, ύψους Ευρώ 1.807.112,78 και β) αποζημιώσεις λόγω πρόσθετης μεταφοράς των πλεοναζόντων ακατάλληλων προϊόντων εκσκαφής προς οριστική απόθεση ύψους Ευρώ 2.682.515,94, ήτοι δαπάνες συνολικού ύψους Ευρώ 4.489.628,72.

Για τις εν λόγω δαπάνες, η προσφεύγουσα έχει εκδώσει προς την ανάδοχο εταιρεία τιμολόγια, στα οποία αντί του αναλογούντος ΦΠΑ έχει υπολογισθεί τέλος χαρτοσήμου, όπως αναλυτικά εμφανίζεται στον πιο κάτω πίνακα, με την επισήμανση ότι η αξία του εκδοθέντος από την προσφεύγουσα εταιρεία φορολογικού στοιχείου αξίας προς την ανάδοχο αντιστοιχεί στο 97% της εγκριθείσας προς πληρωμή-στην ανάδοχο-αξίας δαπάνης, καθόσον η διαφορά συνιστά, σύμφωνα με την σύμβαση υπεργολαβίας, την αμοιβή της αναδόχου:

ΑΠΟΦΑΣΗ ΕΓΚΡΙΣΗΣ	ΕΓΚΡΙΘΕΙΣΑ ΑΞΙΑ ΔΑΠΑΝΗΣ ΠΡΟΣ ΠΛΗΡΩΜΗ	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΣΤΟΙΧΕΙΟ ΠΟΥ ΕΞΕΔΩΣΕ Η ΕΤΑΙΡΕΙΑ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΑΞΙΑ	ΑΙΤΙΟΛΟΓΙΑ ΣΥΝΑΛΛΑΓΗΣ
...../...../ 24-9-2012	259.648,60	.../20-03-2014	251.859,14	Αποζημίωση σταλίων λόγω διακοπής εργασιών
...../...../ 8-10-2014	434.766,04	.../02-12-2014	421.723,06	Αποζημίωση σταλίων λόγω διακοπής εργασιών
...../...../ 25-5-2015	1.622.746,89	.../01-12-2015	1.574.064,48	Αποζημίωση λόγω πρόσθετης μεταφοράς πλεοναζόντων ακατάλληλων προϊόντων
...../...../ 4-5-2015	479.585,09	.../11-12-2015	465.197,54	Αποζημίωση σταλίων λόγω διακοπής εργασιών
...../...../ 25-5-2015	1.059.769,05	.../13-04-2016	1.027.975,98	Αποζημίωση λόγω πρόσθετης μεταφοράς πλεοναζόντων ακατάλληλων προϊόντων
...../...../ 3-6-2016	341.069,20	.../29-6-2016	330.837,12	Αποζημίωση σταλίων λόγω διακοπής εργασιών
...../..... &/...../ 2-2-2017	292.043,85	.../10-07-2017	283.282,53	Αποζημίωση σταλίων λόγω διακοπής εργασιών
	4.489.628,72		4.354.939,85	

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Οι Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες Εργασιών συνιστούν αναπόσπαστα τμήματα και συνέχεια της σύμβασης που αφορούν, καθόσον περιλαμβάνουν δεδομένα τα οποία δεν είναι δυνατόν να αποτυπωθούν στο κύριο σώμα της σύμβασης και τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση αυτής.
- Συντρέχουν αθροιστικά όλες οι εκ του δικαίου τιθέμενες προϋποθέσεις, όπως αυτές αναφέρονται αναλυτικά στη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή (σελ. 5-6), για τον χαρακτηρισμό των υπό κρίση δαπανών ως αποζημιώσεις, οι οποίες υπάγονται σε τέλη χαρτοσήμου και όχι σε ΦΠΑ.
- Ο ίδιος ο κύριος του έργου, ήτοι το Δημόσιο και συγκεκριμένα το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έχει αξιολογήσει ότι οι αυτού του είδους καταβαλλόμενες δαπάνες συνιστούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3669/2008, αποζημιώσεις οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του νόμου περί τελών χαρτοσήμου και όχι στις διατάξεις περί Φ.Π.Α.. Κατόπιν τούτων, συμπεραίνεται, εύλογα, ότι στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή (ΔΟΥ Καλαμάτας), η οποία εκπροσωπεί τις δημόσιες αρχές και συμφέρον, αγνοώντας το γεγονός ότι το ίδιο το Δημόσιο θεωρεί τις δαπάνες αυτές ως

δαπάνες αποζημιώσεων υπαγόμενες σε τέλη χαρτοσήμου και όχι σε καθεστώς ΦΠΑ, δεν έχει ενεργήσει βάσει της αρχής της χρηστής διοίκησης, του αισθήματος δικαίου και της εμπέδωσης εμπιστοσύνης μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών αρχών, καθόσον το Δημόσιο με τη συμπεριφορά του απέναντι στην εταιρεία μας αλλά και γενικότερα στον κατασκευαστικό κλάδο, έχει δημιουργήσει σε εμάς εδραία πεποίθηση ότι οι ενέργειές μας είναι νόμιμες (σχετ. προς τούτο οι με αριθ. 2641/1994 και 625/96 Αποφ. του ΣΤΕ).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 2 παρ. 1 του Ν.2859/2000** ορίζεται:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) 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,.....»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο **άρθρο 5 του ιδίου ως άνω νόμου:**

«1. Παράδοση αγαθών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη με την οποία μεταβιβάζεται το δικαίωμα να διαθέτει κάποιος ως κύριος ενσώματα κινητά αγαθά, καθώς και τα ακίνητα του άρθρου 6. Εξομοιώνονται με ενσώματα αγαθά η ηλεκτρική ενέργεια, το αέριο, η θερμότητα ή το ψύχος και παρόμοια αγαθά.»

2. Κατά την πώληση ή αγορά αγαθών από παραγγελιοδόχο που ενεργεί στο όνομά του, θεωρείται ότι συντελείται Παράδοση αγαθών μεταξύ αυτού και του παραγγελέα.

Στην περίπτωση αυτή ο παραγγελιοδόχος θεωρείται, κατά περίπτωση, αγοραστής ή πωλητής ως προς τον παραγγελέα.

3. Ως παράδοση λογίζεται επίσης:

α) η πώληση αγαθών με τον όρο της παρακράτησης της κυριότητας μέχρι την αποπληρωμή του τιμήματος,

β) η μεταβίβαση, με καταβολή αποζημίωσης, της κυριότητας αγαθού, που ενεργείται κατόπιν επιταγής δημόσιας αρχής ή στο όνομά της ή σε εκτέλεση νόμου.

4. Δε θεωρείται ως Παράδοση αγαθών η μεταβίβαση αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους της από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση αυτή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά θεωρείται, για την εφαρμογή του νόμου αυτού, ότι υπεισέρχεται ως διάδοχος στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του προσώπου που μεταβιβάζει. Η διάταξη αυτή δεν έχει εφαρμογή, αν το πρόσωπο που μεταβιβάζει ή το πρόσωπο που αποκτά τα αγαθά ενεργεί πράξεις για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 9 παρ.1 του Ν. 2859/2000** ορίζεται:

«1. Θεωρείται ως παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, η από υποκείμενο στο φόρο:

α) χρησιμοποίηση αγαθών της επιχείρησής του, για την ικανοποίηση αναγκών του ή του προσωπικού της επιχείρησης ή για σκοπούς ξένους προς αυτή, εφόσον κατά την απόκτηση των αγαθών αυτών δημιουργήθηκε δικαίωμα έκπτωσης του φόρου,

β) παροχή υπηρεσιών για τις ανάγκες του ή για τις ανάγκες του προσωπικού του ή για σκοπούς ξένους προς την επιχείρησή του,

γ) χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για δραστηριότητα του ίδιου του υποκειμένου που απαλλάσσεται από το φόρο, καθώς επίσης και η χρησιμοποίηση δικών του υπηρεσιών για τις ανάγκες της επιχείρησής του, εφόσον πρόκειται για υπηρεσίες που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 30, για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σε περίπτωση λήψης όμοιων υπηρεσιών από άλλον υποκείμενο στο φόρο.»

Επειδή, στον Κώδικα των Νόμων περί Τελών Χαρτοσήμου (π.δ της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239), ορίζεται στο άρθρο 1, ότι: *«1. Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων».*

Επειδή, στην παρ 1 του άρθρου 13 του Π.Δ. της 28/7/1931 "Περί κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου" (Α' 239), ορίζεται ότι: *«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 12 τέλος υπόκεινται: 1.α) Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου.....».*

Επειδή, περαιτέρω στην παρ 1 εδάφιο α' του άρθρου 15 του ως άνω Κ.Ν.Τ.Χ., ορίζεται ότι: *«Εις το κατά την παράγραφον 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: 1. α) Πάσα σύμβαισις, οιοιδήποτε αντικείμενου, συναπτομένη είτε απ' ευθείας, είτε διά δημοσίου συναγωνισμού μεταξύ εμπόρων, μεταξύ εμπόρου και εμπορικής εταιρείας πάσης φύσεως, μεταξύ εμπορικών εταιρειών πάσης φύσεως, αφορώσα αποκλειστικώς εις την ασκουμένην υπ' αυτών εμπορίαν, και μεταξύ τρίτου εν γένει και ανωνύμου εταιρείας, ή πάσα εξόφλησις συμβάσεως ή σχετική προς την σύμβαισιν απόδειξις, εφόσον καταρτίζονται εγγράφως και δη είτε διά δημοσίου, είτε δι' ιδιωτικού καθ' οιονδήποτε τύπον συντεταγμένου εγγράφου»....*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.3669/2008** (περί κωδικοποίησης της νομοθεσίας κατασκευής δημοσίων έργων):

«Κάθε σύμβαση επόμενη της αρχικής συνοδεύεται από Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Εργασιών (Α.Π.Ε.) που περιλαμβάνει ιδίως τις ενδείξεις των εργασιών, τις τιμές μονάδας των εργασιών, τα μεγέθη των ποσοτήτων, τις δαπάνες του προϋπολογισμού του αρχικά ανατεθέντος έργου, του

προϋπολογισμού της αμέσως προηγούμενης σύμβασης και του προϋπολογισμού της προς κατάρτιση νέας σύμβασης. Περιλαμβάνει ακόμη και τις δαπάνες των απρόβλεπτων, καθώς και την προβλεπόμενη δαπάνη για αναθεώρηση και Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **36 παρ.11 του ιδίου ως άνω νόμου**:

«11. Αν ο κύριος του έργου καταστεί υπερήμερος ως προς την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων του, ο ανάδοχος δικαιούται να ζητήσει αποζημίωση μόνο για τις θετικές του ζημιές που προκαλούνται μετά την επίδοση από αυτόν σχετικής έγγραφης όχλησης. Σε περίπτωση υπερημερίας από καθυστέρηση πληρωμής οι θετικές ζημιές οφείλονται κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τον τόκο υπερημερίας.»

Επειδή, ο ανωτέρω Ν.3669/2008 αντικαταστάθηκε από τον **Ν.4412/2016** «Δημόσιες συμβάσεις έργων, προμηθειών και υπηρεσιών», του οποίου το αρθ. 137 ορίζει σχετικά:

«1. Αν ο κύριος του έργου καταστεί υπερήμερος ως προς την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων του, ο ανάδοχος δικαιούται να ζητήσει αποζημίωση μόνο για τις θετικές του ζημιές που προκαλούνται μετά την επίδοση από αυτόν σχετικής έγγραφης όχλησης. Η έγγραφη όχληση υποβάλλεται μετά την έναρξη της υπερημερίας του κυρίου του έργου, άλλως είναι πρόωρη και δεν επιφέρει τα έννομα αποτελέσματα της. Η ως άνω έγγραφη όχληση πρέπει να περιέχει κατ' ελάχιστον, τα πραγματικά περιστατικά που συνιστούν την υπερημερία του κυρίου του έργου, το είδος των θετικών ζημιών των οποίων θα ζητηθεί η αποζημίωση και την ημερήσια αποζημίωση. Όχληση που δεν έχει το περιεχόμενο αυτό δεν επιφέρει έννομες συνέπειες. Ως θετικές ζημιές αναγνωρίζονται, ιδίως, η δαπάνη εγκαταστάσεων, η εξυπηρέτηση εγγυητικών καλής εκτέλεσης, ασφάλισης έργου, φύλαξης εργοταξίου, σταλίας του προβλεπόμενου από το οργανόγραμμα προσωπικού, μηχανημάτων, γενικών εξόδων, καθώς και ενδεχόμενων τόκων προκαταβολής. Ιδιαίτερα για την αποζημίωση των γενικών εξόδων λαμβάνεται υπόψη ο μέσος όρος των γενικών εξόδων στο ποσοστό που αντιστοιχεί στο έργο, όπως προκύπτει από τους δημοσιευμένους ισολογισμούς των τελευταίων πέντε (5) ετών και εφαρμόζεται επί της ημερήσιας αξίας του έργου χωρίς ΓΕ+ΟΕ, απρόβλεπτα, αναθεώρηση και ΦΠΑ. Σε περίπτωση υπερημερίας από καθυστέρηση πληρωμής λογαριασμού, οι θετικές ζημιές οφείλονται κατά το μέτρο που υπερβαίνουν τον τόκο υπερημερίας.»

Επειδή, όπως αναφέρεται και στην σχετική έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, κατά την διάρκεια εκτέλεσης του αναληφθέντος έργου έλαβαν χώρα τα εξής γεγονότα:

- Αναγκαστική διακοπή των εργασιών εκτέλεσης του έργου, οφειλόμενη όχι σε υπαιτιότητα της προσφεύγουσας εταιρείας αλλά σε εξωγενείς παράγοντες (απόφαση της αρχαιολογικής υπηρεσίας, καθυστέρηση έγκρισης ΑΠΕ και της 1ης συμπληρωματικής σύμβασης) για ορισμένα χρονικά διαστήματα (συγκεκριμένα: από 16/7-9/9/2010, 25/1-1/4/2013, 27/11/2013-7/3/2014 και τέλος από 22/9-29/12/2015). Λόγω των αναγκαστικών αυτών διακοπών στη ροή των εργασιών,

προέκυψε ανάγκη αποζημίωσης, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για την αποκατάσταση των θετικών ζημιών που υπέστη η προσφεύγουσα εταιρεία.

Η εν λόγω αποζημίωση συνίστανται σε:

- Αποζημίωση για τα έξοδα εκτός έδρας (έξοδα διοικητικής λειτουργίας).
- Αποζημίωση προσωπικού του εργοταξίου.
- Αποζημίωση για τη δαπάνη των εγγυητικών επιστολών του έργου.
- Αποζημίωση για τη δαπάνη των τόκων προκαταβολής του έργου.
- Αποζημίωση για την ασφάλιση του έργου.
- Αποζημίωση των μηχανημάτων που βρίσκονταν σε σταλία(ήτοι σε αδράνεια).
- Υποχρεωτική πρόσθετη μεταφορά ακατάλληλων και πλεοναζόντων προϊόντων εκσκαφής του έργου, αντί του συμβατικού χώρου, σε λατομείο.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την αρχική σύμβαση, η απόθεση των ακατάλληλων και πλεοναζόντων προϊόντων εκσκαφής του έργου, προβλεπόταν να γίνει στον συμβατικό δανειοθάλαμο- αποθεσιοθάλαμο του Αυτό όμως δεν κατέστη δυνατόν να γίνει λόγω αδυναμίας του Δημοσίου να προχωρήσει στην απαλλοτρίωση του προαναφερθέντος δανειοθαλάμου- αποθεσιοθαλάμου. Ως εκ τούτου, κατέστη αναγκαίο η υποχρεωτική μεταφορά του συνόλου των ακατάλληλων και πλεοναζόντων προϊόντων εκσκαφής του έργου στον χώρο απόληψης των απαιτούμενων αδρανών υλικών, ήτοι στο λατομείο

Επειδή, όπως τονίζεται στην από 28-5-2015, επισυναπτόμενη στη παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, Αιτιολογική Έκθεση της Περιφέρειας Πελοποννήσου, η οποία συνοδεύει τον 6ο ΑΠΕ της αρχικής σύμβασης και τον 3ο ΑΠΕ της 1ης συμπληρωματικής σύμβασης, σε εφαρμογή της εγκ./αρ. πρωτ. Δ...../.../.../24-9-2014 , ύστερα από διευκρινιστικές εξηγήσεις που δόθηκαν από το ΥΠΟΜΕΔΙ στην Περιφέρεια, οι εν λόγω εργασίες πρόσθετων μεταφορών έχουν ήδη γίνει, συνεπώς δεν είναι δυνατόν να συμπεριληφθούν σε Σύμβαση Συμπληρωματικών Εργασιών, αλλά τουναντίον αποζημιώνονται κατά την κρίση της Υπηρεσίας, σαν πρόσθετη αποζημίωση απρόβλεπτων συνθηκών, με την επιβολή χαρτοσήμου 3,6%.

Για την καταβολή αυτών των αποζημιώσεων, ενεργοποιήθηκαν όλες οι προβλεπόμενες από την ισχύουσα νομοθεσία, διαδικασίες και συγκεκριμένα:

- Όχληση της αναδόχου, δήλωση διακοπής εργασιών και αποδοχή αυτής από Δ/νσα Υπηρεσία.
- Επανάρρηση των εργασιών και αίτηση αποζημίωσης από την ανάδοχο του έργου.
- Σύσταση Επιτροπής Πραγματικών Περιστατικών με απόφαση Υπουργού και κατάρτιση πρωτόκολλου αυτής.
- Απόφαση έγκρισης από προϊσταμένη αρχή.
- Σύνταξη Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών και προέγκριση αυτού από διαχειριστική αρχή.
- Γνωμοδότηση ΑΠΕ από Τεχνικό Συμβούλιο.
- Έγκριση ΑΠΕ από Υπουργό.
- Σύνταξη λογ/σμού προς είσπραξη.

Κατόπιν τούτων και σύμφωνα με τους εγκεκριμένους Ανακεφαλαιωτικούς Πίνακες Εργασιών της κύριας και της συμπληρωματικής σύμβασης (συγκεκριμένα ο τελευταίος πίνακας των ελεγχόμενων περιόδων είναι ο 8ος της κύριας σύμβασης που υπογράφηκε στις 1-3-2017), οι εγκριθείσες προς πληρωμή δαπάνες αποζημιώσεων ανήλθαν, σε Ευρώ 1.807.109,78, όσον αφορά τις αποζημιώσεις σταλιών μηχανημάτων, καθώς και αποζημιώσεις λοιπών διοικητικών εξόδων λόγω διακοπής των εργασιών και σε Ευρώ 2.682.515,94 οι δαπάνες αποζημιώσεων λόγω αναγκαστικής πρόσθετης μεταφοράς των πλεοναζόντων ακατάλληλων προϊόντων εκσκαφής προς οριστική απόθεση σε χώρο διαφορετικό του συμβατικού.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η Δ/ση Τεχνικών Μελετών και Κατασκευών, του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων αναγνώρισε στον Ανάδοχο **το δικαίωμα αποζημίωσης των θετικών ζημιών, χωρίς Φ.Π.Α., εξαιτίας υπερημερίας του Κυρίου του έργου**, μετά την επίδοση εκ μέρους του Αναδόχου των σχετικών οχλήσεων. Προκειμένου να προσδιοριστεί το ύψος της αποζημίωσης του Αναδόχου έχουν υπολογιστεί οι θετικές ζημιές για τις ακόλουθες κατηγορίες δαπανών: Δαπάνες εγγυητικών επιστολών, Τόκοι, Γενικά έξοδα διοικητικής λειτουργίας, Αμοιβές προσωπικού και Δαπάνες μισθωμένων μηχανημάτων. Εξ' αυτών τα έξοδα διοικητικής λειτουργίας, οι αμοιβές μηχανικών και λοιπών επαγγελματιών με Τ.Π.Υ. και οι δαπάνες μισθωμένων μηχανημάτων επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. τον οποίο ο Κύριος του έργου δεν αποζημιώνει στον Ανάδοχο και τον οποίο η Κ/Ξ αιτείται προς επιστροφή.

Σε ότι αφορά τα Τιμολόγια Αποζημίωσης Πρόσθετων Μεταφορών, ο Κύριος του έργου ενέκρινε τα εν λόγω κονδύλια βασιζόμενος στις διατάξεις του Ν.3669/2008 «Κύρωση της κωδικοποίησης της νομοθεσίας κατασκευής δημοσίων έργων» και της Εγκυκλίου 18/Δ11γ/ο/6/7/24-09-14 του Υ.ΥΠ.ΜΕ.ΔΙ. περί πρόσθετης «αποζημίωσης» όταν μετά τη δημοπράτηση του έργου διαφοροποιηθούν οι αποστάσεις μεταφορών. Συγκεκριμένα, σύμφωνα με την Αιτιολογική Έκθεση του 6ου Α.Π.Ε., κατά τα συμβατικά τεύχη, η απόθεση των ακατάλληλων προϊόντων εκσκαφής προβλεπόταν να γίνει στον δανειοθάλαμο, απ' όπου θα γινόταν στη συνέχεια και λήψη υλικών για τη κατασκευή του σκληρού επιχώματος του φράγματος. Αυτό δεν κατέστη δυνατόν, λόγω αδυναμίας του Δημοσίου να προχωρήσει σε απαλλοτρίωση του δανειοθαλάμου. Ως εκ τούτου η Ανάδοχος υποχρεώθηκε να μεταφέρει το σύνολο των πλεοναζόντων – ακατάλληλων προϊόντων εκσκαφής στο λατομείο « ». Κατόπιν αυτών συμπεριλήφθηκε στον 6ο ΑΠΕ αποζημίωση λόγω απρόβλεπτων και επιγενόμενων συνθηκών ως μη προβλέψιμη εργασία, η οποία είναι επιλέξιμη για συγχρηματοδότηση. Στην αρ. πρωτ. /..... /25-05-2015 Απόφαση της Περιφέρειας Πελοποννήσου εγκρίνεται **Πρόσθετη Αποζημίωση εκτελεσθείσων εργασιών 2.399.553,66 € προ ...&... και χαρτοσήμου 3,6%**, ενώ στην σχετική Απόφαση προέγκρισης του 6^{ου} ΑΠΕ του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων με αρ. πρωτ. /19-11-2015, **εγκρίνεται δαπάνη 101.933,04 € για χαρτόσημο (3,6%)** που αντιστοιχεί στην επιλέξιμη δαπάνη της μεταφοράς των πλεοναζόντων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας έκρινε ότι η **αιτία καταβολής των επιπλέον αμοιβών** από τον Κύριο του Έργου προς τον ανάδοχο, δεν ανάγεται σε διάλυση ή διακοπή της εργολαβικής σύμβασης με υπαιτιότητα του Κυρίου του Έργου, ούτε σε μη τήρηση όρου της εργολαβικής σύμβασης και ότι η εξέταση της έννοιας της *υπερημερίας του κυρίου του έργου* κατά τις διατάξεις του αρ. 36 παρ. 11 του Ν.3669/2008 και μετέπειτα του αρθ. 137 του Ν.4412/2016, σύμφωνα με την οποία εκδόθηκαν οι σχετικές Αποφάσεις του Κυρίου του Έργου αποτελεί ζήτημα τεχνικό στο οποίο ο φορολογικός έλεγχος δεν έχει αρμοδιότητα να υπεισέρθει. Ωστόσο, θεώρησε ότι η αιτία καταβολής των επιπλέον αμοιβών δεν συγκεντρώνει τα χαρακτηριστικά ούτε της αδικοπραξίας, ούτε και της μη εκπλήρωσης προϋπάρχουσας ενοχής δυνάμει όρου καταρτισθείσας σύμβασης, προκειμένου να εξαιρεθούν του Φ.Π.Α. ως αποζημιώσεις αλλά ούτε και της κατάπτωσης ποινικής ρήτρας, καθώς σχετικός όρος δεν συμπεριλαμβάνεται στην αρχική σύμβαση (εργολαβικό συμφωνητικό) και για το λόγο αυτό θεώρησε τις εν λόγω αποζημιώσεις προσαύξηση της αρχικώς συμφωνηθείσας αμοιβής και επέβαλλε Φ.Π.Α.

Επειδή, σε ότι αφορά τα Τιμολόγια Αποζημίωσης Σταλιών Διακοπής Εργασιών, οι εκροές έχουν εξαιρεθεί του Φ.Π.Α. με την αιτιολογία ότι αποτελούν αποζημιώσεις καταβαλλόμενες στον ανάδοχο λόγω υπερημερίας του κυρίου του έργου σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ. 36 παρ. 11 του Ν.3669/2008 και μετέπειτα του αρθ. 137 του Ν.4412/2016. Στην προκειμένη περίπτωση η Φορολογική Αρχή πρέπει να αποδεχτεί την εξαίρεση των Τιμολογίων Σταλιών Διακοπής Εργασιών, από το Φ.Π.Α. ως αποζημιώσεις, και να εξετάσει κατά πόσον σύμφωνα με την παρ. 1 του αρ. 30 του Φ.Π.Α. «η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στον φόρο».

Επειδή, αποζημίωση είναι, μεταξύ άλλων και η χρηματική παροχή που καταβάλλεται σε κάποιον, από ένα τρίτο, με σκοπό την αποκατάσταση της ζημίας που προκλήθηκε στον δεύτερο από υπαιτιότητα του πρώτου, συνεπεία της οποίας (ζημίας) επήλθε απώλεια ή ελάττωση της περιουσίας του (θετική ζημία).

Σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα (άρθρ. 197-198, 335, 343, κ.λπ.) και όπως αναλυτικά διατυπώνεται στο βιβλίο του Π. ΡΕΠΠΑ «ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΧΑΡΤΟΣΗΜΟΥ», Εκδόσεις Σάκκουλα, τέταρτη έκδοση, (σελ. 679-681) και μνημονεύεται στην σχετική έκθεση ελέγχου, για να γεννηθεί αξίωση προς αποζημίωση θα πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά οι εξής προϋποθέσεις:

- Η ύπαρξη περιουσιακής ζημίας συνεπεία ζημιογόνου γεγονότος.
- Να υφίσταται αιτιώδης συνάφεια μεταξύ της ζημίας και του ζημιογόνου γεγονότος. Τούτο δε συμβαίνει όταν το ζημιογόνο γεγονός, που δημιούργησε την ευθύνη του οφειλέτη, υπήρξε η αιτία της ζημίας.
- Να υπάρχει νόμιμος λόγος ευθύνης, δηλ. γενεσιουργός λόγος της αποζημίωσης, αναγνωριζόμενος από το δίκαιο. Τέτοιοι λόγοι είναι, σύμφωνα με το δίκαιο και οι εξής:

α) Η μη εκπλήρωση προϋπάρχουσας εκ συμβάσεως ενοχής. Τούτο συμβαίνει όταν ο εκ συμβάσεως οφειλέτης περιέλθει σε αδυναμία εκπλήρωσης της παροχής(άρθ. 335 ΑΚ), ή όταν ο οφειλέτης καθυστερήσει υπαιτίως την παροχή, οπότε οφείλει πλην της παροχής να καταβάλλει και αποζημίωση για την λόγω καθυστέρησης προξενηθείσα ζημία(άρθ. 343 ΑΚ).

β) Ο νόμος απ ευθείας.

Οι αποζημιώσεις υπάγονται στο καθεστώς του νόμου περί χαρτοσήμου και ουδέποτε στο καθεστώς του φόρου προστιθέμενης αξίας, καθόσον σε αυτές λείπει το στοιχείο της αντιπαροχής. Ο προσδιορισμός των τελών γίνεται με συντελεστή 3% ή 2% (πλέον εισφοράς υπέρ ΟΓΑ 20%), ανάλογα με την ιδιότητα των συμβαλλομένων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθ. 13 και 15 του Κ.Ν.Τ.Χ.

Επειδή, στην υπό εξέταση υπόθεση βάσει των ανωτέρω, α) Υφίσταται περιουσιακή ζημία συνεπεία ζημιογόνου γεγονότος, καθώς και αιτιώδους συνάφεια μεταξύ της ζημίας και του ζημιογόνου γεγονότος. Τούτο προκύπτει εύλογα λαμβάνοντας υπόψη ότι το ζημιογόνο γεγονός, ήτοι η αναγκαστική διακοπή εργασιών, στην πρώτη περίπτωση και η αναγκαστική πρόσθετη μεταφορά των ακατάλληλων προϊόντων στη δεύτερη περίπτωση, που δημιούργησε την ευθύνη του οφειλέτη (ήτοι του κυρίου του έργου), υπήρξε η αιτία της προσδιορισθείσας θετικής ζημίας.

β) Υφίστανται οι νόμιμοι λόγοι ευθύνης, δηλ. ο γενεσιουργός λόγος της βάσει δικαίου αναγνωριζόμενης αποζημίωσης. Τούτο προκύπτει παίρνοντας υπόψη ότι στην προκειμένη περίπτωση λαμβάνουν χώρα :

- Μη εκπλήρωση προϋπάρχουσας εκ συμβάσεως ενοχής, καθόσον ο κύριος του έργου, ως οφειλέτης, έχει καθυστερήσει υπαιτίως την παροχή, οπότε οφείλει πλην της παροχής να καταβάλλει και αποζημίωση για την λόγω καθυστέρησης προξενηθείσα ζημία. Αυτό συνάγεται εύκολα, λαμβάνοντας υπ όψη ότι οι εγκεκριμένοι οκτώ (8) Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες Εργασιών της κύριας και της συμπληρωματικής σύμβασης, οι οποίοι περιλαμβάνουν τις υπό κρίσιν εγκριθείσες προς πληρωμή δαπάνες αποζημιώσεων, αποτελούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 57 παρ. 2 του Ν. 3669/2008 και όπως αναλυτικά αποδεικνύεται πιο πάνω, αναπόσπαστα τμήματα της σύμβασης που αφορούν, καθόσον περιλαμβάνουν δεδομένα τα οποία δεν είναι δυνατόν να αποτυπωθούν στο κύριο σώμα της σύμβασης και τα οποία είναι απαραίτητα για την εκτέλεση αυτής, όπως αναφέρεται και στην με αριθ. πρωτ. / /23-6-2017 απόφαση για έγκριση του 8ου Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών της αρχικής σύμβασης, ο οποίος είναι τελευταίος των ελεγχόμενων φορολογικών περιόδων.

- Ο ίδιος νόμος και συγκεκριμένα οι πιο πάνω αναλυτικά αναφερόμενες διατάξεις του άρθ. 36 του Ν. 3669/2008, οι οποίες ορίζουν ότι ο ανάδοχος του έργου δικαιούται να ζητήσει αποζημίωση για τις θετικές ζημιές αν ο κύριος του έργου καταστεί υπερήμερος ως προς την εκπλήρωση των συμβατικών υποχρεώσεων του.

Επομένως προκύπτει ότι συντρέχουν αθροιστικά όλες οι εκ του δικαίου τιθέμενες προϋποθέσεις, για τον χαρακτηρισμό των υπό κρίση δαπανών ως αποζημιώσεις, οι οποίες υπάγονται σε τέλη

χαρτοσήμου και δεν μπορεί να θεωρηθούν παροχή υπηρεσίας σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις του Ν.2859/2000 ώστε να υπαχθούν σε ΦΠΑ.

Επειδή, ο ίδιος ο κύριος του έργου, ήτοι το Δημόσιο και συγκεκριμένα το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, έχει αξιολογήσει ότι οι αυτού του είδους καταβαλλόμενες δαπάνες συνιστούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.3669/2008, αποζημιώσεις οι οποίες υπάγονται στις διατάξεις του νόμου περί τελών χαρτοσήμου και όχι στις διατάξεις περί Φ.Π.Α., όπως αυτό προκύπτει από τις προσκομισθείσες με αριθ. / /24-9-2012,/...../...../...../8-10-2014,/...../25-05-2015 και/...../4-5-2015 αποφάσεις του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, με τις οποίες εγκρίθηκε η καταβολή των υπό κρίση δαπανών, όπου αναφέρεται, με σαφήνεια και ανενδοίαστα, ότι οι εν λόγω δαπάνες αποτελούν αποζημιώσεις και εντάσσονται στην κατηγορία των υποκείμενων σε τέλη χαρτοσήμου (με συντελεστή 3,6%) δαπανών και όχι στην κατηγορία των υποκείμενων σε Φ.Π.Α. δαπανών, καθώς και από την με αριθ. πρωτ. / /23-6-2017 απόφαση για έγκριση του 8ου Ανακεφαλαιωτικού Πίνακα Εργασιών της αρχικής σύμβασης, όπου διατυπώνεται με σαφήνεια η ένταξη των υπό κρίση δαπανών στην κατηγορία των αποζημιώσεων των υποκείμενων σε τέλη χαρτοσήμου.

Επειδή, εξάλλου στις 30-9-2017 το έργο ολοκληρώθηκε, εμπρόθεσμα, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ./..... Βεβαίωση Περαίωσης Εργασιών του Προϊσταμένου της Δ/σης Τεχνικών Έργων της Περιφέρειας Πελοποννήσου.

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, το γεγονός ότι το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων θεώρησε τις καταβληθείσες δαπάνες από την προσφεύγουσα, ως αποζημίωση που υπόκειται σε τέλη χαρτοσήμου και όχι σε Φ.Π.Α, τις αρχές της Χρηστής Διοίκησης, του αισθήματος δικαίου και της εμπέδωσης εμπιστοσύνης μεταξύ Δημόσιας Διοίκησης και διοικούμενου, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας εταιρείας κρίνονται νόμω και ουσία βάσιμοι και ως εκ τούτου πρέπει να γίνουν αποδεκτοί.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης **06/03/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία « ΕΠΕ» με ΑΦΜ και την ακύρωση των προσβαλλόμενων υπ'αριθμ. , , και /15-02-2019 Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. και των υπ'αριθμ.

, , και /2019 Πράξεων Επιβολής Προστίμου - άρθ. 54 του Ν. 4174/2013 – του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καλαμάτας, φορολογικών περιόδων 2014, 2015, 2016 και 2017.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ακριβές Αντίγραφο
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ**

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.