



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

**Αριθμός γνωμοδοτήσεως 99/2018**

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

**Συνεδρίαση της 22ας Μαΐου 2018**

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύων:** Στέφανος Δέτσης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ, κωλυομένου του Προέδρου του Τμήματος, Αλεξάνδρου Καραγιάννη, Αντιπρόεδρου Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Δημήτριος Χανής, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αδαμαντία Καπετανάκη, Ελένη Πασαμιχάλη, Χριστίνα Διβάνη, Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Αναστασία Βασιλείου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

**Αριθμός ερωτήματος:** Το με αριθμό πρωτ. ΔΕΕΦ Α 17039 ΕΞ 2018 ΕΜΠ/1-2-2018 έγγραφο της Ειδικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης - Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας Τμήμα Α΄ «ΦΠΑ» της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), που υπογράφεται από τον Διοικητή της.

**Ερώτημα:** 1) Εάν οι Πράξεις των σχηματισμών του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι δεσμευτικές για τις υπηρεσίες της Φορολογικής Διοίκησης, βάσει του άρθρου 95 παρ. 5 του Συντάγματος, στην περίπτωση που τα ζητήματα είναι κατά βάση φορολογικού ενδιαφέροντος και η Φορολογική Διοίκηση δεν παρίσταται ως διάδικος, σε περίπτωση δε καταφατικής απάντησης, ποιων δικαστικών σχηματισμών (τμημάτων, ολομέλειας).

2) Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο πρώτο ερώτημα:

α. Εάν ο νομικός χαρακτηρισμός μιας σύμβασης μεταξύ φορέων, εκ των οποίων ένας τουλάχιστον εμπίπτει στη Κεντρική Διοίκηση ή/και τη Γενική Κυβέρνηση, ως «προγραμματικής σύμβασης», είτε κατά την έννοια του άρθρου 100 του ν. 3852/2010 είτε στα πλαίσια του άρθρου 12 του ν. 4412/2016, συνιστά στοιχείο το οποίο από μόνο του ασκεί επιρροή στη φορολογική αντιμετώπιση των παροχών που προβλέπονται στη σύμβαση για σκοπούς Φ.Π.Α.

β. Σε περίπτωση αρνητικής απάντησης στο ανωτέρω ερώτημα 2.α', ποια είναι η ορθή αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, των παροχών (έργων, μελετών, υπηρεσιών και προμηθειών) που πραγματοποιούνται έναντι «καταβολής χρηματικών ποσών βάσει προγραμματικών συμβάσεων που συνάπτονται, λαμβανομένων υπόψη των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ και του νομικού πλαισίου που διέπει τις προγραμματικές συμβάσεις, κατά τα ανωτέρω.

γ. Σε περίπτωση υπαγωγής στο πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ των παροχών που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο προγραμματικών συμβάσεων, με ποιο τρόπο θα ρυθμιστεί η συμμόρφωση των εμπλεκόμενων φορέων οι οποίοι ως προς τα ίδια πραγματικά περιστατικά θα υπάγονται αφενός μεν στη ρυθμιστική αρμοδιότητα της Φορολογικής Διοίκησης και στην υποχρέωση συμμόρφωσης με τη φορολογική νομοθεσία, αφετέρου δε στην υποχρέωση συμμόρφωσης με τις αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου.

Επί του ως άνω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

#### **Ιστορικό**

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκε το εν θέματι ερώτημα:

1. Στην ερωτώσα υπηρεσία υποβλήθηκαν τα υπ' αριθ. πρωτ. 1155456/14.10.2013 και 1079366/11.06.2015 έγγραφα από το Δημοτικό Περιφερειακό Θέατρο Κρήτης Α.Ε. Ο.Τ.Α. αναφορικά με τη φορολογική αντιμετώπιση, από πλευράς ΦΠΑ, της χρηματοδότησης που λάμβανε το ΔΗΠΕΘΕ Κρήτης βάσει δύο Προγραμματικών Συμβάσεων Πολιτισμικής Ανάπτυξης (με ημερ. 23.04.2013 η πρώτη και 19.03.2015 η δεύτερη) που το εν λόγω νομικό πρόσωπο σύναψε με το Υπουργείο Πολιτισμού, Παιδείας και Θρησκευμάτων, την Περιφέρεια Κρήτης, την Περιφερειακή Ένωση Δήμων Κρήτης, το Δήμο Χανίων και, σε μία εξ αυτών, με το Δήμο Ηρακλείου. Αντικείμενο των εν λόγω Συμβάσεων ήταν η εκπόνηση και εφαρμογή προγράμματος συνεργασίας μεταξύ των ανωτέρω συμβαλλομένων, προκειμένου να ενισχυθεί η θεατρική ανάπτυξη της πόλης των Χανίων και της Κρήτης γενικότερα. Ένα μέρος της χρηματοδότησης καταβαλλόταν από το Υπουργείο, χωρίς να προβλέπεται ΦΠΑ επί του ποσού αυτού, ενώ ένα μέρος καταβαλλόταν από τους φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης, με επιβολή ΦΠΑ 24%.

2. Η άνω υπηρεσία, με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1022327/10.02.2006 έγγραφό της, απάντησε ότι η χρηματοδότηση που λαμβάνει το ΔΗΠΕΘΕ Κρήτης δεν αποτελεί οικονομική ενίσχυση, αλλά αποτελεί την αντιπαροχή έναντι παροχής υπηρεσιών για την προαγωγή της θεατρικής και καλλιτεχνικής ζωής της Κρήτης. Στο πλαίσιο αυτό και δεδομένου ότι το ΔΗΠΕΘΕ Κρήτης αποτελεί ανώνυμη εταιρεία ΟΤΑ

και ως τέτοια μη εμπίπτουσα στην απαλλακτική διάταξη της περίπτωσης ιστ της παρ. 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, ορθά στις Συμβάσεις προβλέπεται ΦΠΑ στη χρηματοδότηση που καταβάλλεται στο ΔΗΠΕΘΕ από τους αντισυμβαλλόμενους φορείς της τοπικής αυτοδιοίκησης.

3. Εν συνεχεία, το ΔΗΠΕΘΕ Κρήτης επανήλθε στην Υπηρεσία με σχετικό έγγραφό του, με το οποίο γίνεται γνωστό ότι με την υπ' αριθμ. 0102/Συν 12<sup>η</sup>/4-5-2017 πράξη του Κλιμακίου Προληπτικού Ελέγχου Δαπανών στο VI Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, κρίθηκε ότι η Προγραμματική Σύμβαση Πολιτισμικής Ανάπτυξης που υπέγραψε στις 20.05.2016 το ΔΗΠΕΘΕ Κρήτης με το Υπουργείο Πολιτισμού και Αθλητισμού, την Περιφέρεια Κρήτης και το Δήμο Πλατανιά, δεν υπάγεται στο ΦΠΑ, διότι περιουσιακές μετακινήσεις μεταξύ των συμβαλλομένων φορέων, που τυχόν προβλέπονται στις διατάξεις μιας προγραμματικής σύμβασης, αποσκοπούν στην κάλυψη των απαραίτητων δαπανών για την υλοποίηση του συμβατικού αντικειμένου, δεν έχουν χαρακτήρα ανταλλάγματος ή αμοιβής για υπηρεσίες παρεχόμενες δυνάμει εξ επαχθούς αιτίας δημόσιας σύμβασης και, ως εκ τούτου, δεν αποτελούν αντικείμενο ΦΠΑ. Παράλληλα δε, για το θέμα της υπαγωγής ή μη στο ΦΠΑ προγραμματικών συμβάσεων που έχουν συναφθεί μεταξύ φορέων του Δημοσίου, έχουν υποβληθεί και άλλα ερωτήματα στην Υπηρεσία, από άλλους φορείς, επικαλούμενοι πράξεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου με την ίδια θέση περί μη υπαγωγής στο ΦΠΑ.

4. Σημειωτέον ότι, με αφορμή τα παραπάνω, η ερωτώσα υπηρεσία έχει την άποψη που διατύπωσε στα υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1022327/10.02.2016 και ΔΕΕΦ Α 1087043/07.06.2016 έγγραφά της, περί υπαγωγής στο ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται δυνάμει των συγκεκριμένων προγραμματικών συμβάσεων.

### **Νομοθετικό Πλαίσιο**

5. Στα άρθρα 95 και 98 του Συντάγματος, ορίζονται τα εξής:

*«Άρθρο 95: 1. ....5. Η διοίκηση έχει υποχρέωση να συμμορφώνεται προς τις δικαστικές αποφάσεις. Η παράβαση της υποχρέωσης αυτής γεννά ευθύνη για κάθε αρμόδιο όργανο, όπως νόμος ορίζει. Νόμος ορίζει τα αναγκαία μέτρα για τη διασφάλιση της συμμόρφωσης της Διοικήσεως».*

*«Άρθρο 98: 1. Στην αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου ανήκουν ιδίως: α. Ο έλεγχος των δαπανών του Κράτους, καθώς και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό. β. Ο έλεγχος συμβάσεων μεγάλης οικονομικής αξίας στις οποίες αντισυμβαλλόμενος είναι το Δημόσιο ή άλλο νομικό πρόσωπο που εξομοιώνεται με το Δημόσιο από την άποψη αυτή, όπως νόμος ορίζει. γ. Ο έλεγχος των λογαριασμών*

των δημόσιων υπολόγων και των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης ή άλλων νομικών προσώπων, που υπάγονται στον προβλεπόμενο από το εδάφιο α' έλεγχο. δ. ... ε. ... στ. ... ζ. .... 2. Οι αρμοδιότητες του Ελεγκτικού Συνεδρίου ρυθμίζονται και ασκούνται, όπως νόμος ορίζει. Στις περιπτώσεις των στοιχείων α' έως δ' της προηγούμενης παραγράφου δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 93 παράγραφοι 2 και 3.

3. Οι αποφάσεις του Ελεγκτικού Συνεδρίου για υποθέσεις της παραγράφου 1 δεν υπόκεινται στον έλεγχο του Συμβουλίου της Επικρατείας.

6. Στα άρθρα 1 (παρ 1 περ. α', θ', παρ. 2), 22 (παρ. 1 περ.α'), 32 (παρ. 1, 6), 36 (παρ. 1, 2), 37 (παρ. 1) του εκδοθέντος, σε εκτέλεση της ως άνω συνταγματικής διάταξης ν.4129/2013 (Α' 52) - Κύρωση του Κώδικα Νόμων για το Ελεγκτικό Συνέδριο -, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1 παρ.1,2: 1. Το Ελεγκτικό Συνέδριο: α) Ασκή τον προβλεπόμενο από το άρθρο 98 παρ.1 περίπτωση α' του Συντάγματος έλεγχο των δαπανών του Κράτους, των οργανισμών τοπικής αυτοδιοίκησης σύμφωνα με όσα ορίζονται στο άρθρο 33 του παρόντος νόμου, και των άλλων νομικών προσώπων που με ειδική διάταξη νόμου υπάγονται κάθε φορά στον έλεγχο αυτόν. ...θ) Ασκή έλεγχο νομιμότητας στις διαδικασίες ανάθεσης συμβάσεων έργων, προμηθειών και παροχής υπηρεσιών, σύμφωνα με όσα ορίζονται στα άρθρα 35, 36 και 37 ....2. Όλες οι δαπάνες του Δημοσίου, των Ο.Τ.Α. (πρώτου και δεύτερου βαθμού) και των λοιπών Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και τα έσοδα αυτών, υπόκεινται σε έλεγχο από το Ελεγκτικό Συνέδριο, σύμφωνα με τις διατάξεις που το διέπουν και τα διεθνή ελεγκτικά πρότυπα.

Άρθρο 22- Καθήκοντα Επιτρόπων και λοιπού υπαλληλικού προσωπικού- 1. Οι Επίτροποι του Ελεγκτικού Συνεδρίου: α) ασκούν τον προληπτικό έλεγχο της περίπτωσης α' του άρθρου 1 του παρόντος,

Άρθρο 32 παρ.1,6- Διαδικασία άσκησης προληπτικού ελέγχου- :1. Αν από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστωθεί ότι για κάποια δαπάνη δεν συντρέχουν ολικά ή μερικά οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 παρ. 1 περίπτωση β', ο αρμόδιος Επίτροπος αρνείται με αιτιολογημένη πράξη τη θεώρηση του εντάλματος πληρωμής, το οποίο επιστρέφει μαζί με αντίγραφο της πράξης του στην υπηρεσία που το υπέβαλε.

Αν υποβληθεί εκ νέου το ένταλμα για θεώρηση ο Επίτροπος το θεωρεί, εφόσον έχουν αρθεί οι λόγοι της μη θεώρησης του, ή υποβάλλει αυτό με έκθεση του στο αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, το οποίο αποφαινεται με πράξη του είτε για τη θεώρηση του εντάλματος, οπότε το ένταλμα θεωρείται υποχρεωτικά από τον Επίτροπο, είτε για τη μη θεώρηση του....

6. Αιτήσεις ανάκλησης των πράξεων ή πρακτικών των Κλιμακίων σε περίπτωση πλάνης περί τα πράγματα ή το νόμο υποβάλλονται στη γραμματεία του αρμόδιου Τμήματος από αυτόν που έχει έννομο συμφέρον μέσα σε προθεσμία τριάντα ημερών από την κοινοποίηση της πράξης ή του πρακτικού του Κλιμακίου στον οικείο φορέα. Τις αιτήσεις ανάκλησης εξετάζει το αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, αποφαινόμενο σε συμβούλιο. Δεύτερη αίτηση ανάκλησης κατά της ίδιας πράξης δεν επιτρέπεται.

Άρθρο 33- Προληπτικός έλεγχος δαπανών Ο.Τ.Α.- 1. Οι δαπάνες των δήμων, των περιφερειών, των νομικών τους προσώπων δημοσίου δικαίου, καθώς και των κοινωφελών επιχειρήσεων, των επιχειρήσεων ύδρευσης αποχέτευσης και των δημοτικών ανωνύμων εταιρειών του άρθρου 266 του Κώδικα Δήμων και Κοινοτήτων (ν. 3463/2006, Α` 114), ανεξαρτήτως πληθυσμού, εξαιρουμένων των σχολικών επιτροπών, υπάγονται στον προληπτικό έλεγχο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις διατάξεις 1 έως 3 του άρθρου 169 του ίδιου ως άνω Κώδικα.

Άρθρο 36 παρ.1,2: 1. Για τις συμβάσεις προμήθειας αγαθών, εκτέλεσης έργων και παροχής υπηρεσιών, συμπεριλαμβανομένων των προγραμματικών συμβάσεων, που συνάπτουν οι Ο.Τ.Α. και τα νομικά τους πρόσωπα, προϋπολογιζόμενης δαπάνης, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.), ποσού άνω των διακοσίων χιλιάδων ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά προληπτικός έλεγχος νομιμότητας αυτών, πριν από τη σύναψη τους, από τον Επίτροπο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, που είναι αρμόδιος για τον προληπτικό έλεγχο των δαπανών τους.

2. Για τις συμβάσεις της προηγούμενης παραγράφου, η προϋπολογιζόμενη δαπάνη των οποίων υπερβαίνει το ποσό, χωρίς Φ.Π.Α., των πεντακοσίων χιλιάδων ευρώ, διενεργείται υποχρεωτικά, πριν τη σύναψή τους, έλεγχος νομιμότητας από το καθ' ύλην αρμόδιο Κλιμάκιο του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στις παραγράφους 1 και 2 του προηγούμενου άρθρου.

3. Ο αρμόδιος φορέας μπορεί να ζητεί τη διενέργεια ελέγχου νομιμότητας και για επί μέρους φάσεις της σχετικής διαδικασίας που προηγούνται της σύναψης της οικείας σύμβασης.

4. Ο έλεγχος νομιμότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου ολοκληρώνεται μέσα σε τριάντα ημέρες από τη διαβίβαση σε αυτό του σχετικού φακέλου. Εάν δεν διενεργηθεί ο έλεγχος νομιμότητας η σύμβαση που συνάπτεται είναι άκυρη.

5. Κατά των πράξεων των Επιτροπών και των Κλιμακίων, επιτρέπονται αιτήσεις ανάκλησης, σε περίπτωση πλάνης περί τα πράγματα ή το νόμο, οι οποίες εκδικάζονται από το αρμόδιο Τμήμα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, σύμφωνα με τους

όρους, προθεσμίες και τη διαδικασία που ορίζονται στην παράγραφο 5 του προηγούμενου άρθρου από τις φράσεις «υποβάλλονται στη γραμματεία του αρμόδιου Τμήματος» έως τις φράσεις «Άλλη αίτηση ανάκλησης δεν επιτρέπεται», που εφαρμόζονται αναλόγως».

Άρθρο 37 παρ. 1: «1. Κατά των αποφάσεων του Τμήματος, που δικάζει σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 35 του παρόντος νόμου αιτήσεις ανάκλησης κατά των πράξεων των Κλιμακίων, χωρεί αίτηση αναθεώρησης που μπορεί να ασκηθεί ή από το Δημόσιο ή τον αναθέτοντα φορέα ή αυτόν που έχει παρέμβει κατά την εκδίκαση της αίτησης ανάκλησης ή από τον Γενικό Επίτροπο της Επικρατείας, για παράβαση της διαδικασίας που προβλέπεται κατά τη σύναψη της σύμβασης, για εσφαλμένη ερμηνεία ή εφαρμογή του νόμου, καθώς και σε περίπτωση πλάνης περί τα πραγματικά περιστατικά ή προσαγωγής νέων κρίσιμων στοιχείων κατά την έννοια του άρθρου 48 παρ. 3, 4 και 5 του παρόντος νόμου».

7. Στο άρθρο 100 παρ. 1 και 2 του ν. 3852/2010 (Α' 87) που αφορά τη «Νέα Αρχιτεκτονική της Αυτοδιοίκησης και της Αποκεντρωμένης Διοίκησης - Πρόγραμμα Καλλικράτης» περί προγραμματικών Συμβάσεων, όπως τα δύο πρώτα εδάφια της παρ.1α, όπως αυτή είχε αντικατασταθεί με το άρθρο 8 παρ.9 του ν.4071/2012 (Α' 85) αντικαταστάθηκαν με το άρθρο 74 ν. 4483/2017 (Α'107), ορίζονται τα εξής: «1.α. Για τη μελέτη και εκτέλεση έργων και προγραμμάτων ανάπτυξης μιας περιοχής, καθώς και για την παροχή υπηρεσιών και την υλοποίηση προμηθειών κάθε είδους, οι Δήμοι, οι Περιφέρειες, οι σύνδεσμοι Δήμων, τα δίκτυα Δήμων και Περιφερειών του άρθρου 101, οι Περιφερειακές Ενώσεις Δήμων, η Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας και η Ένωση Περιφερειών, τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου τα οποία συνιστούν ή στα οποία συμμετέχουν οι προαναφερόμενοι φορείς, καθώς και Ν.Π.Ι.Δ. στα οποία συμμετέχουν ή συνιστούν η Κεντρική Ένωση Δήμων Ελλάδας και η Ένωση Περιφερειών, .....μπορούν να συνάπτουν προγραμματικές συμβάσεις με το Δημόσιο, μεταξύ τους ή και με φορείς του δημόσιου τομέα της παρ. 6 του άρθρου 1 του ν. 1256/1982, μεμονωμένα ή από κοινού. Στις προγραμματικές συμβάσεις, που μετέχει το Δημόσιο, μπορεί να εκπροσωπείται και από τον Συντονιστή της Αποκεντρωμένης Διοίκησης στην οποία εκτελείται η προγραμματική σύμβαση. Οι ανωτέρω συμβάσεις υπόκεινται στον προσυμβατικό έλεγχο νομιμότητας του Ελεγκτικού Συνεδρίου σύμφωνα με τη σχετική νομοθεσία».

2.α. Στις Προγραμματικές Συμβάσεις απαραίτητα ορίζονται το αντικείμενο της σύμβασης, ο σκοπός και το περιεχόμενο των μελετών, των έργων, των προγραμμάτων ή των υπηρεσιών, ο προϋπολογισμός τους, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των συμβαλλομένων, το χρονοδιάγραμμα εκτέλεσης της σύμβασης, οι πόροι από τους οποίους θα καλυφθούν οι αναλαμβανόμενες οικονομικές

υποχρεώσεις και η διάρκεια της σύμβασης. Επίσης ορίζεται το όργανο παρακολούθησης της εφαρμογής της και οι Αρμοδιότητες του, καθώς και ρήτρες σε βάρος του συμβαλλομένου που παραβαίνει τους όρους της προγραμματικής σύμβασης. β. Με την προγραμματική σύμβαση επίσης ορίζεται ο συμβαλλόμενος, στον οποίο μπορεί να ανατεθεί η διαχείριση, εκμετάλλευση και συντήρηση των έργων του προγράμματος μετά την ολοκλήρωση του, εφόσον προβλέπεται αντίστοιχο στάδιο. γ. ...δ. .... 3. ... 4. ... 5. 6. ...

8. Στο άρθρο 12 παρ. 1, 4 και 6 του ν. 4412/2016 ( Α'147) που αφορά δημόσιες συμβάσεις μεταξύ φορέων του δημοσίου τομέα , ορίζονται τα εξής: «1. Μία δημόσια σύμβαση που ανατίθεται από μία αναθέτουσα αρχή σε ένα νομικό πρόσωπο ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Βιβλίου (άρθρα 3 έως 221), εάν πληρούνται σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α)..β)..γ)....

4. Μία σύμβαση, η οποία συνάπτεται αποκλειστικά μεταξύ δύο ή περισσότερων αναθετουσών αρχών, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Βιβλίου, εφόσον πληρούνται σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

α) η σύμβαση εγκαθιδρύει ή υλοποιεί συνεργασία μεταξύ των συμμετεχουσών αναθετουσών αρχών η οποία αποσκοπεί να διασφαλίσει ότι οι δημόσιες υπηρεσίες που οφείλουν να εκτελούν οι εν λόγω αρχές παρέχονται για την επίτευξη των κοινών τους στόχων,

β) η υλοποίηση της συνεργασίας αυτής εξυπηρετεί αποκλειστικά σκοπούς δημοσίου συμφέροντος και γ) οι συμμετέχουσες αναθέτουσες αρχές εκτελούν στην ελεύθερη αγορά λιγότερο από το 20% των δραστηριοτήτων που αφορά η συνεργασία....

6. Πόσης φύσεως συμβάσεις ή συμφωνίες (π.χ. προγραμματικές, συνεργασίας), οι οποίες ενδέχεται να συνάπτονται δυνάμει ειδικών διατάξεων και ιδίως:

α) του άρθρου 12 του π.δ. 30/1996 (Α' 21), β) των άρθρων 223 και 225 του ν. 3463/2006 (Α' 114), γ) των άρθρων 22 και 32 του ν. 3614/2007 (Α' 267), δ) των άρθρων 99 και 100 του ν. 3852/2010 (Α' 87), ε) του άρθρου 12 του ν. 4019/2011 (Α' 216) και στ) του άρθρου 44, μπορεί να μην εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του παρόντος Βιβλίου, υπό τους όρους των άρθρων 3 έως 17 και ιδίως του παρόντος άρθρου».

9. Στα άρθρα 1, 2 (παρ. 1), 3 (παρ. 1), 8 (παρ. 1), 19 (παρ. 1 και 4 εδ. β), 22 (παρ. 1 περ. ιστ' και 2) του ν. 2859/2000 (Α'248) Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας - ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1: Επιβολή του φόρου - Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου.

Άρθρο 2: Αντικείμενο του φόρου- 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, β) ....γ) .....

Άρθρο 3 :Υποκείμενοι στο φόρο- 1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής, β) ...γ)...δ)... 2. Το ελληνικό Δημόσιο, οι δήμοι, οι κοινότητες και τα άλλα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δε θεωρούνται υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμη και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Εν τούτοις τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται ως υποκείμενοι στο φόρο κατά το μέτρο που η μη υπαγωγή στο φόρο των δραστηριοτήτων τους οδηγεί σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Τα πρόσωπα αυτά έχουν οπωσδήποτε την ιδιότητα του υποκειμένου στο φόρο, εφόσον ασκούν τις δραστηριότητες που απαριθμούνται στο παράρτημα Ι του παρόντος νόμου, εκτός αν αυτές είναι ασήμαντες.

3. Η αληθής έννοια της παραγράφου 2 είναι ότι, τα πρόσωπα που αναφέρονται στις διατάξεις της παραγράφου αυτής, εξαιρούνται μόνο για τις πράξεις που ενεργούν ως δημόσια εξουσία».

«Άρθρο 8 παρ. 1: Παροχή υπηρεσιών-1. Παροχή υπηρεσιών, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 2, θεωρείται κάθε πράξη που δε συνιστά παράδοση αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 έως 7. Η πράξη αυτή μπορεί να συνίσταται ιδίως σε: α) μεταβίβαση ή παραχώρηση της χρήσης ενός άυλου αγαθού, β) υποχρέωση για παράλειψη ή ανοχή μιας πράξης ή κατάστασης».

«Άρθρο 19 παρ. 1: Φορολογητέα αξία στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην Παροχή υπηρεσιών-

1. Στην Παράδοση αγαθών, στην Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην Παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...».



«Άρθρο 22 -Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας - 1 . Απαλλάσσονται από το φόρο: α)..... ιστ) 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... 2. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ρυθμίζεται κάθε λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού. Επίσης, με κοινές αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών και του, κατά περίπτωση, αρμόδιου υπουργού, καθορίζονται οι προϋποθέσεις που πρέπει να πληρούν τα πρόσωπα που υπάγονται στις διατάξεις των περιπτώσεων δ', η', θ', ια', ιβ', ιδ', ιε', ιστ' και ιζ' της παραγράφου 1».

### **Ερμηνεία των διατάξεων**

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

**10.** Ο φόρος προστιθέμενης αξίας εισήχθη σε εκτέλεση της 6ης οδηγίας του Συμβουλίου της 17ης Μαΐου 1977 «περί εναρμονίσεως των νομοθεσιών των κρατών μελών, των σχετικών με τους φόρους κύκλου εργασιών - Κοινό σύστημα φόρου προστιθέμενης αξίας: ομοιόμορφη φορολογική βάση» (77/388 ΕΟΚ Ε.Ε.Λ. 145), με την οποία διαμορφώθηκε ένα νέο φορολογικό σύστημα που είναι κοινό για όλους τους συναλλασσομένους και λειτουργεί με ιδιαίτερους κανόνες. Την 1η Ιανουαρίου 2007, η οδηγία αυτή καταργήθηκε και αντικαταστάθηκε από την οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου (3) με τα άρθρα 411, παράγραφος 1, 413 της οδηγίας αυτής. Εν συνεχεία δε με την οδηγία 2008/117/ΕΚ τροποποιήθηκαν ορισμένες διατάξεις της προηγούμενης, με στόχο την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συνδέεται με τις ενδοκοινοτικές πράξεις. Ο ΦΠΑ επιβλήθηκε με το ν. 1642/1986 (Α' 125) - Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, ήδη δε διέπεται από το ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει σήμερα.

**11.** Με το άρθρο 22 παρ. 1 περ. ιστ' απαλλάσσεται από το φόρο προστιθέμενης αξίας 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.

12. Περαιτέρω, στο άρθρο 19 του ν. 2859/2000 προσδιορίζεται η βάση επιβολής του ΦΠΑ στην παροχή υπηρεσιών και ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή. Η φορολογητέα αξία είναι η βάση, η οποία πολλαπλασιάζεται με το συντελεστή ΦΠΑ για να προκύψει ο φόρος που οφείλεται για τη συγκεκριμένη πράξη.

Σύμφωνα με τη νομολογία του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (0618/2011 ΔΕΚ), η έννοια της παροχής υπηρεσιών που πραγματοποιείται «εξ επαχθούς αιτίας», κατά το άρθρο 2, σημείο 1, της έκτης οδηγίας, προϋποθέτει την ύπαρξη άμεσης σχέσεως μεταξύ της παρεχόμενης υπηρεσίας και της λαμβανόμενης αντιπαροχής. Η βάση επιβολής του φόρου επί παραδόσεως αγαθών ή παροχής υπηρεσιών συνίσταται στην πράγματι λαμβανόμενη προς τούτο αντιπαροχή.

13. Με τη διάταξη του άρθρου 98 του Συντάγματος, αποσαφηνίζονται οι τρεις κύκλοι αρμοδιοτήτων του Ελεγκτικού Συνεδρίου. Στον πρώτο εξ αυτών (που ενδιαφέρει, εν προκειμένω) υπάγονται οι ελεγκτικές του αρμοδιότητες, οι οποίες είναι άκρως σημαντικές και ενισχυμένες, ιδίως στον τομέα ελέγχου των δαπανών του Κράτους και των ΟΤΑ, καθώς και των συμβάσεων έργων και προμηθειών.

Το Συμβούλιο της Επικρατείας (ΣτΕ 1364/2016, 4358/2014, 4623/2014, 1115/2013, 2908/2011, πρβλ. ΣτΕ 1428/2009, 2900/2010, 207/2006, 3564/1986 επταμ.), έχει δεχθεί, καθ' ερμηνεία των διατάξεων των άρθρων 98 παρ. 1 περ. α' του Συντάγματος, 1 παρ. 1, 17 (παρ. 1 περ. β' και 3), 19 (παρ. 1 – 2) και 21 του π.δ. 774/1980 (Α' 189), ότι ο εκ μέρους του Ελεγκτικού Συνεδρίου ασκούμενος προληπτικός έλεγχος της νομιμότητας των δαπανών του Κράτους, των Ο.Τ.Α. και άλλων νομικών προσώπων, υπαγομένων με ειδική διάταξη νόμου στο καθεστώς αυτό, δεν αποτελεί άσκηση δικαιοδοτικής εξουσίας, αφού στις περιπτώσεις αυτές, το Ελεγκτικό Συνέδριο δεν ενεργεί ως Δικαστήριο, ούτε διεξάγει δίκη, ούτε επιλύει διαφορές υποκαθιστάμενο στην αρμοδιότητα άλλων δικαστηρίων και η πράξη, την οποία εκδίδει, κατά την άσκηση της εν λόγω αρμοδιότητάς του, δεν είναι απόφαση δικαιοδοτούντος οργάνου, δηλαδή δικαστική απόφαση. Επομένως, ο εν λόγω προληπτικός έλεγχος δεν υποκαθιστά τον δικαστικό έλεγχο, τον οποίο ασκούν, κατ' εφαρμογή των άρθρων 94 και 95 του Συντάγματος, τα τακτικά διοικητικά δικαστήρια και το Συμβούλιο της Επικρατείας επί της νομιμότητας των πράξεων, οι οποίες εκδίδονται, μεταξύ άλλων, κατά το στάδιο εκτελέσεως των διοικητικών συμβάσεων (Α.Ε.Δ. 20/2005, ολ. ΣτΕ 2473/2008).

14. Ενόψει των προεκτεθέντων, με βάση το διδόμενο πραγματικό, όλες οι πράξεις των αρμοδίων, για τον έλεγχο των δαπανών του συγκεκριμένου Δήμου,

οργάνων του Ελεγκτικού Συνεδρίου είναι δεσμευτικές για τον συγκεκριμένο Δήμο. Αντίθετα, οι πράξεις αυτές δεν μπορεί να θεωρηθούν δεσμευτικές για τη φορολογική διαίκηση, η οποία, ασφαλώς, και οφείλει να λαμβάνει υπόψη τις πράξεις του Δικαστηρίου αυτού, σεβόμενη την αρμοδιότητά του σχετικά με τη νομιμότητα ή μη των συγκεκριμένων δαπανών, σε περίπτωση, όμως, που μετά από έλεγχο, διαπιστώσει ότι πράξεις που αφορούν οι δαπάνες αυτές υπόκεινται σε ΦΠΑ, μπορεί να ασκήσει την αρμοδιότητά της και να επιβάλει το σχετικό φόρο.

**15.** Περαιτέρω, από τις διατάξεις του άρθρου 100 του ν. 3852/2010, όπως ισχύει, συνάγεται ότι οι προγραμματικές συμβάσεις είναι συμφωνίες που θέτουν το γενικό πλαίσιο για την οργάνωση και διαχείριση δημοσίων υπηρεσιών και την άσκηση συγκεκριμένης κάθε φορά δραστηριότητας δια μέσου των φορέων της τοπικής αυτοδιοίκησης. Σκοπό έχουν να διευκολύνουν τη μελέτη και εκτέλεση έργων και την παροχή υπηρεσιών με αναπτυξιακό χαρακτήρα σε τοπικό επίπεδο προκειμένου να παρακαμφθούν τυχόν γραφειοκρατικές αγκυλώσεις, έλλειψη προσωπικού, αλληλοεπικαλύψεις αρμοδιοτήτων και άλλοι ανασταλτικοί παράγοντες που επιβραδύνουν τους ρυθμούς εκτέλεσης των έργων και καθυστερούν την ανάπτυξη και την εν γένει βελτίωση της ποιότητας ζωής των κατοίκων των περιοχών αυτών, ενώ συνήθως προβλέπουν ότι για την πραγματοποίηση των σκοπών της σύμβασης απαιτείται η σύναψη εκτελεστικών συμβάσεων με τρίτους (βλ. αποφ. VI Τμ. ΕΛΣυν 3236, 390/2013).

**16.** Απαραίτητη προϋπόθεση για τη νόμιμη σύναψη προγραμματικής σύμβασης είναι ο σκοπός, τον οποίο καλείται αυτή να εκπληρώσει, να μην είναι δυνατόν να επιτευχθεί με άλλο νόμιμο τρόπο. Επίσης, η σύμβαση αυτή δεν μπορεί να λειτουργεί ως ισοδύναμη ή εναλλακτική με την ειδικώς προβλεπόμενη από την κείμενη νομοθεσία διαδικασία επίλυσης του ανακύπτοντος ζητήματος, ούτε να χρησιμοποιείται καταχρηστικά για την παράκαμψη διατάξεων που θέτουν συγκεκριμένους περιορισμούς στη δράση των ΟΤΑ ή απαιτούν την τήρηση συγκεκριμένων όρων και προϋποθέσεων για την άσκηση της (βλ. αποφ. VI Τμ. ΕΛΣυν 4143, 26/2013, 1380, 289, 28/2012). Περαιτέρω, υπό το φως των διατάξεων του δικαίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης, κρίσιμο εννοιολογικό στοιχείο προσδιορισμού της έννοιας των προγραμματικών συμβάσεων είναι ότι τα συμβαλλόμενα μέρη εκκινούν από κοινή αφετηρία συμπράττοντας κατά το δυνατόν ισόρροπα για την υλοποίηση προγραμμάτων ή υπηρεσιών στο πλαίσιο κοινά εξυπηρετούμενου δημοσίου σκοπού, τον οποίο είναι εκ του νόμου επιφορτισμένα να επιτελούν (πρβλ. πράξεις Ζ' Κλιμ. 207, 165/2013). Επιπλέον, στο πλαίσιο των προγραμματικών συμβάσεων, τυχόν, προβλεπόμενες περιουσιακές μετακινήσεις, μεταξύ των συμβαλλόμενων φορέων, πρέπει να περιορίζονται στην κάλυψη των απαραίτητων δαπανών για την υλοποίηση του συμβατικού αντικειμένου και δεν νοείται να έχουν το

χαρακτήρα ανταλλάγματος για παρεχόμενες στο πλαίσιο της σύμβασης υπηρεσίες, στοίχειο που απαντάται μόνο στις αμφοτεροβαρείς συμβάσεις εξ επαχθούς αιτίας.

17. Συνεπώς, δεν πρόκειται για προγραμματική σύμβαση, όταν τα μέρη αποσκοπούν στην εξυπηρέτηση διαφορετικών συμφερόντων, όπως συμβαίνει όταν ο συμβαλλόμενος Ο.Τ.Α. αποβλέπει στη μέσω της σύμβασης επίτευξη της νόμιμης αποστολής του, ενώ ο αντισυμβαλλόμενος ή ο μετέχων στη σύμβαση ιδιωτικός φορέας επιδιώκει την επίτευξη κέρδους, μέσω του ανταλλάγματος που προβλέπεται στη σύμβαση για τις παρεχόμενες από αυτόν υπηρεσίες. Στην τελευταία αυτή περίπτωση, υπό το μανδύα της προγραμματικής σύμβασης υποκρύπτεται η σύναψη δημόσιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών, η έννοια της οποίας οριοθετείται από τις διατάξεις του άρθρου 2 παρ. 1 α' και δ' του π.δ. 60/2007 «Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2004/18/ΕΚ "περί συντονισμού των διαδικασιών σύναψης δημοσίων συμβάσεων έργων, προμηθειών και υπηρεσιών", όπως τροποποιήθηκε με την Οδηγία 2005/51/ΕΚ της Επιτροπής και την Οδηγία 2005/75/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 16ης Νοεμβρίου 2005» (ΦΕΚ Α' 64). Ειδικότερα, δημόσια σύμβαση υπηρεσιών είναι η σύμβαση από επαχθή αιτία που συνάπτεται μεταξύ ενός παρόχου υπηρεσιών και μίας αναθέτουσας αρχής, ανεξάρτητα από το αν ο αντισυμβαλλόμενος της αναθέτουσας αρχής φορέας ασκεί κατά κύριο λόγο κερδοσκοπική δραστηριότητα, διαθέτει την οργανωτική δομή επιχείρησης ή δραστηριοποιείται σε τακτική βάση στην αγορά, ενώ η σύμβαση θεωρείται ότι έχει επαχθή χαρακτήρα ακόμα και αν ο αντισυμβαλλόμενος της αναθέτουσας αρχής δεν προσδοκά το κέρδος, αλλά η αντιπαροχή περιορίζεται στην επιστροφή των εξόδων που δαπανήθηκαν για την παροχή της συμφωνημένης υπηρεσίας (ΕλΣυν Τμ. Μειζ. 7μ. Συνθ. 2007/2014, Τμ. VI 2967, 3067/2014). Από τις διατάξεις αυτές συνάγεται περαιτέρω ότι για την ανάθεση συμβάσεων παροχής υπηρεσιών από τους δήμους-και εφόσον ο προϋπολογισμός της σχετικής υπηρεσίας εμπίπτει στα όρια εφαρμογής του κοινοτικού δικαίου - εφαρμόζονται οι προαναφερόμενες διατάξεις του π.δ. 60/2007.

18. Το Ελεγκτικό Συνέδριο, με την υπ' αριθμ. 0116/Συν13Αη/2017 Πράξη του έκρινε ότι περιουσιακές μετακινήσεις μεταξύ των συμβαλλόμενων φορέων, που τυχόν προβλέπονται στις διατάξεις μιας προγραμματικής σύμβασης και αποσκοπούν στην κάλυψη των απαραίτητων δαπανών για την υλοποίηση του συμβατικού αντικειμένου, δεν έχουν το χαρακτήρα ανταλλάγματος ή αμοιβής για υπηρεσίες παρεχόμενες δυνάμει εξ επαχθούς αιτίας δημόσιας σύμβασης και ως εκ τούτου, δεν αποτελούν αντικείμενο ΦΠΑ κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ και ότι η εντελλόμενη με το επίμαχο χρηματικό ένταλμα δαπάνη είναι μη νόμιμη κατά το ποσό που αντιστοιχεί στο ΦΠΑ. Εξάλλου, το Ελεγκτικό Συνέδριο, με την υπ' αριθμ. 0102/Συν12η/2017 Πράξη του, σχετικά με τη συγκεκριμένη υπόθεση, ήτοι τη

αναφθεύσα κατά την 24-2-2016 προγραμματική σύμβαση μεταξύ του Υπουργείου Πολιτισμού και Αθλητισμού, της Περιφέρειας Κρήτης, του Δήμου Πλατανιά και του ΔΗΠΕΘΕ Κρήτης, έκρινε με βάση το ανωτέρω σκεπτικό ότι αυτή συνιστά γνήσια προγραμματική σύμβαση πολιτισμικής ανάπτυξης και όχι εξ επαχθούς αιτίας δημόσια σύμβαση παροχής υπηρεσιών και ότι μη νόμιμα το ποσό της χρηματοδότησης του Δήμου Πλατανιά επιβαρύνεται με ΦΠΑ.

19. Υπό την ανωτέρω έννοια των προγραμματικών συμβάσεων, των αναφερθεισών διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ και των κρίσεων του Ελεγκτικού Συνεδρίου, η χρηματοδότηση που στην προκειμένη περίπτωση λαμβάνει το ΔΗΠΕΘΕ Κρήτης, με δεδομένο ότι συνήψε κατά τα ανωτέρω προγραμματική σύμβαση, δεν μπορεί να θεωρηθεί, κατ' αρχήν, ότι αποτελεί την αντιπαροχή έναντι παροχής υπηρεσιών για την προαγωγή της θεατρικής και καλλιτεχνικής ζωής της Κρήτης καθόσον φαίνεται ότι δεν συνδέεται, κατά τα προαναφερθέντα, άμεσα με την παροχή υπηρεσιών του και για το λόγο αυτό δεν συμπεριλαμβάνεται στη βάση επιβολής Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, εκτός αν διαπιστωθεί ότι, εν τοις πράγμασι, συντρέχει παροχή έναντι αντιπαροχής με αιτιολογημένη κρίση, μετά από έλεγχο της αρμόδιας φορολογικής αρχής.

20. Κατά συνέπεια, ο νομικός χαρακτηρισμός μιας σύμβασης, ως «προγραμματικής», συνιστά στοιχείο, το οποίο, από μόνο του, ασκεί επιρροή στη φορολογική αντιμετώπιση, όσον αφορά την υπαγωγή της ή μη στον Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, χωρίς να παράγεται όμως δέσμευση για τη φορολογική αρχή, σε περίπτωση αντίθετης ελεγκτικής διαπίστωσης, που θα προκύψει, μετά από έλεγχο των επί μέρους πράξεων των εμπλεκομένων στη σύμβαση προσώπων.

#### **Απάντηση**

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

#### **Επί του πρώτου ερωτήματος**

21. Η Διοίκηση, σεβόμενη την αρμοδιότητα του Ελεγκτικού Συνεδρίου, οφείλει να λαμβάνει υπόψη τις πράξεις του Δικαστηρίου αυτού, όλων των δικαστικών σχηματισμών, σχετικά με τη νομιμότητα ή μη της εντελλόμενης δαπάνης. Σε περίπτωση όμως που η φορολογική αρχή, μετά από έλεγχο, διαπιστώσει αιτιολογημένα ότι υπάρχουν επιμέρους πράξεις που υπόκεινται σε ΦΠΑ, μπορεί να ασκήσει την αρμοδιότητά της και να επιβάλει το σχετικό φόρο.

#### **Επί του δευτέρου ερωτήματος (πρώτο σκέλος, υπό στοιχείο α')**

22. Ο νομικός χαρακτηρισμός μιας σύμβασης ως «προγραμματικής» συνιστά στοιχείο, το οποίο, κατ' αρχήν, από μόνο του ασκεί επιρροή στη φορολογική

αντιμετώπιση, όσον αφορά την υπαγωγή της ή μη στον ΦΠΑ, χωρίς, όμως να παράγει δέσμευση της φορολογικής αρχής, σε περίπτωση ελέγχου και αιτιολογημένης αντίθετης διαπίστωσης αυτής, για τις επί μέρους πράξεις των εμπλεκόμενων στη σύμβαση προσώπων .

23. Ενόψει των ανωτέρω παρέλκει η απάντηση στα υπό στοιχεία β και γ σκέλη του δευτέρου ερωτήματος.

**ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ**

**Αθήνα, 01-06-2018**

**Ο Πρόεδρος**

**Στέφανος Δέτσας**  
**Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.**

**Η Εισηγήτρια**

**Αναστασία Βασιλείου**  
**Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.**