



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 29.10.2021

Αριθμός απόφασης: 3627

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604573

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 τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020/23-10-2020 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. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής».

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), της υπ' αριθ. Α 1049/2021 Κοινής Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β 984-12.03.2021), καθώς και των υπ' αριθ. Α.1273/2020 (ΦΕΚ Β' 5597/21.12.2020), Α.1241/2020 (ΦΕΚ Β' 4804/30.10.2020) και Α.1215/2020 (ΦΕΚ Β' 4254/30.09.2020) ομοίων κοινών αποφάσεων.

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759/Τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 08.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:η οποία εδρεύει στην Αθήνα,, κατά α) της υπ.αρ./16.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) της υπ.αρ./16.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ.αρ./16.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 16.12.2020 εκθέσεις ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος Ν.4172/2013, Φ.Π.Α.Ν./2000, Προστίμου Άρθρου 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.
7. Το με αρ.πρωτ. ΔΕΔ/27.10.2021 Υπόμνημα της προσφεύγουσας.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ.αρ./16.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, καταλογίστηκε φόρος εισοδήματος ποσόν ύψους 30.353,32 ευρώ πλέον πρόστιμο(50%) φόρου άρθρου 58 ΚΦΔ, ύψους 15.176,66 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους 45.529,98 ευρώ.
- Με την υπ.αρ./16.12.2020 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 περ.στ' Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, επιβλήθηκε σε βάρος της

προσφεύγουσας, πρόστιμο, γιατί δεν εξέδωσε φορολογικό στοιχείο(Τ.Π.Υ.) ποσού 355.765,70 ευρώ, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ.1,14 του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) ήτοι συνολικό ποσόν προστίμου ύψους **88.941,43 ευρώ**(355.765,70 χ 25%)

- Με την υπ.αρ./16.12.2020 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014,καταλογιστηκε ΦΠΑ(Χ.Υ.) ποσόν ύψους 56.482,04 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος/πρόστιμο50%) άρθρου 58α ΚΦΔ ύψους 28.241,02 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσόν για καταβολή ύψους **84.723,06 ευρώ**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία είχε συσταθεί στις 11.12.2006, τηρούσε βιβλία Γ' Κατηγορίας και μέχρι την έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων δεν έχει κάνει διακοπή εργασιών.

Με το από 22-12-2006 και με αρ. πρωτ./20β2/450 ιδιωτικό συμφωνητικό (σύμβαση), που είχε υπογράψει ο εκπρόσωπος της προσφεύγουσας με τον Προϊσταμένο της Δ/νσης Τεχνικών Μελετών και Κατασκευών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, ανατέθηκε στην προσφεύγουσα Κοινοπραξία η εκτέλεση του έργου «.....», με συνολικό προϋπολογισμό προσφοράς Δέκα εκατομμυρίων, εξακοσίων εξήντα δυο χιλιάδων, οκτακοσίων σαράντα έξι ευρώ και δεκατριών λεπτών(10.662.846,13 ευρώ).

Στις 19.02.2015, πραγματοποιήθηκε από το Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, έλεγχος στα βιβλία της προσφεύγουσας για την Διαπίστωση Ορθής Εφαρμογής Διατάξεων ΚΦΑΣ(Ν.4093/2012), και διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός 30.00.0001 του Ισοζυγίου Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών, που αντιστοιχούσε στον πελάτη Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης, παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο(οφειλόμενο ποσό) ύψους 355.765,70 ευρώ.

Από την ανάλυση του λογαριασμού πρόέκυψε ότι η προσφεύγουσα στις 01.04.2007 είχε λάβει από το Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, ποσόν ύψους 469.307,35 ευρώ, ως προκαταβολή έναντι εργασιών του ανωτέρου έργου. Στη συνέχεια, όπως προκύπτει από την κίνηση του λογαριασμού, το ποσό αυτό απομειωνόταν και στις 01.01.2010 το υπόλοιπο ανερχόταν στο ποσόν ύψους 355.765,70 ευρώ, το οποίο μεταφέρεται και στις επόμενες χρήσεις και εμφανίζεται στα βιβλία της προσφεύγουσας μέχρι και την ημερομηνία έλεγχου 19.02.2015.

Ο έλεγχος έκρινε ότι για το παραπάνω αναπόσβεστο τμήμα της προκαταβολής, το οποίο δεν είχε επιστραφεί από την προσφεύγουσα, έπρεπε να είχε εκδώσει φορολογικό στοιχείο ισόποσης αξίας, πράγμα το οποίο δεν έκανε η προσφεύγουσα κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 1, 14 του Κ.Φ.Α.Σ.

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό αυτό είχε εισπραχτεί για παρεχόμενες υπηρεσίες έως το 2015 που έγινε ο έλεγχος και η προσφεύγουσα, αν και είχαν περάσει τέσσερις διαχειριστικές περιόδοι, έπρεπε να εκδώσει Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 355.765,70 ευρώ μέχρι την 31.12.2014. Ο έλεγχος αναμόρφωσε την φορολογητέα αξία φορολογικού έτους 2014 και καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ και επέβαλε το πρόστιμο.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθούν, άλλως τροποποιηθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις και να επιστραφεί το όποιο ποσό, εκ των σχετικών οφειλόμενων φόρων και πρόστιμων έχει καταβληθεί μέχρι την έκδοση της παρούσης απόφασης, προβάλλοντας συνοπτικά, τους παρακάτω λόγους:

- Μη ύπαρξη υποχρέωσης έκδοσης τιμολογίου παροχής υπηρεσιών (Τ.Π.Υ.), μη ύπαρξη δεδουλευμένου εσόδου και μη ύπαρξη παροχής υπηρεσίας.
- Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου λόγω εσφαλμένης ερμηνείας του εφαρμοστέου νομοθετικού πλαισίου και λανθασμένης υπαγωγής των πραγματικών περιστατικών σε αυτό, καθώς και παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.
- Δεν υφίσταται παρασχεθείσα υπηρεσία η προσωρινή επιμέτρηση, η οποία θα έπρεπε να τιμολογηθεί από την Κοινοπραξία κατά τα οριζόμενα στον Κ.Φ.Α.Σ. Η μη επιστροφή της εγγύησης προς τον Κύριο του έργου δεν αποτελεί γενεσιουργό αιτία για υποχρέωση τιμολόγησης σύμφωνα με το άρθρο 6 παρ. 1 και 14 ούτε συνιστά εισόδημα υποκείμενο σε ΦΠΑ.
- Παραγραφή του δικαιώματος της φορολογικής αρχής για επιβολή φόρου και προστίμων. Ακόμη κι εάν ήθελε υποτεθεί ότι υφίστατο υποχρέωση της κοινοπραξίας να προβεί στην τιμολόγηση του αναπόσβεστου τμήματος της προκαταβολής ποσού 355.765,70 ευρώ, δεν προκύπτει από πουθενά και δεν αιτιολογείται γιατί μια τέτοια υποχρέωση γεννάται το έτος 2014 και όχι τα έτη 2011,2012 και 2013 τα οποία έχουν παραγραφεί. Δεν μπορεί να υφίσταται εισόδημα και υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου εντός του φορολογικού έτους 2014 για ένα έργο που έχει διαλυθεί το έτος 2011(σύμβαση διάλυσης) και εντός του ίδιου έτους έγινε η παραλαβή του έργου χωρίς να έχει κοινοποιηθεί στην Κοινοπραξία το απαραίτητο ΑΠΕ(Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Εργασιών). Ορθά το ποσό αυτό συνέχιζε να βρίσκεται το έτος 2015(οπότε και έγινε ο έλεγχος του ΣΔΟΕ)στα βιβλία της ως υποχρέωση προς τον κύριο του έργου, αφού το ποσό αυτό συνεχίζει να αποτελεί ένα ποσό επιστρεπτέο προς το Δημόσιο κατόπιν της τελικής εκκαθάρισης του έργου, η οποία δεν έχει συντελεστεί, και έχει προσφύγει ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά διεκδικώντας την οικονομική εκκαθάριση της εργολαβίας βάσει των εκτελεσθεισών εργασιών.
- Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου λόγω μη αναδρομικής εφαρμογής της

ευνοϊκότερης διοικητικής κύρωσης-Καταργηση προστίμου Κ.Φ.Α.Σ. άρθρου 7 παρ.3 και 5 του Ν.4337/2015/Επικουρικός ισχυρισμός.

- Παράβαση κατ' ουσία διάταξης νόμου λόγω λανθασμένης ερμηνείας και εφαρμογής των διατάξεων του Κώδικα Φ.ΠΑ.
- Λανθασμένος υπολογισμός Φ.Π.Α., του σχετικού προστίμου και του φόρου εισοδήματος. Επικουρικός ισχυρισμός.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν.2238/1994(Κ.Φ.Ε., ισχύς εως 31.12.2013), ορίζεται ότι:

4. Τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων, των εργολάβων και υπεργολάβων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή δημόσιων ή ιδιωτικών τεχνικών έργων, γενικώς, καθώς και των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων, εξευρίσκονται ως εξής:

α) Για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργολαβική κατασκευή τεχνικών έργων ή την εκτέλεση μηχανολογικών και ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων του Δημοσίου, δήμων και κοινοτήτων, δημόσιων επιχειρήσεων ή εκμεταλλεύσεων, οργανισμών ή επιχειρήσεων κοινής ωφέλειας, καθώς και των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, γενικώς, ως ακαθάριστα έσοδα λαμβάνονται τα εργολαβικά ανταλλάγματα που πιστοποιούνται με τους οικείους λογαριασμούς κατά τη διάρκεια της χρήσης, τα οποία μειώνονται με τα ποσά των εγγυήσεων καλής εκτέλεσης που αντιστοιχούν σε αυτά και τα οποία θεωρούνται έσοδα της χρήσης μέσα στην οποία αποδίδονται.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε., ισχύς απο 01.01.2014), ορίζεται ότι:

Άρθρο 7 Φορολογητέο εισόδημα

1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα.

2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων:

- α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- γ) εισόδημα από κεφάλαιο και
- δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Π.Δ. 186/1992(ΚΒΣ), ορίζεται ότι:

Άρθρο 12.Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση.[....] Στην περίπτωση εκτέλεσης τεχνικών έργων ή εγκαταστάσεων, το τιμολόγιο εκδίδεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο, που πραγματοποιήθηκε η επιμέτρηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ, ισχύς από 01.01.2013 έως 31.12.2014), ορίζεται ότι:

Άρθρο 6 Τιμολόγηση Συναλλαγών

1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου και την παροχή υπηρεσιών από υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών σε άλλο υπόχρεο, σε πρόσωπα της παραγράφου 1 του άρθρου 3 ή σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α. ή σε πρόσωπα εκτός της χώρας, για την άσκηση του επαγγέλματος τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, εκδίδεται τιμολόγιο, τουλάχιστον διπλότυπο.

Ο υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών οφείλει να εξασφαλίζει την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο σύμφωνα με τα οριζόμενα από τις διατάξεις του παρόντος άρθρου, καθώς επίσης εξ ονόματος του και για λογαριασμό του από τον πελάτη του ή από τρίτον, για τις παραδόσεις αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που πραγματοποιούνται από αυτόν, είτε στο εσωτερικό της χώρας, είτε σε άλλα κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, είτε σε τρίτη χώρα.....

14. Το τιμολόγιο εκδίδεται κατά την παράδοση ή την έναρξη της αποστολής των αγαθών στον παραλήπτη, κατά περίπτωση. «Κατ` εξαίρεση, το τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο σε ένα (1) μήνα από την παράδοση ή αποστολή των αγαθών στον αγοραστή και πάντως μέσα στην ίδια διαχειριστική περίοδο των συμβαλλομένων.»

Επειδή, στο άρθρο 51 του Ν. 3669/2008 «Κύρωση της κωδικοποίησης της νομοθεσίας κατασκευής δημοσίων έργων» (ΦΕΚ 116, Α'), μεταξύ άλλων, ορίζονται:

«1. Αν προβλέπεται από τη διακήρυξη, χορηγείται στον ανάδοχο προκαταβολή μέχρι του δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του ολικού ποσού της σύμβασης. Η χορήγηση οποιασδήποτε προκαταβολής γίνεται μετά την εγκατάσταση εργοταξίου από τον ανάδοχο επί τόπου του έργου. Για το ποσό αυτό βαρύνεται ο ανάδοχος με τόκο. ... 2. Η προκαταβολή που προβλέπεται από τη διακήρυξη καταβάλλεται στον ανάδοχο ύστερα από αίτηση του στο σύνολο ή τμηματικά. ... 4. Για τη λήψη της προκαταβολής ή μέρους της, πρέπει από τον ανάδοχο να κατατεθεί εγγυητική επιστολή που να καλύπτει το ποσό της προκαταβολής, αυξημένο με τους τόκους της υπολογισμένο για χρονικό διάστημα ίσο με το μισό της συνολικής Προθεσμίας του έργου και με επιτόκιο αυτό που ορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 1. Η εγγυητική επιστολή

αποδεσμεύεται τμηματικά με την πρόοδο απόσβεσης της προκαταβολής. 5. Η απόσβεση της προκαταβολής γίνεται τμηματικά με παρακράτηση από κάθε πληρωμή προς τον ανάδοχο, μεταγενέστερη του χρόνου λήψης της ... 7. Η προκαταβολή απαγορεύεται να χρησιμοποιηθεί για δαπάνες που δεν σχετίζονται με το έργο... 9.Ο ανάδοχος μπορεί πάντα να ζητήσει ταχύτερη απόσβεση της προκαταβολής, από αυτή που προβλέπεται στην παράγραφο 5., 10.Εάν η σύμβαση διαλυθεί με υπαιτιότητα του αναδόχου, το τυχόν αναπόσβεστο μέρος της προκαταβολής πρέπει να επιστραφεί, το αργότερο σε τρεις (3) μήνες από τη διάλυση της σύμβασης. Μετά την Προθεσμία αυτή στο αναπόσβεστο μέρος της προκαταβολής οφείλεται ο νόμιμος τόκος υπερημερίας, αντί του ειδικού τόκου που ορίζεται σύμφωνα με την παράγραφο 1. Αν η σύμβαση διαλυθεί ή περιοριστεί με υπαιτιότητα του εργοδότη, το τυχόν αναπόσβεστο μέρος της προκαταβολής, που δεν συμψηφίζεται προς εκκαθαρισμένες απαιτήσεις του αναδόχου κατά του κυρίου του έργου επιστρέφεται, μέσα σε έξι (6) μήνες από τη διάλυση ή τη λήξη των λοιπών εργασιών στην περίπτωση περιορισμού του έργου. Κατά το εξάμηνο αυτό διάστημα δεν υπολογίζεται τόκος στο αναπόσβεστο μέρος της προκαταβολής, μετά την παρέλευση του όμως, οφείλεται και στην περίπτωση αυτή ο νόμιμος τόκος υπερημερίας.

Περαιτέρω κατά το άρθρο 53 του ίδιου νόμου «1.Η πληρωμή στον ανάδοχο του εργολαβικού ανταλλάγματος γίνεται τμηματικά, με βάση τις πιστοποιήσεις των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί μέσα στα όρια του χρονοδιαγράμματος εργασιών.... 2. Η πραγματοποίηση τόσο των τμηματικών πληρωμών όσο και της οριστικής πληρωμής του εργολαβικού ανταλλάγματος, καθώς και η εκκαθάριση όλων των αμοιβαίων απαιτήσεων από την εργολαβική σύμβαση, γίνεται με βάση τους λογαριασμούς και τις πιστοποιήσεις».

8.....Ο εγκεκριμένος λογαριασμός αποτελεί την πιστοποίηση για την πληρωμή του αναδόχου («πληρωτέο εργολαβικό ανάλλαγμα»).

12. Όλες οι πληρωμές που γίνονται στον ανάδοχο κατά τη διάρκεια κατασκευής του έργου με βάση τις πιστοποιήσεις αποτελούν πάντοτε καταβολές έναντι του εργολαβικού ανταλλάγματος που εκκαθαρίζεται μετά την Οριστική παραλαβή.

13. Μετά τη διενέργεια της προσωρινής παραλαβής ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει "προτελικό λογαριασμό", με βάση τις ποσότητες που περιλαμβάνονται στο σχετικό πρωτόκολλο. Μετά τη διενέργεια της οριστικής παραλαβής και την έγκριση του πρωτοκόλλου ο ανάδοχος συντάσσει και υποβάλλει "τελικό λογαριασμό". Για τον προτελικό και τελικό λογαριασμό εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου αυτού.

«Με την έγκριση του τελικού λογαριασμού εκκαθαρίζονται οι εκατέρωθεν απαιτήσεις από την σύμβαση εκτέλεσης, εκτός από τις απαιτήσεις που προκύπτουν από μεταγενέστερες διαδικασίες διοικητικής, συμβιβαστικής ή δικαστικής επίλυσης διαφορών.»

Επειδή, στο άρθρο 62 του ως άνω Ν. 3669/2008, μεταξύ άλλων, ορίζονται:

Άρθρο 62 Διακοπή εργασιών - Διάλυση της σύμβασης

1. Η σύμβαση διαλύεται από την κοινοποίηση στον ανάδοχο διαταγής του φορέα κατασκευής του έργου για οριστική διακοπή των εργασιών, εκτός αν με τη διαταγή αυτή ορίζεται μεταγενέστερος χρόνος διάλυσης, για να εκτελεσθούν οριζόμενες στη διαταγή εργασίες.

8. Στις περιπτώσεις που δεν προβλέπεται διαφορετικά, αν δεν εκδοθεί απόφαση μέσα σε δύο (2) μήνες από την επίδοση της αίτησης στη διευθύνουσα υπηρεσία, θεωρείται ότι η αίτηση έγινε δεκτή. Η αποδοχή της διάλυσης επέχει τη θέση της βεβαίωσης για την περαίωση των εργασιών. Στις περιπτώσεις διάλυσης της σύμβασης, ο ανάδοχος μπορεί με αίτηση του να ζητήσει να εγκριθεί η διενέργεια και της οριστικής παραλαβής μαζί με την προσωρινή, χωρίς να απαιτείται η παρέλευση του χρόνου εγγύησης, αν από τη φύση των εργασιών δεν δικαιολογείται η συντήρησή τους, ούτε απαιτείται η δοκιμασία του χρόνου.

Επειδή, από τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις 19.02.2015, στα βιβλία της προσφεύγουσας, συντάχτηκε η από 29.05.2015 Έκθεση Έλεγχου Εφαρμογής Διατάξεων ΚΦΑΣ(Ν.4093/2012) Σ.Δ.Ο.Ε. Απτικής, διαπιστώθηκε ότι ο λογαριασμός 30.00.0001 του Ισοζυγίου Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών, που αντιστοιχούσε στον πελάτη Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης, παρουσίαζε πιστωτικό υπόλοιπο(υποχρέωση της προσφεύγουσας) ποσού 355.765,70 ευρώ.

Από την ανάλυση του λογαριασμού πρόεκυψε ότι η προσφεύγουσα στις 01.04.2007 είχε λάβει ποσόν ύψους 469.307,35 ευρώ, από το παραπάνω Υπουργείο, ως προκαταβολή έναντι εργασιών του έργου «.....»

Στην συνέχεια το ποσό αυτό απομειωνόταν και στις 01.01.2010 το υπόλοιπο ανερχόταν στο ποσόν ύψους 355.765,70 ευρώ, ποσόν το οποίο εμφανίζεται στα βιβλία της προσφεύγουσας και μέχρι την ημερομηνία έλεγχου 19.02.2015.

Ο έλεγχος έκρινε ότι για το αναπόσβεστο αυτό τμήμα της προκαταβολής ύψους 355.765,70 ευρώ, το οποίο δεν είχε επιστραφεί και εμφανιζόταν στα βιβλία της προσφεύγουσας ως υποχρέωση αυτής προς του Υπουργείο, έπρεπε να είχε εκδώσει φορολογικό στοιχείο ισόποσης αξίας, πράγμα το οποίο δεν έκανε κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 6 παρ. 1, 14 του Κ.Φ.Α.Σ.

Η αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΙΖ' Αθηνών, ύστερα από το υπ. αρ. πρωτ. ΕΜΠ./30-06-2015 δελτίο πληροφοριών του Σ.Δ.Ο.Ε. Αττικής, διενέργησε έλεγχο για το φορολογικό έτος 2014 (αρ./15.11.2019 εντολής έλεγχου) έκρινε ότι το ποσό αυτό είχε εισπραχτεί για παρεχόμενες υπηρεσίες έως το 2015 που έγινε ο έλεγχος, αν και είχαν περάσει τέσσερις διαχειριστικές περιόδους, η προσφεύγουσα έπρεπε να εκδώσει Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών αξίας 355.765,70 ευρώ μέχρι την 31.12.2014.

Ο έλεγχος αναμόρφωσε την φορολογητέα αξία φορολογικού έτους 2014 και καταλόγισε τον αναλογούντα φόρο εισοδήματος και ΦΠΑ και επέβαλε αντίστοιχα πρόστιμο.

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα: Με το από 22-12-2006 και με αρ. πρωτ./20β2/450 ιδιωτικό συμφωνητικό (σύμβαση), που υπεγράφη μεταξύ του Προϊσταμένου της Δ/νσης Τεχνικών Μελετών και Κατασκευών του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων και του εκπροσώπου της προσφεύγουσας, ανατέθηκε σ' αυτήν η εκτέλεση του έργου «.....», με συνολικό προϋπολογισμό προσφοράς Δέκα εκατομμυρίων, εξακοσίων εξήντα δυο χιλιάδων, οκτακοσίων σαράντα έξι ευρώ και δεκατριών λεπτών(10.662.846,13 ευρώ), συμπεριλαμβανομένων των κονδυλίων των Γ.Ε. και Ο.Ε., των Απρόβλεπτων, της Αναθεώρησης και του Φ.Π.Α., ή προϋπολογισμός προσφοράς εργασιών και Γ.Ε., και Ο.Ε., επτά εκατομμυρίων οκτακοσίων είκοσι οκτώ χιλιάδων, οκτακοσίων δεκαοκτώ ευρώ και πενήντα επτά λεπτών(7.828.818,57 ευρώ) (κόστος εργασιών και Γ.Ε. και Ο.Ε.). Ο χρόνος περάτωσης των εργασιών του έργου ορίσθηκε σε τριάντα(30) μήνες από της υπογραφής της σύμβασης. Η προσφεύγουσα έλαβε ως προκαταβολή ποσόν ύψους 469.307,35 ευρώ.(1^η Εντολή Πληρωμής-Προκαταβολή - σχετ.2), για το οποίο δεν εκδόθηκε τιμολόγιο καθώς δεν αφορούσε εκτελεσθείσες εργασίες του έργου.

Η προσφεύγουσα, κατά την διάρκεια του έργου και για την εκτέλεση των εργασιών προέβαινε στην σταδιακή τιμολόγηση (σχετ.2) του έργου με παράλληλη σταδιακή απόσβεση της προκαταβολής(σε κάθε τιμολόγιο αναφέρεται το ποσό που αφορά στην απόσβεση της προκαταβολής και στους τόκους). Μέχρι την διάλυση της εργολαβίας(11-01-2011) συντάχθηκαν και εγκρίθηκαν επιπλέον επτά(7) λογαριασμοί, (2^η έως 8^η Εντολή Πληρωμής Συνοπτικός πίνακας των πιστώσεων και πληρωμών) και με την 8^η Εντολή Πληρωμής το ποσόν της προκαταβολής που αποσβέστηκε ανέρχεται στο ύψος 113.541,65 ευρώ, ενώ το αναπόσβεστο υπόλοιπο της προκαταβολής ανέρχεται στο ποσόν ύψους 355.765,70 ευρώ.(σχετ.2).

Με την με αρ. πρωτ. 10998/20B2/450/ 17.10.2011 Απόφαση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, Διοικητικός Τομέας Κοινοτικών Πόρων και Υποδομών, Δ/νση

Τεχνικών Μελετών και Κατασκευών, 2^ο Τμήμα Κατασκευών Εγγειοβελτιωτικών Έργων(Β2), (σχετ. 3), α) εγκρίθηκε το από 03-10-2011 Πρωτόκολλο Προσωρινής Παραλαβής των εργασιών του έργου «.....», της διαλυθείσας εργολαβίας της Κ/Ξ «.....», β) εγκρίθηκε ότι η ανάδοχος κοινοπραξία δεν δικαιούται αποζημίωσης για τις θετικές ζημιές λόγω διακοπής εργασιών, με την από 15.07.2009 ειδική δήλωση διακοπής των έργων-οχληση για αποζημίωση του αναδόχου, γ) εγκρίθηκε ότι η ανάδοχος κοινοπραξία δικαιούται αποζημίωση για τη διάλυση της Σύμβασης δεδομένου ότι η διάλυση αυτή έγινε μετά την εκτέλεση εργασιών και καταβολή δαπανών, αξίας μικρότερης των $\frac{3}{4}$ του αρχικού συνολικού συμβατικού ποσού. Η αποζημίωση του αναδόχου θα συμπεριληφθεί στον τακτοποιητικό Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Εργασιών(ΑΠΕ) και στον Προτελικό Λογαριασμό. δ) εγκρίθηκε όπως η παραλαβή αυτή θεωρηθεί προσωρινή και οριστική παραλαβή, κατόπιν αιτήματος του αναδόχου, σύμφωνα με το άρθρο 62 του Ν.3669/2008. ε) αποφασίστηκε η Διευθύνουσα το έργο Υπηρεσία, να προβεί στην σύνταξη του τακτοποιητικού ΑΠΕ βάσει του οποίου θα καθαρισθούν οι τελικές δαπάνες για τις ποσότητες των εκτελεσθεισών και παρεληφθεισών εργασιών και για την αποζημίωση λόγω διάλυσης.

Στην ανωτέρω απόφαση, μεταξύ άλλων, αναφέρεται ότι η προσφεύγουσα, είχε υποβάλλει στις 10-11-2020 (αρ. πρωτ. υπηρεσίας /11-11-2010) Αίτηση Διάλυσης της σύμβασης του αναδόχου του εν λόγω έργου, από αποκλειστική υπαιτιότητα του κυρίου του έργου,(8^{ος} λογαριασμός για πληρωμή και πρόσθετος λόγος ότι είχε παρέλθει προ πολλού και η οριακή προθεσμία του έργου. Στις 11-01-2011 παρήλθε άπρακτο το δίμηνο από την υποβολή της Αίτησης Διάλυσης, με αποτέλεσμα αυτή να γίνεται αποδεκτή σύμφωνα με την παράγραφο 8 του άρθρου 62 του Ν.3669/2008 και η οποία αποδοχή της αίτησης διάλυσης επέχει θέση Βεβαίωσης Περαίωσης.

Επίσης, με την .2011 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διευθύνουσας το έργο Υπηρεσίας, διορθώθηκε και εγκρίθηκε η Τελική Επιμέτρηση των εργασιών του έργου, μετά την /10-03-2011(σχετ.4- αρ. πρωτ. /10.03.2011 της υπηρεσίας) υποβολή της από τον ανάδοχο.

Επειδή, η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, μεταξύ άλλων, επικαλείται ότι η Διευθύνουσα Υπηρεσία, παρά την ως άνω απόφαση, δεν έχει προβεί στην κοινοποίηση του τακτοποιητικού ΑΠΕ κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 43 παρ.5 του ΠΔ 609/1985, ότι έχει προσφύγει ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά διεκδικώντας την οικονομική εκκαθάριση της εργολαβίας βάσει των εκτελεσθεισών εργασιών, αλλά και την καταβολή αποζημιώσεων λόγω διάλυσης της σύμβασης από υπαιτιότητα της κυρίου του έργου, αλλά και για τις θετικές ζημιές που υπέστη η Κοινοπραξία λόγω διακοπής των εργασιών (σχετικές οι

προσφυγές με αρ. κατάθεσης/2012. /2012, /2012, /2011 ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά, οι οποίες εκδικάστηκαν την 30^η Οκτωβρίου 2020, όπως επικαλείται, και επί των οποίων αναμένονται σχετικές αποφάσεις). Επίσης, η προσφεύγουσα προς επίρρωση των ισχυρισμών της, ότι δεν υφίσταται οικονομική εκκαθάριση του έργου, δυνάμει της οποίας θα μπορούσε να προβεί στην τιμολόγηση του κυρίου του έργου και επακόλουθα στην απόσβεση του αναπόσβεστου τμήματος της προκαταβολής (ανερχόμενου σε 355.765,70 ευρώ), επικαλείται ότι εννέα έτη μετά την λύση της σύμβασης, η εγγυητική επιστολή καλής εκτέλεσης του έργου ποσού 1.491.980,84 ευρώ (ήτοι ποσοστό 40% του αρχικού ποσού της εγγύησης, σύμφωνα με το Π.Δ. 609/1985) συνεχίζει να είναι δεσμευμένη από τον κύριο του έργου (σχετ.5).

Η προσφεύγουσα στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει την με αρ. κατάθεσης /2012 προσφυγή ενώπιον του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά (σχετ.6) και το με αρ. πρωτ /20ζ / 6 Δεκεμβρίου 2011, έγγραφο του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων προς την (κοιν.:) με φωτοτυπία της εγγυητικής επιστολής (σχετ.5).

Επειδή, η προσφεύγουσα, με το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ /27.10.2021 υπόμνημα της, προσκομίζει την από 25.10.2021 και με αρ. πρωτ. Γ Π /2021 Βεβαίωση (για την πορεία της υπόθεσης) του Διοικητικού Εφετείου Πειραιά στην οποία αναφέρεται:

« Βεβαιώνεται ότι, καθώς προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία και στοιχεία του Δικαστηρίου μας, οι με Α.Β.Ε.Μ. /19-4-2011, /26-7-2011, /2-1-2012, /30-3-2012, /4-5-2012 προσφυγές που άσκησε η ΚΟΙΝΟΠΡΑΞΙΑ «.....», κατά: ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ (ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ) και αφορούν το έργο «.....», έχουν δικαστεί στις 30/10/2020 στο Ζ' τμήμα και δεν έχουν εκδοθεί έως και σήμερα αποφάσεις επ' αυτών»

Επειδή, η προσφεύγουσα, εμφάνιζε στα βιβλία της το ποσόν των 355.765,60 ευρώ, στο λογαριασμό 30.00.0001 του Ισοζυγίου Γενικού-Αναλυτικών Καθολικών που αντιστοιχούσε στον πελάτη Υπουργείο Αγροτικής Ανάπτυξης, από το έτος 2010 έως και την ημερομηνία του έλεγχου 19.02.2015, ως υπόλοιπο (αναπόσβεστο μέρος) της προκαταβολής συνολικού ύψους 469.307,35 ευρώ, που έλαβε το έτος 2007 (1^η Εντολή Πληρωμής-Προκαταβολή) και όχι ως αντάλλαγμα από εκτελεσθείσες εργασίες.

Η προσφεύγουσα προσκομίζει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις εντολές πληρωμής (2^η-8^η) και τα αντίστοιχα τιμολόγια για τις εκτελεσθείσες εργασίες, ετών 2007-2009 στα οποία αναφέρεται το ποσόν απόσβεσης προκαταβολής και τόκων (σχετ.2).

Επειδή, τα έσοδα των επιχειρήσεων που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή τεχνικών έργων του Δημοσίου καθίστανται βέβαια και εκκαθαρισμένα με την πιστοποίηση των επιμετρήσεων από την διευθύνουσα υπηρεσία, η οποία πρέπει να ολοκληρώνεται μέσα σε ένα μήνα από το μήνα υποβολής των επιμετρήσεων. Συνεπώς τα ποσά των λογαριασμών που πιστοποιούνται μέσα στην χρήση, αποτελούν με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του ν. 2238/1994, τα φορολογηθέντα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που κατασκευάζουν Δημόσια Τεχνικά Έργα.

Επειδή, με το Εγγ./10113/31.03.1992 διευκρινίστηκε:

«Δεδομένου ότι για τις επιχειρήσεις που ασχολούνται με την εργοληπτική κατασκευή, γενικά τεχνικών έργων, ως φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα, λαμβάνονται τα δια των οικείων λογαριασμών, πιστοποιούμενα μέσα στην χρήση εργολαβικά ανταλλάγματα, προκύπτει ότι η προκαταβολή που λάβατε στο έτος 1991 ποσού δραχμών 276.000.000-εστω και αν συνετάγει πιστοποίηση και εκδόθηκε τιμολόγιο-δεν θεωρείται ακαθάριστο έσοδο της χρήσης 1991, καθόσον δεν υπάρχουν μέσα στην χρήση αυτή πιστοποιούμενα εργολαβικά ανταλλάγματα για εκτελεσθείσες εργασίες»

Το ποσό της ως άνω προκαταβολής θα θεωρηθεί ακαθάριστο έσοδο των χρήσεων εντός των οποίων θα πιστοποιηθούν οι εκτελεσθείσες εργασίες, άρα οι προκαταβολές αυτές πρέπει να καταχωρούνται σε λογαριασμούς εσόδων επόμενων χρήσεων.

Επομένως, τα ακαθάριστα έσοδα κάθε χρήσης της κοινοπραξίας, θα προσαυξάνονται και με το μέρος εκείνο της προκαταβολής που αντιστοιχεί στα παρακρατούμενα ποσά της χρήσης από την αξία του εκτελούμενου έργου κάθε πιστοποίησης, για την απόσβεση αυτής(Εγγ./10113/31.3.1992 προς Δ.Ο.Υ. και κοινοπραξία).

Επειδή, με την ανωτέρω απόφαση/20B2/450/ 17.10.2011 του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης και Τροφίμων, προκύπτει ότι η διάλυση του έργου και η περαίωση αυτού, επήλθε την 10^η Ιανουαρίου 2011, και, μεταξύ άλλων, αποφασίστηκε η Διευθύνουσα του έργου Υπηρεσία να προβεί στην σύνταξη του τακτοποιητικού ΑΠΕ (Ανακεφαλαιωτικός Πίνακας Εργασιών) βάσει του οποίου θα καθαρισθούν οι τελικές δαπάνες για τις ποσότητες των εκτελεσθεισών και παρεληφθεισών εργασιών.

Από τα στοιχεία της υπόθεσης του φακέλου, δεν προκύπτει ότι έχει πραγματοποιηθεί η τελική εκκαθάριση της εργολαβίας του έργου.

Επειδή, περαιτέρω από τα στοιχεία της υπόθεσης του φακέλου δεν προκύπτει ότι το ελεγχόμενο φορολογικό έτος 2014, υπάρχουν πιστοποιούμενα εργολαβικά ανταλλάγματα για εκτελεσθείσες εργασίες, ως εκ τούτου το αναπόσβεστο αυτό ποσό της προκαταβολής ύψους 355.765,60 ευρώ, δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι αποτελεί ακαθάριστο έσοδο από την εργολαβική εκτέλεση του παραπάνω τεχνικού έργου του Δημοσίου μέσα στο φορολογικό έτος 2014.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν. 4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.

Αποφασίζουμε

Την αποδοχή της από 08.03.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ:και την ακύρωση : α) της υπ.αρ. /16.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2014, β) της υπ.αρ. /16.12.2020 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 7 παρ. 3 και 5 του Ν.4337/2015 φορολογικού έτους 2014, γ) της υπ.αρ. /16.12.2020 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 2014, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΖ' ΑΘΗΝΩΝ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογικό έτος 01.01.2014 - 31.12.2014

Φόρος Εισοδήματος

Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.

Φ.Π.Α.

Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.

Πρόστιμο Άρθρο 7 παρ. 3 Ν. 4337/2015

Συν. Ποσόν 0,00 ευρώ.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα.

Ακριβές Αντίγραφο

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.