



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη, 29-5-2018

Αριθμός Απόφασης: 1121

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).
- 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. Της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»
4. Τη με ημερομηνία **29-01-2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή των :
 - α), με **ΑΦΜ**, κατοίκου επί της οδού και
 - β), κατοίκου

Θεσσαλονίκης, επί της οδού, ως νομίμων εκπροσώπων της ήδη λυθείσας ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία “” με **ΑΦΜ**, κατά της με αρ. Πρωτ..... -2017 οριστικής πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 (διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2011) και της συνημμένης σχετικής έκθεσης ελέγχου, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της **Δ.Ο.Υ.**
6. Τις από 21-03-2018 απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ζ΄ Θεσσαλονίκης, με τις οποίες ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7΄- Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **29/01/2018** και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής των νομίμων εκπροσώπων της ήδη λυθείσας ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία “ “ η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Μετά από μερικό έλεγχο φορολογίας εισοδήματος κατά τη διαχειριστική περίοδο 1.1 – 31.12.2011, από την αρμόδια Δ.Ο.Υ., στα βιβλία και στοιχεία της λυθείσας προσφεύγουσας εταιρείας, η οποία είχε ως αντικείμενο τις κατασκευαστικές εργασίες σε αυτοκινητόδρομους, εθνικές και επαρχιακές ή διαδημοτικές οδούς, δρόμους εντός οικισμών και άλλες αμαξωτές οδούς ή πεζόδρομους και διαδρόμους αεροδρομίων και τηρούσε βιβλία Β΄ Κατηγορίας, δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της και προστέθηκαν στα δηλωθέντα καθαρά της κέρδη ως λογιστικές διαφορές, το ποσό δαπάνης 86.341,47 €, το οποίο αφορούσε δαπάνες κατασκευής του έργου “Ασφαλτοστρώσεις δρόμων δημοτικών διαμερισμάτων του δήμου, με την αιτιολογία ότι η προσφεύγουσα έπρεπε να δηλώσει το ποσό αυτό στα αποτελέσματα χρήσεως 2010.

Με την υπ’ αριθμ. -2018 ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα προβάλλει ότι παρότι η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι δηλώθηκαν για την κατασκευή του έργου “Ασφαλτοστρώσεις δρόμων δημοτικών διαμερισμάτων του Δήμου, ακαθάριστα έσοδα ύψους 86.341,47 ευρώ πλέον Φ.Π.Α. ύψους 19.858,53 ευρώ, (για τα οποία καταλόγισε και παράβαση Κ.Β.Σ. για εκπρόθεσμη έκδοση φορολογικών στοιχείων), τα οποία αφορούσαν έσοδα προηγούμενης χρήσης και τα έλαβε υπόψη της για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών της χρήσης 2011, εντούτοις, δεν αναγνώρισε τις δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν για την κατασκευή του έργου αυτού ίσης αξίας από την υπεργολάβο εταιρία, με την αιτιολογία ότι αφορούσαν δαπάνες που βαρύνουν έσοδα προηγούμενων χρήσεων. Δηλαδή η φορολογική αρχή, δέχθηκε στη

διαχειριστική χρήση 2011 τα έσοδα που αφορούσαν προηγούμενες χρήσεις, χωρίς όμως να δεχτεί τις δαπάνες που βαρύνουν τα έσοδα αυτά. Για το λόγο αυτό, αιτείται τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης λόγω μη ορθού προσδιορισμού των αποτελεσμάτων της χρήσης 2011 και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 72 του ν. 2238/1994, περί μεταφοράς φορολογητέας ύλης.

Επειδή στο άρθρο 12 παρ. 14 & 15 του ΠΔ 186/92 ορίζεται ότι: «14.....Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία....

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...15 Εάν ο αγοραστής των αγαθών ή υπηρεσιών είναι πρόσωπο της παραγράφου 3 του άρθρου 2, το τιμολόγιο μπορεί να εκδοθεί μέχρι το τέλος της διαχειριστικής περιόδου μέσα στην οποία έγινε η παράδοση ή η αποστολή των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών ή η πιστοποίηση δημόσιων έργων....».

Επειδή το Υπουργείο Οικονομικών με το αριθμ. πρωτ. [1056441/375/0015/10.8.2007](#) έγγραφο του διευκρινίζει ότι: «...1.Σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 12](#) (παρ. 14 και 15) του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), όπως αυτές ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιό 1118148/936/εγκ. 3/24.11.1992 (παρ. 12.5.2), **το τιμολόγιο τεχνικών έργων ή των εγκαταστάσεων που προσομοιάζουν με αυτά, εκδίδεται όταν ολοκληρωθεί και παραδοθεί το έργο, όχι όμως πέραν της διαχειριστικής περιόδου των συμβαλλομένων.** Όταν το έργο συνεχίζεται και μετά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, τιμολογείται το τμήμα του έργου που έχει εκτελεσθεί μέσα στη χρήση.

Όταν γίνονται προσωρινές επιμετρήσεις το τιμολόγιο εκδίδεται σ' ένα μήνα από την προσωρινή επιμέτρηση και πάντως μέσα στην ίδια φορολογική περίοδο που έγινε η επιμέτρηση....

2. Επισημαίνεται ότι, σε κάθε περίπτωση, ο χρόνος έκδοσης του τιμολογίου δεν συναρτάται με το χρόνο είσπραξης της αμοιβής και, συνεπώς, στις περιπτώσεις που το έργο ολοκληρώνεται ή γίνεται επιμέτρηση ή πιστοποίηση αυτού χωρίς ταυτόχρονα να καταβάλλεται το εργολαβικό αντάλλαγμα, μπορεί να εκδίδονται τιμολόγια, στο χρόνο που προαναφέραμε, με την ένδειξη «ΕΠΙ ΠΙΣΤΩΣΕΙ».

3. Τέλος σε περίπτωση που ο αρμόδιος φορέας δεν εγκρίνει τη δαπάνη ή μέρος αυτής, με βάση την πιστοποίηση που αφορά εργολαβικά ανταλλάγματα για την εκτέλεση Δημόσιου τεχνικού έργου ή εγκατάστασης που προσομοιάζει σε αυτό, μπορεί να εκδοθεί πιστωτικό τιμολόγιο για λογιστική τακτοποίηση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.13 του άρθρ.12 του Κ.Β.Σ, από τον εκδότη του αρχικού τιμολογίου, για το μέρος της αμοιβής που δεν εγκρίθηκε.

Επειδή σε κάθε περίπτωση η έλλειψη επιμέτρησης τεχνικού έργου (μη έγγραφη σύνταξη) δεν καθιστά πλημμελή τα εκδοθέντα τιμολόγια από εργολαβική επιχείρηση καθόσον η επιμέτρηση δεν αποτελεί αναγκαίο στοιχείο για τη νόμιμη έκδοση του τιμολογίου, αφού η έκδοση τέτοιου στοιχείου (επιμέτρηση) δεν προβλέπεται από τις διατάξεις του ΚΒΣ. (σχετ. η απόφαση του ΣΤΕ 3565/76 και η § 12.5.3 της Εγκ. Κ.Β.Σ.). Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που δεν συντάσσονται επιμετρήσεις, στα τιμολόγια πρέπει να γίνεται αναλυτική περιγραφή του έργου για να καθίσταται εφικτός ο έλεγχος, ή να γίνεται συνοπτική περιγραφή του έργου και παραπομπή στη σύμβαση, εφόσον έχει συνταχθεί, σύμφωνα με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της § 11 του άρθρου 12.

Επειδή στις παραγράφους 4 και 5 του άρθρου 34 Ν. 2238/94 ορίζονται τα εξής: « 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.

5. Τα καθαρά κέρδη των επιχειρήσεων, που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31, εφόσον τηρούνται επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ..

Επειδή στην ΠΟΛ. 1097/2008 ορίζεται ότι: « 1.Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παραγράφου 4 του άρθρου 34 του ν.2238/1994, 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.

Οι πιο πάνω διατάξεις καθιερώνουν την αρχή της αυτοτέλειας των χρήσεων. Σύμφωνα με την αρχή αυτή, κάθε χρήση είναι αυτοτελής και ανεξάρτητη από τις άλλες χρήσεις και δεν επιτρέπεται ο

συμψηφισμός των αποτελεσμάτων αυτής με τα αποτελέσματα των προηγούμενων ή των επόμενων χρήσεων.

Κατά συνέπεια, τα μεν ακαθάριστα έσοδα και κέρδη κατατάσσονται και φορολογούνται στη χρήση κατά την οποία προέκυψαν και αποκτήθηκαν ανεξάρτητα του χρόνου κατά τον οποίο εισπράχθηκαν, οι δε δαπάνες κατατάσσονται στη χρήση την οποία βαρύνουν και οι οποίες συμβάλλουν στην απόκτηση εισοδήματος (βέβαιες και εκκαθαρισμένες δαπάνες), ανεξάρτητα αν έχουν εξοφληθεί ή οφείλονται (π.21503/139/1958 ερμηνευτική εγκύκλιος του ν.δ. 3843/1958, 1134439/10881/B0012/ 18.12.1995 και 1107482 /11297/B0012/22.12.2000 έγγραφά μας).

Επειδή, οι λογαριασμοί συντάσσονται πάντοτε ανακεφαλαιωτικοί και για την πληρωμή συνοδεύονται μόνο από ανακεφαλαιωτικό συνοπτικό πίνακα των εργασιών που εκτελέσθηκαν απ' την αρχή του έργου, τα παραστατικά στοιχεία των τυχόν απολογιστικών εργασιών, το συνοπτικό πίνακα του υπολογισμού της αναθεώρησης και από τις αποφάσεις που αναγνωρίζουν αποζημιώσεις ή επιβάλλουν ποινικές ρήτρες ή περικοπές ή άλλες απαιτήσεις του εργοδότη ...Οι λογαριασμοί υποβάλλονται στη Διευθύνουσα υπηρεσία που τους ελέγχει και τους διορθώνει αν είναι ανάγκη μέσα στην προθεσμία που προβλέπει η παρ. 8 του άρθρου 5 του ν. 1418/84» (άρθρο 40 του Π.Δ. 609/1985).

Μόνη αρμόδια να ελέγξει και να εγκρίνει τις υποβληθείσες από τον ανάδοχο πιστοποιήσεις είναι η Διευθύνουσα Υπηρεσία. Συνεπώς, τόσο η έγκριση της πιστοποίησης, όσο και η διαταγή περί ανασύνταξης και επανυποβολής της πρέπει να φέρει την υπογραφή του Προϊσταμένου της Διευθύνουσας Υπηρεσίας. Οι λογαριασμοί συντάσσονται από τον ανάδοχο και υποβάλλονται στη διευθύνουσα υπηρεσία, η οποία τους ελέγχει και τους διορθώνει όταν απαιτείται, μέσα σε ένα μήνα από την υποβολή τους. **Οι εγκρινόμενοι από τη διευθύνουσα υπηρεσία λογαριασμοί αποτελούν την πιστοποίηση για την πληρωμή των εργασιών που έχουν εκτελεσθεί» (παρ. 10 του άρθρου 5 του Ν. 1418/1984).**

Επειδή, περαιτέρω, στην παρ. 1 του άρθρου 72 του ν. 2238/94 (Α' 151) ορίζεται ότι : «Αν φορολογητέα ύλη έχει περιληφθεί από το φορολογούμενο σε διαχειριστικό έτος άλλο από αυτό στο οποίο ανήκει, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών των ετών, τα οποία αφορά. Αν η φορολογική εγγραφή του έτους, στο οποίο ανήκει η φορολογητέα ύλη, έχει γίνει τελεσίδικη, αυτή δεν τροποποιείται, αλλά ο κύριος φόρος που αναλογεί, προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους, προσαυξημένος με τον τυχόν πρόσθετο φόρο, προσαύξηση ή πρόστιμο ή κατά περίπτωση εκπίπτει από το φόρο αυτού του έτους. Αν τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος αντιπροσωπεύουν δαπάνες ή εκπτώσεις ή αφορολόγητα ποσά που ανήκουν σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη ή έσοδα τα οποία έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία σε προηγούμενα διαχειριστικά έτη, δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος,

προσαύξηση ή πρόστιμο στο φόρο ο οποίος αναλογεί σε αυτά τα ποσά που προστίθενται στο κρινόμενο έτος».

Επειδή, ο εννοιολογικός προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης παραπέμπει στο φορολογητέο εισόδημα (κέρδος) όπως αυτό προσδιορίζεται από τα άρθρα 28-39 και 98-106 του ν. 2238/1994, ήτοι, από την εξίσωση, $\text{κέρδος} = \text{έσοδα} - \text{έξοδα}$.

Επειδή, φορολογική εγγραφή είναι η κατά τις διατάξεις του άρθρου 74 του ν. 2238/1994, βεβαίωση του φόρου που διενεργείται με βάση τις δηλώσεις που υποβάλλονται, με βάση τα φύλλα ελέγχου που έχουν οριστικοποιηθεί με διοικητική επίλυση της διαφοράς ή λόγω μη άσκησης ή εκπρόθεσμης προσφυγής, με βάση οριστικές αποφάσεις διοικητικών δικαστηρίων ή πρακτικών δικαστικού συμβιβασμού.

Επειδή, περαιτέρω τελεσίδικη φορολογική εγγραφή είναι η βεβαίωση που έχει γίνει:

Με βάση τη διοικητική επίλυση της διαφοράς (συμβιβασμός).

Με βάση Πρωτόδικη Απόφαση που δεν υπόκειται σε ανακοπή και έφεση.

Με βάση Εφετειακή Απόφαση που δεν υπόκειται σε ανακοπή.

Επειδή, κρινόμενο έτος είναι το ελεγχόμενο έτος για το οποίο ο Προϊστάμενος της αρμόδιας ΔΟΥ ή του Ελεγκτικού Κέντρου εκδίδει το κατά τα άρθρα 66-68 και 108-109 του Ν. 2238/94 φύλλο ελέγχου προσδιορισμού του φόρου.

Επειδή κατ'εφαρμογή του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 72 του ν. 2238/1994, αν τα έσοδα ή τα έξοδα ή και τα δύο μαζί τα οποία προσδιορίζουν τη φορολογητέα ύλη, έχουν καταχωρηθεί σε διαφορετικά οικονομικά έτη από αυτά που ανήκουν, με βάση την παραπάνω αρχή, ο φορολογικός έλεγχος προβαίνει σε ανάλογη τροποποίηση των φορολογικών εγγραφών (βεβαίωση φόρων) που έχουν γίνει με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις και ενδεχομένως και με αποφάσεις των διοικητικών δικαστηρίων που δεν έχουν καταστεί τελεσίδικες. Προς τούτο εκδίδει αρχικά φύλλα ελέγχου προσδιορισμού του φόρου για κάθε ελεγχόμενο οικονομικό έτος ή κατά περίπτωση τροποποιητικά φύλλα ελέγχου για τα οικονομικά έτη που έχουν ελεγχθεί και η φορολογική εγγραφή για τα έτη αυτά δεν έχει καταστεί τελεσίδικη. Με τα τροποποιητικά αυτά φύλλα ελέγχου προσδιορίζεται διαφορετική φορολογητέα ύλη και συνακόλουθα διαφορετικός αναλογούν φόρος με τις νόμιμες προσαυξήσεις. Η θετική διαφορά βεβαιώνεται και η αρνητική επιστρέφεται.

Κατ'εφαρμογή του δευτέρου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, αν σε κρινόμενο (ελεγχόμενο) οικονομικό έτος έχει περιληφθεί φορολογητέα ύλη η οποία ανήκει σε προηγούμενο οικονομικό έτος και η φορολογική εγγραφή για το έτος αυτό έχει καταστεί τελεσίδικη ο φόρος που αναλογεί στη

φορολογητέα ύλη προστίθεται στο φόρο του κρινόμενου έτους. Αντίθετα, αν στο προηγούμενο αυτό οικονομικό έτος έχει περιληφθεί φορολογητέα ύλη η οποία ανήκει στο κρινόμενο έτος, ο φόρος που αναλογεί στη φορολογητέα αυτή ύλη που έχει ήδη βεβαιωθεί εκπίπτει από το φόρο του κρινόμενου έτους. Κατ' εφαρμογή του τρίτου εδαφίου της ίδιας παραγράφου, όταν η φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε κρινόμενο (ελεγχόμενο) οικονομικό έτος ανήκει σε προηγούμενο οικονομικό έτος επιβάλλεται ο κατά νόμο πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο. Αντίθετα όταν η φορολογητέα ύλη που έχει περιληφθεί σε κρινόμενο (ελεγχόμενο) οικονομικό έτος, ανήκει σε επόμενο οικονομικό έτος δεν επιβάλλεται ο κατά νόμο πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο. Ή διαφορετικά δεν επιβάλλεται πρόσθετος φόρος, προσαύξηση ή πρόστιμο, όταν δαπάνη έχει εκπέσει σε κρινόμενο έτος και ανήκει σε προηγούμενο έτος ή όταν έσοδο που έχει καταχωρηθεί σε κρινόμενο έτος ανήκει σε επόμενο έτος.

Ενόψει των ανωτέρω και επειδή η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 72 του ΚΦΕ αποτελεί εξαίρεση της ισχύουσας στο Φορολογικό Δίκαιο Αρχής της αυτοτέλει των χρήσεων, σύμφωνα με την οποία, επιβάλλεται η οριοθέτηση των χρήσεων ή διαχειριστικών περιόδων, με τον διαχωρισμό των καθαρών κερδών ανά χρήση ή διαχειριστική περίοδο, ούτως ώστε έκαστη εξ αυτών να είναι αυτόνομη, αυτοτελής και ανεξάρτητη από κάθε άλλη. Για τον λόγο αυτό πρέπει να εμφανίζονται τα μεν κέρδη και έσοδα στη χρήση κατά την οποία αποκτήθηκαν, τα δε έξοδα και οι ζημίες στη χρήση που πραγματοποιήθηκαν, ενώ η μεταφορά τους σε άλλη χρήση κατ' αρχήν δεν επιτρέπεται, παρά μόνο με τη διαδικασία του άρθρου 72 ΚΦΕ (ΣτΕ 700/1987, Δ.Πρ.Αθ. 1062/2004).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν τα εξής : Από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα εταιρία (ανάδοχος) είχε αναλάβει, δυνάμει της από 3/6/2009 σύμβασης, την κατασκευή του έργου "Ασφαλτοστρώσεις δρόμων δημοτικών διαμερισμάτων του δήμου" ύψους 202.107,11 ευρώ, το οποίο στη συνέχεια με το από 6/10/2009 ιδιωτικό συμφωνητικό εκτέλεσης έργου υπεργολαβικής σύμβασης, ανέθεσε στην τεχνική εταιρία ως υπεργολάβο για την εκτέλεση του 50% του ως άνω έργου.

Σύμφωνα με τις διαπιστώσεις, όπως αυτές καταγράφονται στην από 27/12/2017 έκθεση μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της αρμόδιας φορολογικής αρχής, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2011, για το συγκεκριμένο έργο διενεργήθηκαν οι εξής επιμετρήσεις :

α) η πρώτη επιμέτρηση στις 30/10/2009, η οποία πιστοποιήθηκε με τον 1^ο λογαριασμό ύψους 65.500,00 € και εκδόθηκαν από την ανάδοχο εταιρία τα με αριθμ. -2010 και -2011 τιμολόγια τεχνικών έργων συνολικών ποσών 35.000,00 € και 30.500,00 €, αντίστοιχα. Για την εκτέλεση αυτού του έργου εκδόθηκαν επίσης από την υπεργολάβο εταιρία «» προς την

ανάδοχο εταιρία τα με αριθμ. -2010 και -2011 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών συνολικών ποσών 35.000,00 € και 30.500,00 €, αντίστοιχα.

β) η δεύτερη επιμέτρηση στις 02/11/2010 η οποία πιστοποιήθηκε με τον 2ο λογαριασμό ύψους 75.700,00 ευρώ και εκδόθηκε από την ανάδοχο εταιρία το με αριθμ. - 11 τιμολόγιο τεχνικών έργων συνολικού ποσού 75.700,00 €. Για την εκτέλεση αυτού του έργου εκδόθηκε επίσης από την υπερβολάβο εταιρία «» προς την ανάδοχο εταιρία το με αριθμ. -2011 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών συνολικού ποσού 75.700,00 €.

Κατόπιν τούτου, η φορολογική αρχή επέβαλε στην ως άνω εταιρία, αφενός, πρόστιμο, λόγω εκπρόθεσμης έκδοσης των με αριθμ. /11-11-2011 τιμολογίων τεχνικών έργων και αφετέρου, δεν αναγνώρισε προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης 2011, τις δαπάνες που αναγράφονται στα με αριθμ. -2011 και -2011 συνολικής καθαρής αξίας 86.341,47 €, πλέον Φ.Π.Α. 19.858,53 €, ήτοι συνολικού ποσού 106.200,00 €, με την αιτιολογία ότι αυτές βαρύνουν έσοδα προηγούμενων χρήσεων στις οποίες και εκδόθηκαν τα τιμολόγια τεχνικών έργων από την ανάδοχο επιχείρηση και όχι της ελεγχόμενης χρήσης.

Σχετικά με τον προβαλλόμενο ισχυρισμό περί εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 72 του ν. 2238/1994, αναφέρουμε τα εξής :

Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 12 του Π.Δ. 186/1992 και 34 του ν. 2238/1994 αλλά και από τα πραγματικά δεδομένα της υπόθεσης προκύπτει ότι τόσο ο εργολάβος του έργου (ανάδοχος), όσο και ο υπερβολάβος όφειλαν να εκδώσουν, εντός της χρήσης 2009, τα αντίστοιχα παραστατικά, τιμολόγια τεχνικών έργων, ήτοι τα με αριθμ. 2010 συνολικής αξίας 35.000,00 € και -2011 συνολικής αξίας 30.500,00 € , ο πρώτος και τα με αριθμ.τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών 45/03-09-2010 συνολικής αξίας 35.000,00 € και -2011 συνολικής αξίας 30.500,00 €, ο δεύτερος, για το τμήμα του έργου που εκτελέστηκε, βάσει της από 30/09/2009 επιμέτρησης η οποία πιστοποιήθηκε με τον πρώτο λογαριασμό ύψους 65.500,00 €.

Ομοίως, οι ανωτέρω επιτηδευματίες όφειλαν να εκδώσουν εντός της χρήσης 2010, για το τμήμα του έργου που εκτελέστηκε, ο μεν εργολάβος το με αριθμ. -2011 τιμολόγιο έργου συνολικής αξίας 75.700,00 €, ο δε υπερβολάβος το με αριθμ. -2011 συνολικής αξίας 75.700,00 €, βάσει της από 02/11/2010 επιμέτρησης η οποία πιστοποιήθηκε με το δεύτερο λογαριασμό ύψους 75.700,00 €.

Ωστόσο, η έκδοση των ως άνω φορολογικών στοιχείων εντός της χρήσης 2011 και η εμφάνιση τόσο των εσόδων και εξόδων σε επόμενες χρήσεις από εκείνες που αφορούν, αν και αποτελεί περίπτωση μεταφοράς φορολογητέας ύλης, εντούτοις, εν προκειμένω, δεν επηρεάζει τη φορολογητέα αξία και περαιτέρω τα οικονομικά αποτελέσματα της (κέρδη) της προσφεύγουσας για τις εν λόγω χρήσεις (2009, 2010 και 2011), δεδομένου ότι τα έσοδα και έξοδα είναι ισόποσης αξίας.

Βέβαια η εκπρόθεσμη έκδοση των στοιχείων αποτελεί κύρωση, η οποία και ορθά επιβλήθηκε από τη φορολογική αρχή.

Περαιτέρω, και δεδομένου της μη ύπαρξης φορολογητέας ύλης προς μεταφορά, καθότι τα έσοδα της χρήσης 2009 ύψους 65.500,00 € συμψηφίζονται με τα έξοδα ύψους 65.500,00 € και τα έσοδα της χρήσης 2010 ύψους 75.700,00 € συμψηφίζονται με τα έξοδα ύψους 75.700,00 €, δεν ασκεί καμία επίδραση το γεγονός αν οι φορολογικές εγγραφές των ετών 2009 και 2010, των οποίων αφορά η μεταφορά της φορολογητέας ύλης, έχουν καταστεί τελεσίδικες ή όχι. Κατά ακολουθία δεν συντρέχει λόγος τροποποίησης των σχετικών εγγραφών τόσο των ετών 2009, 2010 όσο και του κρινόμενου έτους 2011, δεδομένου ότι δεν προκύπτει εν προκειμένου διαφορά φόρου για καταλογισμό.

Βάσει των ανωτέρω, πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και η προσβαλλόμενη πράξη πρέπει να τροποποιηθεί.

Α Π Ο Φ Α Σ Ι Ζ Ο Υ Μ Ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτ. -2018 ενδικοφανούς προσφυγής των : α) , με **ΑΦΜ** και β), ως νομίμων εκπροσώπων της ήδη λυθείσας ομορρύθμου εταιρίας με την επωνυμία “..... “ με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Τροποποίηση της αριθμ. /2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οικονομικού έτους 2012, ως κάτωθι:

	Βάσει ελέγχου	Βάσει απόφασης
Φορολογητέα κέρδη	88.889,84	2.548,37
Φόρος που αναλογεί (20%)	17.777,97	509,67
Πιστωτικό ποσό βάσει δήλωσης	13.962,72	
Μείον φόρος που προκαταβλήθηκε	5.481,66	5.481,66
Μείον φόρος που παρακρατήθηκε	8.990,73	8.990,73
Χρεωστικό ποσό	17.268,30	
Πρόσθετος φόρος (120%)	20.721,96	
Τελικό χρεωστικό ποσό για καταβολή	37.990,26	
Πιστωτικό ποσό φόρου		13.962,72

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

Ακριβές αντίγραφο

Η υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ

Σημείωση:

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.