



ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α2

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604561

Fax : 213 1604567

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 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ. του άρθρου έκτου, παρ. 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020),

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την από 14/04/2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στην οδός αρ. και με ΑΦΜ:, κατά των από 24/12/2020 και αριθμούς, και, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2014, 2015 και 2016 αντίστοιχα, καθώς και των από 24/12/2020 και αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα,

4. Τις ανωτέρω Οριστικές Πράξεις του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., καθώς και τις από 24/12/2020 εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας Εισοδήματος, και 2) Κ.Φ.Α.Σ – Ε.Λ.Π επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση,

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης,

Επί της από **14/04/2021** και με αριθμό πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....», με **ΑΦΜ:**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα**, μετά δε τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Σύντομο Ιστορικό

Δυνάμει της υπ' αριθμ./**2018** εντολής ελέγχου του προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα βάσει ν. 4172/2013 και ν. 4174/2013 και των Α.Υ.Ο ΠΟΛ. 1124/2015 και 1036/2017, μερικός έλεγχος φορολογίας εισοδήματος, για τα φορολογικά έτη 2014 – 2016, από τον οποίο διαπιστώθηκαν οι κατωτέρω λογιστικές διαφορές, οι οποίες προστέθηκαν στα προκύπτοντα από τα βιβλία αποτελέσματα, οι οποίες συνοπτικά ανά φορολογικό έτος και ανά λογαριασμό, είναι οι ακόλουθες:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές / φορολογικό έτος		
		2014	2015	2016
62.03.00.0001	Τηλεφωνικά κινητής τηλεφωνίας		9.078,12€	2.526,90€
62.04.03.0000	Ενοίκια Μεταφορικών Μέσων		7.178,01€	5.357,59€
62.04.23.0000	Ενοίκια Μίσθωσης Leasing Μεταφορικών Μέσων		12.676,45€	5.682,54€
63.98.99.0006	Τέλος Επιτηδεύματος (αρθ. 31 ν 3986/2011)			1.600,00€
65.10.02.0000	Προμήθειες εγγυητικών επιστολών καλής εκτέλεσης	39.779,99€	40.710,04€	59.680,55€
Λοιπές Λ.Δ	Διαφορά από προσαρμογή Ενδοομιλικών Συναλλ	5.302.769,70€	1.831.717,40€	500.865,25€
Σ ύ ν ο λ α		5.342.549,69€	1.901.360,02€	575.712,83€

Περαιτέρω, λόγω μη τήρησης των υποχρεώσεων της προσφεύγουσας που απορρέουν από το άρθρο 13 του ν. 4174/2013, καταλογίστηκε πρόστιμο κατ' άρθρο 54 του ίδιου νόμου για τα φορολογικά έτη 2015 και 2016 ύψους 2.500€ ανά έτος.

Ακολουθώντας ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. εξέδωσε τις κατωτέρω Οριστικές Πράξεις, με τις οποίες καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα τα αναφερόμενα ποσά:

α/α	Αριθμός - Ημερ/νία πράξης	Οριστική Πράξη	φορολ. έτος	Διαφορά Φορο-λογητέας βάσης	Διαφορά Φόρων - Τελών	Πρόστιμο άρθρ.58 ΚΦΔ	Πρόστιμο αρ. 54 ΚΦΔ	Συνολ.ποσό που βεβαιώθηκε
1	 - 24/12/2020	Διορθωτικού προσ/μού Εισοδήματος	2014	5.342.549,69€	451.112,26€	112.778,07€		563.890,33€
2	 - 24/12/2020	Διορθωτικού προσ/μού Εισοδήματος	2015	1.901.360,02€	973.802,68€	486.901,34€		1.460.704,02€
3	 - 24/12/2020	Διορθωτικού προσ/μού Εισοδήματος	2016	575.712,83€	136.680,61€	68.340,31€		205.020,92€
4	 - 24/12/2020	Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2015				2.500,00€	2.500,00€
5	 - 24/12/2020	Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2016				2.500,00€	2.500,00€
Σ ύ ν ο λ α				1.561.595,55€	668.019,72€	5.000,00€		2.234.615,27€

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση **ενδικοφανή προσφυγή**, ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των ανωτέρω πράξεων, προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1) Ως προς τις διαφορές από την προσαρμογή των ενδοομιλικών:

- Εσφαλμένη απόρριψη της συγκριτικής ανάλυσης που περιλαμβάνεται στους φακέλους τεκμηρίωσης της Κοινοπραξίας στο πλαίσιο της εφαρμογής της μεθόδου Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής - TNMM, καθόσον εσφαλμένως υιοθετήθηκε το κριτήριο της αυτόματης απόρριψης με μετόχους φυσικά πρόσωπα και εσφαλμένα έγινε αναζήτηση δυνητικά συγκρίσιμων επιχειρήσεων στη γεωγραφική περιοχή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ) και της Ελβετίας, ενώ θα έπρεπε να επιλεγούν δυνητικά συγκρίσιμες επιχειρήσεις στη γεωγραφική περιοχή της Ελλάδας, καθώς οι ενδοομιλικές συναλλαγές της Κοινοπραξίας λαμβάνουν χώρα εντός Ελλάδας,
- Εσφαλμένη εφαρμογή της μεθόδου του Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής ("TNMM") κατά τον προσδιορισμό του δείγματος των συγκρίσιμων εταιρειών από τον έλεγχο, καθόσον έγινε χρήση εσφαλμένης έκδοσης της βάσης δεδομένων TP Catalyst (έκδοση 112 - Ιούλιος 2019) ήτοι έκδοση

πολύ μεταγενέστερη από τις εκδόσεις που χρησιμοποιήθηκαν κατά τη σύνταξη των Φακέλων τεκμηρίωσης για τα ελεγχόμενα έτη,

- Ως προς τις συναλλαγές που δεν τεκμηριώνονται στους φακέλους τεκμηρίωσης των ελεγχόμενων ετών,
- Εσφαλμένη εξαίρεση του ποσού 10.250.000 ευρώ που έλαβε η Κοινοπραξία από την Τράπεζα Κύπρου από τον υπολογισμό του δείκτη επιπέδου κερδοφορίας της Κοινοπραξίας στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής ("TNMM"),
- Εσφαλμένος κατ' έτος επιμερισμός της προσδιορισθείσας από τον έλεγχο λογιστικής διαφοράς από την προσαρμογή των ενδοομιλικών συναλλαγών, καθόσον το κόστος του έργου δεν κατανεμήθηκε βάσει των εσόδων των ετών 2012 - 2018, αλλά εξαιρέθηκαν από την κατανομή τα έτη 2012 και 2013 λόγω παραγραφής,
- Μη τήρηση της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασης,

- 2) Επί της λογιστικής διαφοράς του λ/σμού 65-10-02-0000 «Προμήθειες Εγγυητικών Επιστολών Καλής Εκτελέσεως»,
- 3) Επί των λοιπών λογιστικών διαφορών,
- 4) Επί των προστίμων του άρθρου 54 του ν. 4174/2013.

1) Επί των επικαλούμενων νέων ισχυρισμών - Κλήση προς ακρόαση

Επειδή η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προέβαλε νέους ισχυρισμούς, οι οποίοι όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου εισοδήματος, καθώς και από την έκθεση απόψεων της ελεγκτικής αρχής, δεν είχαν τεθεί υπόψιν του ελέγχου, όπως αυτοί περιγράφονται στην ενδικοφανή προσφυγή,

Κατόπιν αυτών, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63§5 του ν. 4174/2013 (Α' 170) όπου ορίζεται μεταξύ άλλων ότι «Με απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης, που εκδίδεται πριν από την πάροδο της ανωτέρω προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών και κοινοποιείται στον υπόχρεο, η εν λόγω προθεσμία δύναται να παρατείνεται άπαξ για τριάντα (30) ημέρες, σε περίπτωση που προσκομισθούν από τον υπόχρεο νέα στοιχεία ή γίνει επίκληση νέων πραγματικών περιστατικών κατά τις τελευταίες τριάντα (30) ημέρες πριν από την πάροδο της προθεσμίας των εκατόν είκοσι (120) ημερών για την έκδοση απόφασης επί της ενδικοφανούς προσφυγής», με το υπ' αριθ. **175877ΕΞ2021ΕΜΠ/17-09-2021** έγγραφο της υπηρεσίας μας το οποίο κοινοποιήθηκε αυθημερόν με e-mail στον εκπρόσωπο της κοινοπραξίας, κλήθηκε προς ακρόαση.

Η προφορική ακρόαση της προσφεύγουσας, η οποία παρέστη δια των εξουσιοδοτημένων εκπροσώπων της α), Δ/ντη Λογιστηρίου της Κοινοπραξίας, β),, Οικονομικού Δ/ντη της, γ), Φορολογικού Συμβούλου της Κοινοπραξίας κι δ), Νομικής Συμβούλου της Κοινοπραξίας, πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της υπηρεσίας μας την **22/09/2021** και ώρα **10:00**. Κατά την ακρόαση οι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας ανέπτυξαν τους νέους ισχυρισμούς που προβάλλονται με την ενδικοφανή προσφυγή και ειδικότερα α) Ως προς τον χαρακτηρισμό του εσόδου των 10 εκατ. ευρώ από την ως οργανικού και όχι ως έκτακτου καθόσον το ποσό της αποζημίωσης ήταν προϋπόθεση για να αναλάβει η Κοινοπραξία το συγκεκριμένο έργο και αυτό προκύπτει και από την έκθεση προγενέστερου Φορολογικού ελέγχου, β) Ως προς την κατανομή της όποιας τυχόν διαφοράς προκύπτει στα έτη εκτέλεσης του έργου με βάση το κόστος ανά έτος, συμπεριλαμβανομένων και των παραγεγραμμένων ετών, γ) Ως προς την απόρριψη των εξόδων εγγυητικών καθώς και των εξόδων των επιβλεπόντων μηχανικών της Διευθύνουσας Υπηρεσίας (Κύριος του έργου) η οποία ήταν συμβατική υποχρέωση. Προς επίρρωση των ανωτέρω, συντάχθηκε του υπ' αριθμ./2021 πρακτικό ακρόασης.

2) Ως προς τις διαφορές από την προσαρμογή των ενδοομιλικών

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 51 και επόμενες) προκύπτουν τα ακόλουθα:

Η προσφεύγουσα το έτος 2012, ανέλαβε την εκτέλεση των υπολειπόμενων εργασιών του έργου «.....» καθ' υποκατάσταση της αρχικής αναδόχου εταιρείας με την επωνυμία, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65§3 του ν. 3669/2008. Η αρχική ανάδοχος είχε αναλάβει το έργο συνολικού προϋπολογισμού 122.935.595,76€ από το έτος 2007 και υπέρ αυτής είχαν χορηγηθεί από την εγγυητικές επιστολές καλής εκτέλεσης, ύψους 30.451.901,38€.

Η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη κατέβαλε προς συνδεδεμένες αυτής επιχειρήσεις για την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών, στα πλαίσια εκτέλεσης του έργου, κατά το έτος 2014 το ποσό των 10.024.104,50€, κατά το έτος 2015 το ποσό των 2.682.641,53€ και κατά το έτος 2016 το ποσό των 690.714,06€. Το έργο ολοκληρώθηκε το έτος 2018 και τα συνολικά έσοδα αυτού βάσει των εκδοθεισών πιστοποιήσεων (26^η έως 47^η) ανήλθαν σε 60.272.715,86€.

Με βάση τα λογιστικά αποτελέσματα της προσφεύγουσας, όπως αυτά αποτυπώνονται στα βιβλία της, προκύπτει ότι τα έσοδα, το κόστος και το αποτέλεσμα του έργου διαχρονικά, έχει ως εξής:

Φορολ. έτος	Έσοδα έργου	Λοιπά Έσοδα	Σύνολο	Έξοδο έργου	Λογιστικό αποτέλεσμα
2012	1.343.902,45€	10.250.000,00€	11.593.902,45€	1.890.829,58€	9.703.072,87€
2013	4.519.105,69€	0,00€	4.519.105,69€	10.596.781,52€	-6.077.675,83€
2014	36.968.699,20€	0,00€	36.968.699,20€	35.216.859,22€	1.751.839,98€
2015	16.409.674,80€	55.611,70€	16.465.286,50€	15.109.990,42€	1.355.296,08€
2016	1.031.333,73€	3.365,83€	1.034.699,56€	1.335.393,11€	-300.693,55€
2017	0,00€	7.020,69€	7.020,69€	370.058,48€	-363.037,79€
2018	0,00€	6.431,29€	6.431,29€	264.203,18€	-257.771,89€
Σύνολα	60.272.715,87€	10.322.429,51€	70.595.145,38€	64.784.115,51€	5.811.029,87€
Συντελεστής Μικτού περιθωρίου κέρδους προς κόστος					8,97%

Ο έλεγχος έκρινε ότι το ποσό των λοιπών εσόδων του ανωτέρω πίνακα ύψους 10.322.429,51€, δεν σχετίζεται με την κατασκευή του έργου και επομένως το αποτέλεσμα που προκύπτει από την εκτέλεση αυτού ανέρχεται σε - 4.511.399,64€ (60.272.715,87€ - 64.784.115,51€) και ο Σ.Μ.Κ επί κόστους σε - 6,97% (- 4.611.399,64€ / 64.784.115,51€).

Περαιτέρω, διαπιστώθηκε ότι συγκρίσιμες επιχειρήσεις του δείγματος διαμορφώνουν δείκτες που κυμαίνονται από 6,65% (1^ο τεταρτημόριο) μέχρι 16,63% (3^ο τεταρτημόριο), ενώ ο έλεγχος έκρινε ως εύλογο το τμήμα που ενσωματώνει το ελάχιστο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη συγκριτική ανάλυση, ήτοι ποσοστό 6,65% επί κόστους. Κατόπιν αυτών, το κόστος του έργου ανήλθε σε 56.514.501,51€ [60.272.715,87€ / (1 + 6,65)] και το αποτέλεσμα σε 3.758.214,36€.

Τέλος, επιμέρισε το κόστος του έργου που προέκυψε από τη συγκριτική ανάλυση μόνο στα μη παραγεγραμμένα έτη, καθόσον τα αποτελέσματα στις χρήσεις 2012 και 2013 είναι οριστικά και προέκυψαν τα ακόλουθα:

Φορολ. έτος	Έσοδα έργου (α)	% Μερισμός κόστους (β)	Έξοδο έργου βάσει συγκριτικής ανάλυσης (γ)	Λογιστικό αποτέλεσμα (δ)	% Περιθώριο κέρδους επί κόστους	Έξοδα έργου βιβλίων (ε)	Προσαρμογή Ενδοομιλικών συναλλ. (ε) - (γ)
2012	1.343.902,45€		1.890.829,58€	-546.927,13€	-28,93%	1.890.829,58€	
2013	4.519.105,69€		10.596.781,52€	-6.077.675,83€	-57,35%	10.596.781,52€	
2014	36.968.699,20€	67,95%	29.914.089,53€	7.054.609,67€	23,58%	35.216.859,22€	5.302.769,69€
2015	16.409.674,80€	30,16%	13.278.273,02€	3.131.401,78€	23,58%	15.109.990,42€	1.831.717,40€
2016	1.031.333,73€	1,90%	834.527,86€	196.805,87€	23,58%	1.335.393,11€	500.865,25€
2017	0,00€	0,00%	0,00€	0,00€		370.058,48€	
2018	0,00€	0,00%	0,00€	0,00€		264.203,18€	
Σύνολα	60.272.715,87€	100,00%	56.514.501,51€	3.758.214,36€	6,65%	64.784.115,51€	

Κατόπιν αυτών η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει μεταξύ άλλων ότι Εσφαλμένως εξαιρέθηκε το ποσό των 10.250.000€ που έλαβε η Κοινοπραξία από από τον υπολογισμό του δείκτη επιπέδου κερδοφορίας της Κοινοπραξίας στο πλαίσιο εφαρμογής της μεθόδου Καθαρού Περιθωρίου Κέρδους Συναλλαγής (“TNMM”)

Επειδή στην έκθεση ελέγχου (σελ. 60) αναφέρονται τα ακόλουθα σχετικά με τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι το ποσό των 10.250.000€, που αφορά σε κατ' αποκοπή αποζημίωση από, είναι ότι **συνδέεται με την εκτέλεση του έργου και επομένως θα πρέπει να ληφθεί υπόψη στην ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών**. «Η θέση του ελέγχου είναι ότι το ανωτέρω ποσό **δεν μπορεί να ληφθεί υπόψη στην ανάλυση των ενδοομιλικών συναλλαγών** και κατ' επέκταση να επηρεάσει τον προσδιορισμό της τιμής των συναλλαγών που αφορούν στην υπερβολαβική εκτέλεση τμημάτων του Έργου από συνδεδεμένες επιχειρήσεις, διότι: (α) το συνολικό τίμημα του έργου, ως εύλογη αγοραία αξία, προσδιορίζεται αποκλειστικά από την συναφθείσα σύμβαση μεταξύ του Κύριου του Έργου και της ελεγχόμενης Κοινοπραξίας, διαμορφώνοντας πλαφόν στην τιμολόγηση που ανέρχεται σε ποσό 60.272.715,86€, (β) από την συναφθείσα σύμβαση μεταξύ του Κύριου του Έργου και της ελεγχόμενης Κοινοπραξίας διαπιστώνεται ότι ο Κύριος του Έργου αποζημιώνεται για τη ζημία που έχει υποστεί από τον αρχικό ανάδοχο (βλ.), ενώ από το ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ της και των μελών της ελεγχόμενης Κοινοπραξίας διαπιστώνεται ότι το κόστος της εν λόγω αποζημίωσης επωμίζεται η ιδιωτική τράπεζα, προκειμένου να μην υποστεί μεγαλύτερη ζημία από την κατάρπτωση των εγγυητικών επιστολών καλής εκτέλεσης του Έργου που εξέδωσε για την αρχική ανάδοχο και την αξία των οποίων εγγυήθηκε έναντι του Ελληνικού Δημοσίου. Επομένως, διαπιστώνεται από τον έλεγχο **μετακύληση επιχειρηματικού κινδύνου από τον Κύριο του Έργου στην ιδιωτική τράπεζα**, γεγονός που έχει γίνει δεκτό από όλα τα συμβαλλόμενα μέρη, (γ) οι ανωτέρω συναλλαγές έχουν ελεγχθεί και κριθεί από τον φορολογικό έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ΔΟΥ Κηφισιάς για τη χρήση 2012 και τα αποτελέσματά του έχουν γίνει αποδεκτά από την ελεγχόμενη. Ο ανωτέρω φορολογικός έλεγχος αποτελεί θέση της Φορολογικής Διοίκησης και αποτελεί αναπόσπαστο κομμάτι του παρόντος σημειώματος διαπιστώσεων, (δ) κατ' εφαρμογή της παραγράφου 2.86 των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ, στις οποίες ευθέως παραπέμπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 50 του ν. 4172/2013, στη λειτουργική ανάλυση και τεκμηρίωση των ενδοομιλικών συναλλαγών δεν λαμβάνονται υπόψη έκτακτα και ανόργανα έσοδα».

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η θέση του ελέγχου για την εξαίρεση του ποσού των **10.250.000€** είναι αβάσιμη και εσφαλμένη καθόσον η λήψη του ποσού από ήταν απαραίτητη προϋπόθεση προκειμένου η Κοινοπραξία να συναινέσει στην υποκατάσταση της έκπτωτης Αναδόχου στο Έργο, καθώς η εκτέλεση του Έργου με ζημιά, ήτοι χωρίς την καταβολή του συμπληρωματικού ποσού των 10.250.000€ από θα ήταν εκτός εμπορικής λογικής, προσκομίζει δε και επικαλείται την Απόφαση Έγκρισης της Υποκατάστασης (Σχετ. 14), όπου στην παρ. 5 αναφέρεται ότι «5. .. α) Η υποκατάσταση θα γίνει με τις τιμές και τους όρους της αρχικής σύμβασης, συνεπώς δεν θα προκύψει αυξημένο κόστος για τη συνέχιση των υπολειπομένων εργασιών, ενώ αν δεν εγκριθεί το υπολειπόμενο έργο θα εκτελεσθεί με αυξημένο κόστος, δεδομένου ότι πρέπει να κληθούν για τη συνέχιση του έργου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 61, παρ.13 του Κ.Δ.Ε, είτε ένας από τους επόμενους κατά σειρά μειοδότες του διαγωνισμού (που είναι οι εταιρείες και, οι οποίες προσέφεραν ποσοστά έκπτωσης 36.61% και 32,78% αντίστοιχα, δηλαδή κατά 2,11% και 5.94% μικρότερα ποσοστά της έκπτωσης της Αναδόχου, που ήταν 38.72%), είτε, αν δεν αποδεχθούν την ανάθεση, θα επακολουθήσει νέα διαγωνιστική διαδικασία που θα αποδώσει με βεβαιότητα προσφορά κατά πολύ αυξημένη, δεδομένου ότι έχουν εκτελεσθεί από την αρχική Ανάδοχο οι εργασίες που κατά κοινή παραδοχή αποφέρουν μεγαλύτερο κέρδος στους αναδόχους (χωματουργικά, θεμελιώσεις τεχνικών), ενώ οι απομένουσες εργασίες (ασφαλτικά, μηχανολογικά σπράγγων και ανωδομές γεφυρών), έχουν μικρά περιθώρια κέρδους». Περαιτέρω αναφέρεται ότι «10. ... Ειδικότερα η Κ/Ξ αποδέχεται να συμψηφιστεί με το “λαβείν” της από την εκτέλεση του υπολειπόμενου έργου τα χρηματικά ποσά των **10.461.847,47€** που προκύπτει ως οικονομική διαφορά μεταξύ των υπ' αρ. 01 – 26 λογαριασμών ...».

Συνεπώς τα μέλη της Κ/Ξ συναίνεσαν στην υποκατάσταση της αρχικής αναδόχου, γιατί είχαν εξασφαλίσει νωρίτερα να λάβουν την αποζημίωση από Είναι προφανές, βάσει των ανωτέρω, ότι η καταβολή του επίμαχου ποσού συνδέεται στενά με την εκτέλεση του Έργου, καθώς αν το ποσό αυτό δεν είχε καταβληθεί η Κοινοπραξία ουδέποτε θα είχε αναλάβει να εκτελέσει το Έργο.

Προς επίρρωση των ανωτέρω, προσκομίζει και επικαλείται την με αριθ. πρωτ. ΚΒ/ΦΚΛΜ10.00/ΣΥ3/102488/19.11.2020 απάντηση του Υπουργείου Υποδομών και Μεταφορών (Σχετ. 46), στην οποία αναφέρονται τα εξής: *“Η υποκατάσταση του αρχικού αναδόχου του έργου από την λαμβάνοντας υπόψη την μέχρι τότε εξέλιξη του έργου, εγκρίθηκε με την με αρ. πρ. /2012 Υπουργική Απόφαση, μετά από συσκέψεις μεταξύ του Φορέα Κατασκευής του έργου (Υπουργείο Ανάπτυξης, Ανταγωνιστικότητας, Υποδομών, Μεταφορών και Δικτύων), της Αναδόχου και της καθώς και της η οποία είχε εκδώσει το μεγαλύτερο μέρος των εγγυητικών Επιστολών Καλής Εκτέλεσης του αρχικού Αναδόχου, προκειμένου η Κοινοπραξία να αποδεχθεί την υποκατάστασή της στο ως άνω έργο, ώστε να αποφευχθεί η κατάπτωση των εγγυητικών επιστολών για την και να υπάρξει άμεση συνέχιση και ολοκλήρωση του έργου του θέματος.*

Για την υποκατάσταση του αρχικού αναδόχου του έργου από την η απεδέχθη την καταβολή στην υποκατάστατη ειδικής κατ' αποκοπή αποζημίωσης ποσού 10.250.000 ευρώ, το οποίο αντιστοιχεί στις επιμετρητικές διαφορές που προέκυψαν σύμφωνα με την παρ. Γ του αποφασιστικού της με αρ. /2012 Υπουργικής Απόφασης. Επίσης στην παράγραφο 10 της ανωτέρω Απόφασης αναλύεται και προσδιορίζεται το χρηματικό ποσό που θα αφαιρείτο προοδευτικά από το "λαβείν" της υποκατάστατης και το οποίο αποτυπώθηκε στις σχετικές Πιστοποιήσεις του έργου. Το ποσό που αφαιρείτο από τις εκτελεσμένες εργασίες κάθε Πιστοποίησης της υποκατάστατης, οριζόταν σε ποσοστό 50% της αξίας των πιστοποιουμένων εργασιών, και καλυπτόταν αντίστοιχα από την ανωτέρω αποζημίωση που είχε συμφωνήσει να καταβάλει

Η καταβολή της, αναγκαίας για την πρόοδο του έργου, αποζημίωσης πραγματοποιήθηκε μετά την έγκριση της υποκατάστασης σύμφωνα με την ως άνω Υπουργική Απόφαση και σύμφωνα με το από 16-6-2011 ιδιωτικό συμφωνητικό της, το οποίο είχε τεθεί υπόψη της Διευθύνουσας Υπηρεσίας κατά την διαδικασία έγκρισης της υποκατάστασης”.

Περαιτέρω, ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος, στη σελίδα 60 της Έκθεσης Ελέγχου Εισοδήματος, παραθέτει αλλά ερμηνεύει λανθασμένα την παρ. 2.86 της ενότητας Β.3.3 του Κεφαλαίου II των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ η οποία αναφέρει ότι «Έκτακτα και μη επαναλαμβανόμενης φύσης αποτελέσματα θα πρέπει γενικά να αποκλείονται επίσης. [Exceptional and extraordinary items of a non-recurring nature should generally also be excluded]». Ο έλεγχος, επικαλούμενος το ανωτέρω απόσπασμα, προβάλλει ότι η ανωτέρω προσέγγιση πρέπει να ακολουθείται σε όλες τις περιπτώσεις ανεξαιρέτως. Πλην όμως, στη συνέχεια της εν λόγω παραγράφου (2.86) των Κατευθυντήριων Οδηγιών του ΟΟΣΑ για τις Ενδοομιλικές Συναλλαγές αναφέρονται τα εξής: «Ωστόσο, αυτό δεν ισχύει πάντοτε καθώς μπορεί να υπάρχουν κατά-στάσεις όπου θα ήταν σκόπιμο να συμπεριληφθούν ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά της κάθε υπόθεσης, τις λειτουργίες και τους κινδύνους που αναλαμβάνονται από τα ελεγχόμενα μέρη. [This however is not always the case as there may be situations where it would be appropriate to include them, depending on the circumstances of the case and on the functions being undertaken and the risks assumed by the tested party]», δηλαδή η συμπερίληψη ή μη των έκτακτων και μη επαναλαμβανόμενης φύσης αποτελεσμάτων εξαρτάται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και περιστάσεις που αφορούν την κάθε επιμέρους υπόθεση.

Περαιτέρω ισχυρίζεται ότι, ο λογιστικός χειρισμός της καταχώρησης της αποζημίωσης στα βιβλία της (74.98), δεν αμφισβητήθηκε από τον έλεγχο του οικονομικού έτους 2012 από τη ΔΟΥ Κηφισιάς (Σχετ. 47).

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι με την υπ' αριθ./2012 Απόφαση του Υπουργού Ανάπτυξης (Σχετ. 14) αποφασίστηκε η υποκατάσταση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65§3 του ν. 3669/08 της αρχικής αναδόχου εταιρείας, στην οποία είχε ανατεθεί από το έτος 2007 το έργο: "....." από την προσφεύγουσα κοινοπραξία με την απαλλαγή της αρχικής αναδόχου από την ευθύνη για τις εκτελεσθησόμενες εργασίες και αφορούσε το σύνολο των υπολειπόμενων εργασιών του έργου.

Προκειμένου η προσφεύγουσα να αποδεχθεί την υποκατάστασή της στο ως άνω έργο, ώστε να αποφευχθεί η κατάρρευση των εγγυητικών επιστολών για ύψους 30.451.901,38€ συμφωνήθηκε με το από 16/06/2011 ιδιωτικό συμφωνητικό (Σχετ. 11), η καταβολή από προς την προσφεύγουσα ειδικής κατ' αποκοπή αποζημίωσης ύψους 10.250.000€, το οποίο αντιστοιχεί στις επιμετρητικές διαφορές που προέκυψαν μεταξύ των 1 – 101 επιμετρήσεων (που είχε εκτελέσει η αρχική ανάδοχος), σε σχέση με τις ήδη εξοφληθείσες ποσότητες εργασιών (λογαριασμοί 1 – 26) ύψους 10.461.847,47€, και αποδέχθηκε να συμψηφιστεί με το "λαβείν" της από την εκτέλεση του υπολειπόμενου έργου το ποσό των που αφορούσε τις διαφορές επιμέτρησης (Σχετ. 14, 46).

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι πριν από την απόφαση υποκατάστασης της αναδόχου, είχε ήδη συμφωνηθεί η καταβολή του επίμαχου ποσού της αποζημίωσης από, το ποσό δε αυτό αντιστοιχούσε στις διαφορές επιμέτρησης και των εξοφληθέντων λογαριασμών που είχαν καταβληθεί στην αρχική ανάδοχο. Συνεπώς η καταβολή του ποσού αυτού ήταν προϋπόθεση της υποκατάστασης της αναδόχου από την προσφεύγουσα.

Επειδή, βάσει του συνόλου των προσκομισθέντων στοιχείων προκύπτει ότι η καταβολή του επίμαχου ποσού συνδέεται στενά με την εκτέλεση του έργου, καθώς, όπως προκύπτει από την χρονική αλληλουχία των εγγράφων, αν το ποσό αυτό δεν είχε καταβληθεί η προσφεύγουσα δεν θα είχε αναλάβει την εκτέλεση των υπολειπόμενων εργασιών του έργου. Επομένως πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και το ποσό πρέπει να προστεθεί στα λοιπά έσοδα προκειμένου να προσδιοριστεί το περιθώριο μικτού κέρδους από το έργο. Και τούτο γιατί πέραν των ανωτέρω, αυτό είναι σύμφωνο με τις Κατευθυντήριες Οδηγίες του ΟΟΣΑ (Κεφ. II – Β.3.3 παρ. 2.86) όπου προβλέπεται ότι η συμπερίληψη ή μη των έκτακτων και μη επαναλαμβανόμενης φύσης εσόδων, εξαρτάται από τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά και περιστάσεις που αφορούν την κάθε υπόθεση.

Ως εκ τούτου, μετά την προσθήκη του ποσού της αποζημίωσης των 10.250.000€, ο Συντελεστής Μικτού περιθωρίου Κέρδους επί κόστους, ανέρχεται σε 8,86% [5.738.600,36€ / (60.272.715,87€ + 10.250.000,00€)], δεδομένης δε της παραδοχής του ελέγχου που έλαβε ως εύλογο το τίμημα που ενσωματώνει το ελάχιστο περιθώριο κέρδους που προκύπτει από τη συγκριτική ανάλυση με ποσοστό 6,65% (ως σελ. 56 της έκθεσης), δεν υφίστανται διαφορές από την προσαρμογή των ενδοομιλικών συναλλαγών, οι οποίες πρέπει να διαγραφούν.

Κατόπιν αυτών, παρέλκει η εξέταση των λοιπών λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής που αφορούν την προσαρμογή των ενδοομιλικών συναλλαγών.

3) Ως προς τις λογιστικές διαφορές του λ/σμού 65.10.02.0000 «Προμήθειες Εγγυητικών Επιστολών Καλής Εκτέλεσεως

Επειδή από την έκθεση ελέγχου (σελ. 14 – 18) προκύπτει ότι προστέθηκαν στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας ως λογιστικές διαφορές επανατιμολογημένες δαπάνες ύψους **39.779,99€, 40.710,04€ και 59.680,55€** για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016** αντίστοιχα, που αφορούν σε δαπάνες προμηθειών εγγυητικών επιστολών καλής εκτέλεσης του έργου με την αιτιολογία ότι: «Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 «ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ» του Καταστατικού, τα συμβαλλόμενα μέρη είναι υποχρεωμένα να συμμετέχουν κατά αναλογία: α) στο τυχόν κεφάλαιο, την περιουσία, τις κερδοζημιές και τα πάσης φύσεως δικαιώματα και υποχρεώσεις της κοινοπραξίας, β) στην κάλυψη όλων των αναγκών της κοινοπραξίας σε μετρητά και εξοπλισμό, και γ) στην έκδοση των εγγυητικών επιστολών που θα απαιτηθούν για το πιο πάνω έργο και τις τυχόν επεκτάσεις του. Επομένως, οι δαπάνες προμηθειών εγγυητικών επιστολών συνιστούν εισφορά των συμβαλλόμενων μερών και δεν θα πρέπει να επιβαρύνουν τα αποτελέσματά της. Ως εκ τούτου, οι εν λόγω δαπάνες δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α και γ του άρθρου 22 του ν. 4172/2013»

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι πλημμελώς ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε τις εν λόγω δαπάνες ως εκπεστέες και πληρούσες τις προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως ορίζονται στο άρθρο 22 του ν. 4172/2013, καθόσον:

- 1) Η κατά την παρ. 2 του άρθρου 5 του Κοινοπρακτικού υποχρέωση συμμετοχής των μελών στην έκδοση των εγγυητικών επιστολών έχει την έννοια ότι τα μέλη ανέλαβαν το βάρος της χρήσης της πιστοληπτικής τους ικανότητας και των πιστωτικών ορίων που είχαν στη διάθεσή τους σε πιστωτικά ιδρύματα, προκειμένου να είναι δυνατή η έκδοση των εγγυητικών επιστολών που θα απαιτούντο από την Κοινοπραξία στο πλαίσιο εκτέλεσης του Έργου και των τυχόν επεκτάσεών του,
- 2) Οι Εγγυητικές Επιστολές αφορούν την εκτέλεση του έργου που έχει αναλάβει η Κ/Ξ, όπως αυτό προκύπτει από τα σώματα αυτών (Σχ. 21)
- 3) Η μη αναγνώριση της δαπάνης προμήθειας των εγγυητικών επιστολών θα οδηγούσε στο άτοπο συμπέρασμα περί της μη δυνατότητας έκπτωσης από κανένα από τα δύο μέρη, δηλαδή ούτε από τα μέλη της Κοινοπραξίας, ούτε από την Κοινοπραξία,
- 4) Η δυνατότητα επανατιμολόγησης της προμήθειας των εγγυητικών επιστολών αναγνωρίζεται ως αποδεκτή πρακτική και στο υπ' αρ. Δ14Β 1102595/25.6.2013 έγγραφο της Διεύθυνσης ΦΠΑ, Τμήμα Β' του Υπουργείου Οικονομικών, όπου αναφέρεται ότι για την παροχή εγγύησης υπέρ των θυγατρικών της εταιρειών με την έκδοση της εγγυητικής επιστολής από τη Τράπεζα, τιμολογεί τις εταιρείες αυτές με την προμήθεια και λοιπά έξοδα που πλήρωσε στην εκδότρια (Τράπεζα), αναγράφοντας την αιτιολογία «προμήθεια εγγυητικών επιστολών» (Σχ. 22),
- 5) Ειδικά για τη δαπάνη του έτους 2016 από το συνολικό ποσό των 59.680,55€, το ποσό των **30.000€** αφορά δαπάνη μίσθωσης μηχανημάτων από το μέλος της Κοινοπραξίας προς την Κοινοπραξία, με βάση το υπ' αριθμ. /2016 τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών του και την συνημμένη κατάσταση της πιστοποίησης εργασιών υπεργολάβου (Σχ. 41), η οποία εκ παραδρομής ενεγράφη στον ως άνω λογαριασμό και ως εκ τούτου το ανωτέρω ποσό των 30.000€ παρά την εκ παραδρομής εγγραφή στον ανωτέρω λογαριασμό αποτελεί αδιαμφισβήτητη εκπεστέα δαπάνη της Κοινοπραξίας, αφού αφορά σε πραγματική δαπάνη, η οποία έγινε προς το συμφέρον της Κοινοπραξίας, εγγράφηκε στα λογιστικά της βιβλία και αποδεικνύεται από κατάλληλα δικαιολογητικά.

Επειδή, από την έκθεση απόψεων της αρμόδιας φορολογικής αρχής που παραλάβαμε μαζί με την ενδικοφανή προσφυγή, αναφέρονται τα ακόλουθα:

«Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 «ΣΥΜΜΕΤΟΧΗ» του Καταστατικού, τα συμβαλλόμενα μέρη είναι υποχρεωμένα να συμμετέχουν κατά αναλογία: α) [...], β) [...], και γ) στην έκδοση των εγγυητικών επιστολών που θα απαιτηθούν για το πιο πάνω έργο και τις τυχόν επεκτάσεις του. Η εν λόγω παράγραφος δεν χωρεί ερμηνείας, αφού κατά τρόπο σαφή και ξεκάθαρο διατυπώνεται η συμβατική υποχρέωση των μερών να επιβαρύνονται με τις δαπάνες που αφορούν στην έκδοση των εγγυητικών επιστολών που θα απαιτηθούν για το Έργο. Περαιτέρω, ο ισχυρισμός περί χρήσης της πιστοληπτικής

ικανότητας των μερών (ως παροχή υπηρεσίας) και η επίκληση του με αριθ. Δ14Β 1102595/25.6.2013 εγγράφου της Διεύθυνσης ΦΠΑ έχει νόημα στις περιπτώσεις θυγατρικών εταιρειών, οι οποίες ενδέχεται όντως να εκμεταλλεύονται την πιστοληπτική ικανότητα της μητρικής εταιρείας, προκειμένου να αποκτήσουν πρόσβαση σε πρόσθετη χρηματοδότηση κ.λπ. Εν προκειμένω, δεδομένου ότι δεν έχει καν στον Ισολογισμό της Ίδιας Κεφάλαια, η Κοινοπραξία αποτελεί απλώς σύμπραξη που για φορολογικούς σκοπούς και μόνο αποκτά προσωπικότητα (βλ. Α.Φ.Μ.), ώστε να φορολογηθεί αυτοτελώς το αναλαμβανόμενο έργο. Αντίθετα, για λογιστικούς σκοπούς δεν διακρίνεται από τα κοινοπρακτούντα μέρη αλλά ενσωματώνεται (κατ' αναλογία) στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις τους. Γι' αυτό το λόγο, στις σελίδες 39 – 40 (παρ. 4 “ΔΟΜΗ ΟΜΙΛΟΥ ΚΑΙ ΕΤΑΙΡΕΙΑΣ”, υποπαρ. 4.1 “Δομή Εταιρείας”) των οικονομικών καταστάσεων 31.12.2014 της αναφέρεται ότι η εν λόγω Κοινοπραξία αναγνωρίζεται ως «κοινή επιχείρηση», ήτοι κατά την έννοια του ΔΠΧΑ 11 «Σχήματα υπό κοινό έλεγχο», της οποίας τα περιουσιακά στοιχεία, οι υποχρεώσεις και τα αποτελέσματα ενσωματώνονται στις ατομικές οικονομικές καταστάσεις της κατ' αναλογία που την αφορούν. Δεδομένου ότι κατά την ενσωμάτωση των αποτελεσμάτων της Κοινοπραξίας στις ατομικές καταστάσεις της απαλείφονται οι μεταξύ τους συναλλαγές, δημιουργείται το παράδοξο από λογιστικής πλευράς να αφαιρείται η λόγω δαπάνη από τα έσοδα της, αφού η επανατιμολόγηση προς την Κ/Ξ απαλείφεται, ενώ από φορολογικής πλευράς να εκπίπτει η δαπάνη δύο φορές, ήτοι μια ως δαπάνη στα αποτελέσματα της και μια ως δαπάνη στα αποτελέσματα της Κ/Ξ λόγω επανατιμολόγησης».

Επειδή στην προκείμενη περίπτωση, προστέθηκαν στα αποτελέσματα της προσφεύγουσας οι επίμαχες λογιστικές διαφορές, οι οποίες αφορούσαν προμήθειες εγγυητικών επιστολών καλής εκτέλεσης. Οι εντολές για την έκδοση των εγγυητικών επιστολών προς τις τράπεζες, δόθηκαν από τα κοινοπρακτούντα μέλη υπέρ της Κ/Ξ, για την καλή εκτέλεση του συγκεκριμένου έργου που είχε αναλάβει η κοινοπραξία. Συνεπώς οι εν λόγω προμήθειες οι οποίες καταχωρήθηκαν στα βιβλία των κοινοπρακτούντων μελών, αφορούσαν έξοδο για την εκτέλεση έργου της Κ/Ξ και με την τιμολόγηση των εξόδων αυτών από τα κοινοπρακτούντα μέλη, διαβιβάστηκαν τα εν λόγω έξοδα στην Κ/Ξ, την οποία και βαρύνει πράγματι η δαπάνη, αφού αυτές εκδόθηκαν για την καλή εκτέλεση του έργου που είχε αναλάβει η Κ/Ξ. Με τον τρόπο αυτό από φορολογική άποψη, για τα κοινοπρακτούντα μέλη το αποτέλεσμα είναι ουδέτερο (καταχώρηση εξόδου και αντίστοιχου εσόδου), ενώ η Κ/Ξ, την οποία αφορά πράγματι η δαπάνη, αφού αφορά την καλή εκτέλεση του δικού της έργου, καταχώρησε τις εν λόγω προμήθειες **μία μόνο φορά**. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι οι εν λόγω προμήθειες αφορούν πραγματικές δαπάνες, έγιναν προς το συμφέρον της Κ/Ξ, εγγράφηκαν στα λογιστικά της βιβλία και αποδεικνύονται από κατάλληλα δικαιολογητικά, πληρούνται τις προϋποθέσεις έκπτωσης από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθ. 22 του ν. 4172/2013 και επομένως πρέπει να γίνει **δεκτός** ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας και να διαγραφούν από τις καταλογισθείσες λογιστικές διαφορές δαπάνες ύψους **39.779,99€, 40.710,04€ και 59.680,55€** για τα φορολογικά έτη **2014, 2015 και 2016** αντίστοιχα.

4) Ως προς το ποσό του παρακρατούμενου φόρου 3% ύψους 6.122,76€

Επειδή από την έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο που αναλογεί ποσό παρακρατηθέντος φόρου, για τον οποίο δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση, ύψους 6.122,76€, καθόσον το ποσό αυτό **δεν έχει αναγραφεί στα τηρούμενα βιβλία της προσφεύγουσας**. Ειδικότερα, «η ελεγχόμενη έχει συμπεριλάβει στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016 προς έκπτωση παρακρατούμενους φόρους επί αμοιβών εργοληπτών 3% συνολικού ποσού 184.049,78€, ενώ όπως προκύπτει από τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία), το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε 177.927,02€», ενώ από την έκθεση απόψεων προκύπτει ότι «... στο κοινοπρακτικό αναγράφεται ότι η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων δεν μπορεί να γίνει

μετά την 31η Μαρτίου του επομένου έτους, οι οικονομικές καταστάσεις που εγκρίθηκαν από τους διαχειριστές της Κ/Ξ δεν περιλάμβαναν το εν λόγω ποσό, ενώ τα δεδομένα της φορολογικής δήλωσης θα πρέπει να προκύπτουν από τις οικονομικές καταστάσεις που εγκρίθηκαν από τον Διαχειριστή της Κοινοπραξίας και κατ' επέκταση από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία, με βάση τα οποία συντάχθηκαν οι οικονομικές καταστάσεις αυτής».

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 – ΚΦΕ (Α' 167) ορίζεται ότι:

«1) Οι συντελεστές παρακράτησης φόρου είναι οι εξής: α)... β) ... γ) ... δ) ... Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι **τρία τοις εκατό (3%)** επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα. Σε περίπτωση εισφοράς όλου ή μέρους δημόσιου τεχνικού έργου από τον αρχικό ανάδοχο σε κοινοπραξία ή εταιρεία στην οποία συμμετέχει και ο ίδιος, η προβλεπόμενη παρακράτηση τρία τοις εκατό (3%) της παρούσας περίπτωσης ενεργείται μόνο από τον εργοδότη κατά την καταβολή του εργολαβικού ανταλλάγματος στον αρχικό ανάδοχο. **Ο φόρος αυτός που βαρύνει τον ανάδοχο συμψηφίζεται από τον αναλογούντα φόρο της κατασκευάστριας εταιρείας ή κοινοπραξίας με βάση βεβαίωση που χορηγεί ο ανάδοχος.** Οι διατάξεις των δύο προηγούμενων εδαφίων εφαρμόζονται και σε περίπτωση που τμήμα του έργου ή εργασίας εκτελείται από κοινοπραξία ή εταιρεία, στην οποία συμμετέχουν μόνο μέλη της αρχικής αναδόχου κοινοπραξίας ή εταιρείας. ... 2) Οι φορείς γενικής κυβέρνησης εκτός από τις κεφαλαιουχικές εταιρείες κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών από φυσικά ή νομικά πρόσωπα, υποχρεούνται, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, να παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ... 4) Σε περίπτωση που η παρακράτηση φόρου δεν εξαντλεί τη φορολογική υποχρέωση ο παρακρατηθείς φόρος πιστώνεται έναντι του φόρου εισοδήματος που πρέπει να βεβαιωθεί από επιχειρηματική δραστηριότητα ή του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, κατά περίπτωση.»

Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1274/2015 Απόφαση της ΓΓΔΕ (ΦΕΚ Β' 2919), ορίζεται ότι: «Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59 , 61 , 62 και 64 του ν. 4172/2013, ..., έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε Φυσικά και Νομικά Πρόσωπα και Νομικές Οντότητες στα οποία έγινε παρακράτηση, **μοναδική βεβαίωση** στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και το φόρο που παρακρατήθηκε,...

Επειδή η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι στην από 22.06.2017 Βεβαίωση Αμοιβών από Επιχειρηματική Δραστηριότητα του Υπουργείου Υποδομών, Μεταφορών & Δικτύων (Σχ. 42), αναδόχου του Έργου, για αμοιβές που καταβλήθηκαν από 01/01/2016 – 31/12/2016, αναγράφεται ως ποσό παρακρατηθέντων φόρων για το φορολογικό έτος 2016 το ποσό των **184.049,78€**. Σημειώνεται ότι η Βεβαίωση εκδόθηκε μεν μετά τη λήξη του φορολογικού έτους 2016, στις 22.06.2017, αλλά πάντως πριν τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της φορολογικής δήλωσης για το φορολογικό έτος 2016, η οποία έληγε στις 21.07.2017. Κατά συνέπεια, ορθώς, βάσει της περ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, η Κοινοπραξία συμπεριέλαβε το **συνολικό ποσό των παρακρατούμενων φόρων το οποίο αναγραφόταν στη Βεβαίωση** στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2016, ανεξαρτήτως των εγγραφών στα βιβλία της. Εξάλλου, και καθώς ο ανάδοχος είχε συμπεριλάβει το εν λόγω ποσό στη Βεβαίωση του φορολογικού έτους 2016, η οποία αποτελεί και τη βάση για τον συμψηφισμό του παρακρατηθέντος φόρου, με βάση τη διάταξη του άρθρου 64§1 του ΚΦΕ, διαφορετικός χειρισμός εκ μέρους της Κοινοπραξίας θα είχε ως αποτέλεσμα τη μη δυνατότητα έκπτωσης του παρακρατηθέντος φόρου ποσού 6.122,76€ ούτε στο φορολογικό έτος 2017, καθώς δεν θα συμπεριλαμβανόταν στη Βεβαίωση του φορολογικού έτους 2017. Σε κάθε περίπτωση, ζητά εάν γίνουν δεκτοί οι ισχυρισμοί του ελέγχου, να αναγνωρισθεί το δικαίωμά της να μειώσει ισόποσα το ποσό φόρου στο φορολογικό έτος 2017, μέσω της υποβολής αντίστοιχης τροποποιητικής δήλωσης.

Επειδή σύμφωνα με τα ανωτέρω, ο συμψηφισμός του παρακρατούμενου φόρου διενεργείται αποκλειστικά με βάση τη βεβαίωση που χορηγεί ο ανάδοχος, χωρίς ο νόμος και οι σχετικές αποφάσεις να αναφέρουν (ή να μπορεί να συναχθεί) ότι η έκπτωση του παρακρατηθέντος φόρου συναρτάται με τις εγγραφές στα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία), ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας γίνεται δεκτός και κατά συνέπεια προστίθεται στους παρακρατηθέντες φόρους το ποσό των **6.122,76€** το φορολογικό έτος 2016.

Επειδή βάσει των διατάξεων ΚΦΔ, δεν προβλέπεται επιβολή προστίμου όταν μετά από έλεγχο διαπιστωθεί ανακρίβεια της υποβληθείσας δήλωσης και δεν υπάρχει ποσό προς καταλογισμό (οπότε δεν υπάγεται στο άρθρο 58 αλλά στο άρθρο 54) δεδομένου ότι οι διατάξεις του άρθρου 54 δεν προβλέπουν την επιβολή προστίμου στην περίπτωση ανακριβούς δήλωσης, παρά μόνο στην περίπτωση εκπρόθεσμης ή μη υποβολής δήλωσης (ΠΟΛ 1252/2015),

Επειδή πέραν των ανωτέρω, οι λοιπές διαφορές όπως διαπιστώθηκαν από τον έλεγχο και καταγράφονται στις από **24/12/2020** εκθέσεις μερικού ελέγχου: 1) Φορολογίας Εισοδήματος, και 2) Κ.Φ.Α.Σ – Ε.Λ.Π επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες,

5) Ως προς τις λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα

Οι λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα Απόφαση, έχουν ως κατωτέρω:

Κωδικός λογ.	Περιγραφή Λογαριασμού	Λογιστικές Διαφορές που διαγράφονται / φορολογικό έτος		
		2014	2015	2016
65.10.02.0000	Προμήθειες εγγυητικών επιστολών καλής εκτέλεσης	39.779,99€	40.710,04€	59.680,55€
Λοιπές Λ.Δ	Διαφορά από προσαρμογή Ενδοομιλικών Συναλλ	5.302.769,70€	1.831.717,40€	500.865,25€
Σύνολα		5.342.549,69€	1.872.427,44€	560.545,80€

Και επιπλέον αναγνώριση ποσού **6.122,76€** το φορολογικό έτος 2016, ως παρακρατηθέντα φόρο.

Ως εκ τούτου, οι λογιστικές διαφορές βάσεις της παρούσας απόφασης, έχουν ως εξής:

Φορολογικό έτος	Λογιστικές Διαφορές		
	Κατ' έλεγχο	Διαγραφείσες με την παρούσα	Απόφασης
2014	5.342.769,70€	5.342.769,70€	0,00€
2015	1.901.360,02€	1.872.427,44€	28.932,58€
2016	575.712,83€	560.545,80€	15.167,03€

Κατόπιν αυτών,

Αποφασίζουμε

Την μερική αποδοχή της από **14/04/2021** και με αριθ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» και διακριτικό τίτλο «.....», που εδρεύει στην οδός αρ. και με ΑΦΜ:, και
α) την ακύρωση της υπ' αριθ./2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους **2014**, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

β) την τροποποίηση των υπ' αριθ./2020 και/2020, Οριστικών Πράξεων Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου Εισοδήματος φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

γ) την επικύρωση των από 24/12/2020 και αριθμούς και Οριστικών Πράξεων Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013 φορολογικών ετών 2015 και 2016 αντίστοιχα, που εξέδωσε ο προϊστάμενος του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

Ζημιές που μεταφέρονται σε επόμενο έτος βάσει της παρούσας

Φορολογικό έτος	Αποτέλεσμα χρήσης / φορολ. έτους	Λογιστικές διαφορές Απόφασης	Υπόλοιπο κερδών / ζημιών χρήσης	Ζημιές που συμψηφίστηκαν	Ζημιές προς μεταφορά σε επόμενο έτος
2013	-6.001.122,54€		-6.001.122,54€	0,00€	-6.001.122,54€
2014	2.393.619,99€	0,00€	2.393.619,99€	-6.001.122,54€	-3.607.502,55€
2015	1.456.580,27€	28.932,58€	1.485.512,85€	-3.607.502,55€	-2.121.989,70€
2016	-125.513,33€	15.167,03€	-110.346,30€	-2.121.989,70€	-2.232.336,00€

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

Φορολογικά έτη	2014	2015	2016
Κέρδη / ζημιές βάσει δήλωσης	2.393.619,99€	1.456.580,27€	-125.513,33€
Πλέον ή μείον: Λογιστικές Διαφορές βάσει Ελέγχου	5.342.549,69€	1.901.360,02€	575.712,83€
Σύνολο κερδών βάσει ελέγχου	7.736.169,68€	3.357.940,29€	450.199,50€
Μείον ή πλέον: Ζημιές παρελθουσών ετών	-6.001.122,54€	-3.607.502,55€	-2.121.989,70€
Υπόλοιπο κερδών / ζημιών βάσει ελέγχου	1.735.047,14€	-249.562,26€	-1.671.790,20€
Μείον: Λογιστικές διαφορές που διαγράφονται με την παρούσα	5.342.549,69€	1.872.427,44€	560.545,80€
Κέρδη προς φορολόγηση ή ζημιές προς μεταφορά σε επόμενο έτος	-3.607.502,55€	-2.121.989,70€	-2.232.336,00€

Φορολογικά έτη	2014	2015	2016
Διαφορά φορολογητέων κερδών δήλωσης - παρούσας			
Συντελεστής φορολογίας	26%	29%	29%
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση	0,00€	0,00€	0,00€
Μείον: φόρος που παρακρατήθηκε	1.114.533,39€	350.127,01€	184.554,64€
Πλέον: Φόρος που επιστράφηκε ή ζητήθηκε η επιστροφή	1.113.533,39€	348.527,01€	182.954,64€
Πλέον: τέλος Επιτηδεύματος	1.000,00€	1.600,00€	1.600,00€
Οριστική φορολογική Υποχρέωση	0,00€	0,00€	0,00€

Σύνολο Οριστικής φορολογικής υποχρέωσης με βάση την παρούσα

3		- 24/12/2020	Διορθωτικού προσ/μού Εισοδήματος	2016	15.167,03€	0,00€	0,00€		0,00€
4		- 24/12/2020	Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2015				2.500,00€	2.500,00€
5		- 24/12/2020	Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013	2016				2.500,00€	2.500,00€
Σύνολα						0,00€	0,00€	5.000,00€	5.000,00€

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο προϊστάμενος της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

ΤΙΜΟΛΕΩΝ ΠΑΠΑΔΟΠΟΥΛΟΣ

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.