



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα 29.10.2021

Αριθμός απόφασης: 3998

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604526

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 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Φ.Ε.Κ. Β' 4738/26.10.2020) 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 1440/ τ. Β' /27.04.2017)

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 με αριθ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 30.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, με ΑΦΜ, έδρα τα, οδός, αρ., κατά της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, για το φορολογικό έτος 2018, καθώς και της οικείας έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα

5. Τη με αριθ. /2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, για το φορολογικό έτος

2018, καθώς και την οικεία έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, των οποίων ζητείται η ακύρωση

6. Την από 4.08.2020 έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 30.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την αριθ./2020 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος, για το Φορολογικό έτος 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, έγινε δεκτό προς επιστροφή στην προσφεύγουσα το ποσό των 80.440,72 ευρώ, αντί του αρχικού προς επιστροφή ποσού των 258.597,94 ευρώ που είχε προκύψει με την υποβολή της αριθ./2019 τροποποιητικής δήλωσης της προσφεύγουσας εταιρείας περιορισμένης ευθύνης (διαφορά φόρου προς επιστροφή 178.157,22 ευρώ).

Η προσφεύγουσα εταιρεία έχει ως κύρια δραστηριότητα τις κατασκευαστικές εργασίες για μονάδες παραγωγής ηλεκτρικής ενέργειας. Σύμφωνα με την αριθ./2019 υποβληθείσα αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2018 – 31.12.2018, όπου η προσφεύγουσα δήλωσε ακαθάριστα έσοδα ύψους 36.784.675,71 ευρώ και φορολογητέα κέρδη στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ύψους 2.058.990,17 ευρώ, προσδιορίστηκε σε βάρος της χρεωστικό ποσό φόρου 935.616,36 ευρώ.

Στη συνέχεια την 30.10.2019 υπέβαλε την αριθ./2019 τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος για τη διαχειριστική περίοδο 1.01.2018 – 31.12.2018, με την οποία τροποποίησε τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδά της χρήσης σε 34.577.640,19 ευρώ, τις ζημιές χρήσης στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα σε 161.021,72 ευρώ, βάσει των οποίων προέκυψε πιστωτικό ποσό για επιστροφή 258.597,94 ευρώ.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 19.06.2020 Έκθεση Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, η οποία εκδόθηκε κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία δυνάμει της αριθ./2020 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της εν λόγω Υπηρεσίας. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε η υποβολή της με αριθ./2019 τροποποιητικής δήλωσης φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 από την προσφεύγουσα εταιρεία περιορισμένης ευθύνης, βάσει της οποίας προέκυψε πιστωτικό ποσό προς επιστροφή φόρου 258.597,94 ευρώ αντί του αρχικού χρεωστικού ποσού για βεβαίωση 935.616,36 ευρώ. Ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η ελεγχόμενη οντότητα μετέφερε σωστά τα δεδομένα των προσκομιζόμενων λογιστικών αρχείων στην τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2018 και η οποία συμφωνεί με τον Ισολογισμό που δημοσιεύτηκε στο ΓΕΜΗ την 12.12.2019 και φέρει ημερομηνία 30.06.2019. Η εν λόγω μείωση των ακαθαρίστων εσόδων της τροποποιητικής σε σχέση με την αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος οφείλεται: α) σε μια εγγραφή χρέωσης του λογ. ΓΛ 73.00.00.8500 ποσού 2.207.035,52 ευρώ σε αντίστοιχη πίστωση του λογ. 56.00.00.8500 και β) σε μια εγγραφή χρέωσης του λογ. ΓΛ 61.90.99.8600 ποσού 12.976,37 ευρώ σε αντίστοιχη πίστωση του λογαριασμού 56.01.00.8600. Κατόπιν των διενεργούμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων ο έλεγχος καταλήγει στα εξής συμπεράσματα: α) δεν αναγνωρίζεται ως έξοδο (λοιπές αμοιβές τρίτων) για το

φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 12.976,37 ευρώ και β) αναγνωρίζει ως έσοδο για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 32.705.175,00 ευρώ. Στη συνέχεια συντάχθηκε το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον αριθ./..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορ. έτους 2018, τα οποία επιδόθηκαν νομίμως στην ελεγχόμενη εταιρεία προκειμένου να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Σε απάντηση του εν λόγω σημειώματος, η εταιρεία κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./2020 Υπόμνημα με τις απόψεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Η προσφεύγουσα εταιρεία περιορισμένης ευθύνης με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την εξαφάνιση εν όλω ή εν μέρει της προσβαλλόμενης πράξης, άλλως την τροποποίησή της, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Ο καταλογισμός είναι μη νόμιμος και πρέπει να ακυρωθεί λόγω της εκ μέρους της εταιρείας συμμόρφωσης με την ισχύουσα διοικητική ερμηνεία. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του.
- Σε κάθε περίπτωση δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις για την επιβολή προστίμου του άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 8 του ν.4172/2013, όπως ίσχυαν, σχετικά με το φορολογικό έτος, ορίζονταν τα εξής:

«4. Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του ίδιου ως άνω νόμου σχετικά με τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα:

«1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, «πτηνοτροφικών», κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων.

2. Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται για κάθε φορολογικό έτος με βάση το λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα, το κέρδος προσδιορίζεται αποκλειστικά, σύμφωνα με τον πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του ν .4308/2014, σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου:

- «1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών.
- 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής:

α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση.

β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί.».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 17 «Γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων» του ίδιου ως άνω νόμου:

«1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών. Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περιόδους) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ίδιου ως άνω νόμου, περί στοιχείων της κατάστασης αποτελεσμάτων, ορίζονται τα εξής:

«1. Τα στοιχεία του παρόντος άρθρου αναγνωρίζονται στην κατάσταση αποτελεσμάτων στο ενδεδειγμένο κατά περίπτωση κονδύλι και βάσει των παραγράφων 2 έως 14 κατωτέρω.

2. Τα έσοδα αναγνωρίζονται εντός της περιόδου στην οποία καθίστανται δουλευμένα.

....

4. Τα έσοδα από παροχή υπηρεσιών και κατασκευαστικά συμβόλαια αναγνωρίζονται με βάση το ποσοστό ολοκλήρωσης (μέθοδος του ποσοστού ολοκλήρωσης) και εφόσον θεωρείται

σφόδρα πιθανή η εισροή του οικονομικού οφέλους της συναλλαγής. Εναλλακτικά, μπορεί να εφαρμόζεται η μέθοδος της ολοκληρωμένης σύμβασης, όταν δεν επηρεάζονται σημαντικά τα μεγέθη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

.....

13. Κάθε δαπάνη της παραγράφου 12 αναγνωρίζεται και ταξινομείται στην κατάσταση αποτελεσμάτων με κατάλληλο τρόπο, εκτός εάν η δαπάνη αυτή καλύπτει τον ορισμό του περιουσιακού στοιχείου, βάσει των ρυθμίσεων του παρόντος νόμου.».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1223/8.10.2015 της Γ.Γ.Δ.Ε. με την οποία κοινοποιήθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 8 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους, αναφέρονται μεταξύ άλλων τα εξής:

«4. Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του **άρθρου 8** του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξής του. Κατ' εξαίρεση, για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο, χρόνος απόκτησης του εν λόγω εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που εισπράττονται, εφόσον αναγράφονται διακεκριμένα στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών που χορηγείται στον δικαιούχο.

Με βάση την αιτιολογική έκθεση του **άρθρου 8** του Ν.4172/2013, με τις πιο πάνω διατάξεις τίθεται ως γενικός κανόνας για το χρόνο κτήσης του εισοδήματος το σύστημα της δεδουλευμένης βάσης, ήτοι ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα είσπραξης του εισοδήματος, όπως άλλωστε ίσχυε και με τις προϊσχύσασες διατάξεις του Ν.2238/1994, εν αντιθέσει με το σύστημα της ταμειακής βάσης το οποίο εφαρμόζεται κατά ρητή διατύπωση του νόμου μόνο για τις ανείσπρακτες δεδουλευμένες αποδοχές που εισπράττει καθυστερημένα ο δικαιούχος εισοδήματος από μισθωτή εργασία και συντάξεις σε φορολογικό έτος μεταγενέστερο.

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1.1.2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα **άρθρα 11 και 13** του Ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις. Στην περίπτωση που το σχετικό παραστατικό εκδίδεται εντός του επόμενου φορολογικού έτους, όπως προβλέπεται από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (μέχρι την 15η ημέρα του επόμενου μήνα), αλλά αφορά το προηγούμενο φορολογικό έτος, το σχετικό εισόδημα θεωρείται ότι έχει αποκτηθεί στο φορολογικό έτος το οποίο αφορά, δηλαδή το προηγούμενο.

Εξαίρεση από τα προαναφερόμενα αποτελεί η περίπτωση κατά την οποία έχει εκδοθεί εντός του φορολογικού έτους το προβλεπόμενο παραστατικό χωρίς ωστόσο να έχει καταστεί δεδουλευμένο το σχετικό εισόδημα (π.χ. απόκτηση δικαιώματος λήψης υπηρεσίας όπως συμβαίνει σε γυμναστήρια, υπηρεσίες οδικής βοήθειας, κ.λπ.). Στην περίπτωση αυτή το σχετικό εισόδημα αποκτάται στο φορολογικό έτος που καθίσταται δεδουλευμένο, ήτοι στο χρόνο που παρέχονται οι σχετικές υπηρεσίες. Ομοίως, ποσά που εισπράττονται σε ένα φορολογικό έτος ως προκαταβολή δεν θεωρούνται έσοδα του φορολογικού έτους στο οποίο εισπράχθηκαν, αλλά αυτού το οποίο αφορούν και καθίστανται δεδουλευμένα.

Όταν δεν έχει αποκτηθεί δικαίωμα είσπραξης για παροχή υπηρεσίας που διαρκεί πέραν του φορολογικού έτους, διότι δεν έχει ολοκληρωθεί η παροχή του συνόλου ή μέρους της

υπηρεσίας αυτής, με αποτέλεσμα να μην υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού (β' προϋπόθεση), το εισόδημα που καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο δεν θεωρείται εισόδημα του φορολογικού έτους εντός του οποίου καθίσταται λογιστικώς δεδουλευμένο, αλλά του φορολογικού έτους εντός του οποίου ολοκληρώνεται το σύνολο ή μέρος της παροχής και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού παραστατικού.».

Επειδή με την ΠΟΛ. 1261/3.12.2015 παρασχέθηκαν συμπληρωματικές οδηγίες και διευκρινίσεις για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί ΕΛΠ:

«.. 12. Στο τέλος της παραγράφου 11.2.4 προστίθενται δύο εδάφια και οι περιπτώσεις (α) και (β) ως ακολούθως: «Η αναφορά στο νόμο σε «μέρος της αμοιβής που καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί», υποδηλώνει ότι, βάσει της σχετικής σύμβασης (προφορικής ή έγγραφης) των δύο μερών, γίνεται δεκτή τμηματική ολοκλήρωση της υπηρεσίας. Η περίπτωση αυτή δεν πρέπει να συγχέεται με την περίπτωση στην οποία:

α) έχει συμφωνηθεί να καταβάλλεται χωρίς να συνδέεται με την πρόοδο της παροχής υπηρεσίας ή του έργου, στην έναρξη ή στη διάρκεια της σχετικής περιόδου, ποσό ή ποσά έναντι του συνολικού τιμήματος (προκαταβολή), ακόμη και μέχρι πλήρους εξόφλησης του τιμήματος, και

β) έχει συμφωνηθεί ότι η υπηρεσία ή το έργο ολοκληρώνεται στο τέλος της σχετικής περιόδου.»

Επειδή, ο έλεγχος έλαβε υπόψη του τις από 21.12.2017 καταρτισθείσες Συμβάσεις Προμήθειας και εγκατάστασης Στροβιλογεννητριών αιολικής ενέργειας της προσφεύγουσας στις τοποθεσίες και με τα συμβαλλόμενα μέρη «.....» και «.....», οι οποίες κατατέθηκαν με την αριθ. /2018 Κατάσταση συμφωνητικών παρ. 16 άρθρου 8 ν.1882/90.

Επειδή, στο κεφ. 3.2. Διαπιστώσεις ελέγχου της οικείας έκθεσης ελέγχου, όσον αφορά στη μείωση εσόδων φορολογικού έτους 2018 κατά το ποσό των 2.207.035,52 € λόγω μη χρησιμοποίησης της μεθόδου ποσοστού ολοκλήρωσης σύμφωνα με τα ΕΛΠ» αναφέρονται τα εξής:

«... 3.2.1.1 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΡΓΟΥ«.....»

.... Ε) Με βάση τα εκδοθέντα τιμολόγια της ελεγχόμενης οντότητας, τιμολογήθηκαν:

i) Με το υπ' αριθμ. ΤΙΜ. /2018, το ποσό των 17.978.750,85€ άνευ ΦΠΑ, με περιγραφή «Σύμβαση για την παράδοση και εγκατάσταση τριών (3) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου και επτά (7) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου μάρκας για το αιολικό πάρκο στη θέση «.....», Δήμου σύμφωνα με την από 21/12/2017 σύμβαση - Συνολική Αξία Σύμβασης 21.440.500,00€ - Αξία Συμβολαίου 3 Α/Γ τύπου αξίας 5.237.005,55€ - Αξία Συμβολαίου 7 Α/Γ τύπου αξίας 12.741.745,30€», για το οποίο εκδόθηκε και η υπ' αριθμ. /2018 Βεβαίωση Απαλλαγής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ως επενδυτικό αγαθό της Π.2869/2389/ΠΟΛ. 137/4.5.1987,

ii) Με το υπ' αριθμ. ΤΟΥ /2018, το ποσό των 1.096.220,57€ άνευ ΦΠΑ, με περιγραφή «Σύμβαση για την παράδοση και εγκατάσταση τριών (3) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου και επτά (7) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου μάρκας για το αιολικό πάρκο στη θέση «.....», Δήμου σύμφωνα με την από 21/12/2017 σύμβαση - Συνολική Αξία Σύμβασης 21.440.500,00€ - Συνολική Αξία Παροχής Υπηρεσιών 3.461.749,15€ - Ολοκλήρωση έργου 95% 1.096.220,57€»,

iii) Με το υπ' αριθμ. ΤΠΥ ... /2018, το ποσό των 1.096.220,56€ άνευ ΦΠΑ, με περιγραφή «Σύμβαση για την παράδοση και εγκατάσταση τριών (3) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου και επτά (7) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου μάρκας για το αιολικό πάρκο στη θέση «.....», Δήμου

σύμφωνα με την από 21/12/2017 σύμβαση - Συνολική Αξία Σύμβασης 21.440.500,00€ - Συνολική Αξία Παροχής Υπηρεσιών 3.461.749,15€ - Ολοκλήρωση έργου 95% 1.096.220,57€»,
iii) Με το υπ' αριθμ. ΤΠΥ./2018, το ποσό των 1.096.220,57€ άνευ ΦΠΑ, με περιγραφή «Σύμβαση για την παράδοση και εγκατάσταση τριών (3) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου και επτά (7) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου μάρκας για το αιολικό πάρκο στη θέση «.....», Δήμου σύμφωνα με την από 21/12/2017 σύμβαση - Συνολική Αξία Σύμβασης 21.440.500,00€ - Συνολική Αξία Παροχής Υπηρεσιών 3.461.749,15€ - Ολοκλήρωση έργου 95% 1.096.220,57€»,
3.2.1.2 ΣΥΜΒΑΣΕΙΣ ΠΡΟΜΗΘΕΙΑΣ ΚΑΙ ΕΓΚΑΤΑΣΤΑΣΗΣ ΕΡΓΟΥ

..... Ε) Με βάση τα εκδοθέντα τιμολόγια της ελεγχόμενης οντότητας, τιμολογήθηκαν:

i) Με το υπ' αριθμ. ΤΙΜ. .../2018, το ποσό των 10.914.347,55€ άνευ ΦΠΑ, με περιγραφή «Σύμβαση για την παράδοση και εγκατάσταση έξι (6) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου για το αιολικό πάρκο στη θέση «.....», Δήμου σύμφωνα με την από 21/12/2017 σύμβαση - Συνολική Αξία Σύμβασης 12.986.000,00€ - Αξία Συμβολαίου 6 Α/Γ τύπου αξίας 10.914.347,55€», για το οποίο εκδόθηκε και η υπ' αριθμ./2018 Βεβαίωση Απαλλαγής ΦΠΑ της Δ.Ο.Υ. Φ.Α.Ε. Αθηνών ως επενδυτικό αγαθό της Π.2869/2389/ΠΟΛ. 137/4.5.1987,

ii) Με το υπ' αριθμ. ΤΠΥ./2018, το ποσό των 984.034,92€ άνευ ΦΠΑ, με περιγραφή «Σύμβαση για την παράδοση και εγκατάσταση έξι (6) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου NORDEX για το αιολικό πάρκο στη θέση «.....», Δήμου σύμφωνα με την από 21/12/2017 σύμβαση - Συνολική Αξία Σύμβασης 12.986.000,00€ - Συνολική Αξία Παροχής Υπηρεσιών 2.071.652,45€ - Ολοκλήρωση έργου 95% 984.034,92€»,

iii) Με το υπ' αριθμ. ΤΠΥ./2018, το ποσό των 984.034,92€ άνευ ΦΠΑ, με περιγραφή «Σύμβαση για την παράδοση και εγκατάσταση έξι (6) ανεμογεννητριών (Α/Γ) τύπου για το αιολικό πάρκο στη θέση «.....», Δήμου σύμφωνα με την από 21/12/2017 σύμβαση - Συνολική Αξία Σύμβασης 12.986.000,00€ - Συνολική Αξία Παροχής Υπηρεσιών 2.071.652,45€ - Ολοκλήρωση έργου 95% 984.034,92€».

Ο έλεγχος λαμβάνοντας υπόψιν, αφενός τα ανωτέρω στοιχεία του φακέλου αφετέρου τις ισχύουσες διατάξεις διαπιστώνει τα κατωτέρω:

Α) Από τη ρητή συμβατική πρόβλεψη, η οποία περιλαμβάνεται στα ανωτέρω Συμφωνητικά σχετικά με τους όρους αμοιβής, που διέπουν αυτό, ευθέως και ευχερώς συνάγεται ότι υφίσταται εξάρτηση της εν λόγω αμοιβής - Έκθεμα Ν- αναφορικά με την πρόοδο του εκτελούμενου έργου - Έκθεμα F. Ειδικότερα, την ημερομηνία της μηχανικής συναρμολόγησης ΣΑΕ, 19/10/2018 για το έργο και 16/11/2018 για το έργο, καθίσταται απαιτητό και έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξης του 95% της συμβατικής αμοιβής για το μέρος του έργου που έχει εκτελεστεί για κάθε ένα από τα δύο Project,

Β) Από τους λογ. 30.05 διαπιστώνεται ότι εισπράχθηκαν τα οριζόμενα ποσά που βάσει της Σύμβασης είχαν καταστεί ληξιπρόθεσμα, και συγκεκριμένα μέχρι την 4/12/2018 ποσό 20.368.475,00€ για το έργο και 12.336.700,00€ για το έργο, που αντιπροσωπεύουν το 95% του συμβατικού τιμήματος για το μέρος του έργου που έχει εκτελεστεί.

Γ) Βάσει του άρθρου 11§2 Ν. 4308/2014: «β. Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί....».

Όπως προαναφέρθηκε, βάσει συμφωνητικού γίνεται δεκτή η τμηματική ολοκλήρωση των έργων και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου, βάσει άρθρου 11§2 Ν.4308/2014 και ΠΟΛ. 1003/2014 περ. 11.2.3 και 11.2.4 όπως ισχύει, για το μέρος του έργου που

εκτελέστηκε μέχρι 31/12/2018, και συγκεκριμένα το 95% του κάθε έργου, ήτοι Συνολική Αξία Σύμβασης των έργων * 95%=34.426.500€ *95%= 32.705.175,00€.

Δ) Τα εκδοθέντα τιμολόγια του φορολογικού έτους 2018 αφορούν στο 100% του εξοπλισμού και στο 95% της παροχής υπηρεσιών, όπως αυτά περιγράφονται στη Σύμβαση.

Είναι δυνατή η έκδοση στοιχείων σε προγενέστερο χρόνο και στην προηγούμενη διαχειριστική περίοδο με την προϋπόθεση να διαχωρίζονται επ' αυτών τα έσοδα που αφορούν στην τρέχουσα χρήση απ' αυτά της επόμενης διαχειριστικής περιόδου και στα τηρούμενα βιβλία να παρακολουθούνται σε λογαριασμούς τα έσοδα της τρέχουσας χρήσης (δεδουλευμένα) από αυτά της επόμενης (μη δεδουλευμένα) (Εγγ. 1120137/872/5-12-97, ΝΣΚ 386/99 & άρθρα 8 & 11 ΕΛΠ).

Ε) Βάσει του άρθρου 8 Ν. 4172/2013: «Χρόνος κτήσης του εισοδήματος θεωρείται ο χρόνος που ο δικαιούχος απέκτησε το δικαίωμα εισπραξής του.» και ΠΟΛ. 1223/2015 «....για την υπαγωγή εισοδήματος σε φόρο απαιτείται να συντρέχουν για το εισόδημα αυτό σωρευτικά δύο προϋποθέσεις: α) να έχει καταστεί δεδουλευμένο εντός του οικείου φορολογικού έτους και β) να έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του εντός του ίδιου έτους. Οι δύο αυτές προϋποθέσεις για φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1/1/2015 και μετά είναι ανάλογες με τις τιθέμενες από τα άρθρα 11 και 13 του Ν.4308/2014 προϋποθέσεις σχετικά με το χρόνο έκδοσης τιμολογίου ή στοιχείου λιανικής πώλησης. Επομένως, το εισόδημα θεωρείται σε κάθε περίπτωση ότι αποκτάται στο χρόνο που υπάρχει υποχρέωση έκδοσης των προβλεπόμενων παραστατικών, καθόσον κατά το χρόνο αυτό πληρούνται και οι δύο ως άνω προϋποθέσεις».

Κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι στη Φορολογική βάση ως έσοδο για το φορολογικό έτος 2018, όσον αφορά τα δύο έργα, αναγνωρίζεται το ποσό των 32.705.175,00€ (Συνολική Αξία Σύμβασης των έργων * 95%=34.426.500€ *95%= 32.705.175,00€).

Αξία Έργων (..... -)	34.426.500,00
----------------------------	---------------

Ποσοστό έργου που έχει εκτελεστεί και έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής μέχρι 31.12.2018	95%
---	-----

Αναλογία Εσόδων 2018 βάσει ελέγχου	32.705.175,00
------------------------------------	---------------

Τιμολόγια 2018	34.149.829,92
----------------	---------------

Διαφορά / Μείωση Εσόδων 2018 σε σχέση με την αρχική δήλωση	-1.444.654,92
--	---------------

Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προσθέτει στα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους 2018 το ποσό των 762.380,60€ (=2.207.035,52€ -1.444.654,92€).».

Επειδή, σύμφωνα με το πόρισμα ελέγχου της από 19.06.2020 έκθεσης μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας:

«8. ΠΟΡΙΣΜΑ ΕΛΕΓΧΟΥ

Λαμβάνοντας υπόψη:

τα δεδομένα της αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (έντυπο Ν) με αριθμό/2019 για την διαχειριστική περίοδο: 1/1/2018 – 31/12/2018, καθώς και της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος με αριθμό/2019 για την ίδια διαχειριστική περίοδο, που υποβλήθηκαν μέσω internet, αντίγραφα των οποίων τέθηκαν στη διάθεση του ελέγχου μαζί με τις αντίστοιχες χρηματοοικονομικές καταστάσεις, τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις του ελέγχου, το φορολογητέο εισόδημα της ελεγχόμενης νομικής οντότητας «.....», με ΑΦΜ: για το φορολογικό έτος: 1/1/2018 – 31/12/2018, καθώς και η σχετική εκκαθάριση του φόρου έχει ως ακολούθως:

ΧΡΗΣΗ	1/1/2018 – 31/12/2018			
ΥΠΟΒΛΗΘΕΙΣΑ ΔΗΛΩΣΗ Φ.Ε (έντυπο Ν - internet)	/2019 αρχική	/2019 τροπ/κή	Βάσει ελέγχου	Διαφορά
ΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΜΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΩΝ ΚΕΡΔΩΝ				
Συνολικό εισόδημα από ακίνητα				
μείον - Δαπάνες που εκπίπτουν από το εισόδημα από ακίνητα				
μείον - Δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης				
Κέρδος ή Ζημία στο εισόδημα από ακίνητα:				
Εισόδημα από κεφάλαιο				
Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου				
Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου				
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	36.784.675,71	34.577.640,19	35.340.020,79	762.380,60
Κέρδη/Ζημία χρήσης βάσει Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.	2.055.587,04		597.955,75	597.955,75
Φορολογικά κέρδη/Ζημία χρήσης	2.055.587,04	-164.424,85	597.955,75	762.380,60
Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.- Φ.Β.			12.976,37	12.976,37
πλέον – Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	3.403,13	3.403,13	3.403,13	0,00
Κέρδος ή Ζημία στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα:	2.058.990,17	-161.021,72	614.335,25	775.356,97
Φορολογητέα κέρδη	2.058.990,17		614.335,25	
Ζημία		161.021,72		161.021,75
Βάσει της πιο πάνω Δήλωσης που υποβλήθηκε, η σχετική εκκαθάριση του φόρου έχει ως ακολούθως:				
Φόρος που αναλογεί x 29% x 13%	597.107,15	0,00	178.157,22	178.157,22
Φόρος που αναλογεί x 33%	0,00	0,00		
Απαλλαγή καταβολής φόρου Ν. 3908/2011				
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (αρθρ. 43 & 44 Ν. 4030/2011)				
ΑΘΡΟΙΣΜΑ ΦΟΡΩΝ:	0,00	0,00	178.157,22	178.157,22
Φόρος που παρακρατήθηκε χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση	0,00	0,00	0,00	
Φόρος που παρακρατήθηκε	0,00	0,00	0,00	
Φόρος που προκαταβλήθηκε	260.797,94	260.797,94	260.797,94	
Φόρος αλλοδαπής	0,00	0,00	0,00	
(μείον) ΑΘΡΟΙΣΜΑ:	260.797,94	260.797,94	260.797,94	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΣΥΜΨΗΦΙΣΜΟ:	0,00	-260.797,94	-82.640,72	178.157,22
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ:	336.309,21	0,00	0,00	0,00
Προκαταβολή τρέχουσας χρήσης	597.107,15	0,00	0,00	
Τέλη χαρτ/μου 3% στο ακαθ. εισόδημα από εκμίσθ. ακινήτων	0,00	0,00	0,00	
Εισφορά ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου.	0,00	0,00	0,00	
Πρόσθετο τέλος χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου				
Πρόσθετο τέλος ΟΓΑ χαρτοσήμου λόγω εκπροθέσμου				
Τέλος επιτηδεύματος Ν. 3986/2011	2.200,00	2.200,00	2.200,00	0,00
(πλέον) ΑΘΡΟΙΣΜΑ:	935.616,36	-258.597,94	-80.440,72	178.157,22
Πρόστιμο φόρου άρθρου 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας			89.078,61	89.078,61
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΒΕΒΑΙΩΣΗ:	935.616,36	0,00	8.637,89	8.637,89
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ:	0,00	258.597,94	0,00	258.597,94

Κατόπιν των ανωτέρω προκύπτει πιστωτικό ποσό για επιστροφή: 80.440,72 €

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Κ.Φ.Δ., συντάχθηκε από τον έλεγχο το με αριθ./2020 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένο τον αριθ./..... προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, προκειμένου να διατυπώσει τις απόψεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας. Σε απάντηση του ως άνω Σημειώματος, η προσφεύγουσα κατέθεσε το με αριθ. πρωτ./2020 Υπόμνημα με τις αντιρρήσεις της επί των διαπιστώσεων του ελέγχου, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο με συνέπεια την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή, σύμφωνα με την οικεία έκθεση ελέγχου, η ίδια η ελεγχόμενη επιχείρηση πιστοποιεί στα εκδοθέντα τιμολόγιά της ότι το καθένα από τα δύο έργα και έχουν ολοκληρωθεί κατά ποσοστό 95%, το οποίο ικανοποιεί την αρχή του δεδουλευμένου. Ο έλεγχος προκειμένου να επαληθεύσει το ποσοστό του έργου που έχει εκτελεστεί ζήτησε, εκτός από όσα αναφέρονται στις διαπιστώσεις ελέγχου, με το από 27.4.2020 ηλεκτρονικό μήνυμα, με βάση τις διατάξεις της ΔΕΛ ΕΞ 2020, την επιμέτρηση βάσει των οποίων εκδόθηκαν τα τιμολόγια εντός του 2018. Με το από 4.5.2020 e-mail, ο έλεγχος επανήλθε και ζήτησε εκ νέου στοιχεία- μηνιαίες εκθέσεις- επιμετρήσεις βάσει των οποίων εκδόθηκαν τα τιμολόγια του 2018 και έλαβε την απάντηση με το από 06/05/2020 ηλεκτρονικό μήνυμα στην οποία επακριβώς αναφέρεται: «Ερχόμενοι στο ερώτημά σας για την τιμολόγηση του 2018, αυτή πραγματοποιήθηκε με βάση το γεγονός, ότι όλος ο εξοπλισμός είχε φυσικά παραδοθεί και ανεγερθεί, όπως πιστοποιείται και από τα υπογεγραμμένα εκθέματα Ι, τα οποία και επισυνάπτονται, εντός του 2018, σε ποσοστό σχεδόν 99%. Ωστόσο, τα έργα δεν ήταν έτοιμα προς παράδοση, καθώς εκκρεμούσε η διενέργεια σημαντικών εργασιών, ανάμεσα στις οποίες είναι και η έναρξη λειτουργίας των ανεμογεννητριών και οι δοκιμαστικοί έλεγχοι γι' αυτό. Τα έργα ολοκληρώθηκαν και ήταν έτοιμα προς παράδοση το 2019 και για τον λόγο αυτό εφαρμόστηκε η μέθοδος ποσοστού ολοκλήρωσης, προκειμένου να προσδιορίσουμε ορθά το ποσό των αναλογούντων στη χρήση 2018 εσόδων». Τα υπογεγραμμένα εκθέματα Ι, τα οποία αφορούν στο Πιστοποιητικό Μηχανικής Ολοκλήρωσης, πιστοποιούν, όπως αναφέρεται και στα κεφάλαια 3.2.1.1 και 3.2.1.2, ότι η ημερομηνία κατά την οποία συναρμολογήθηκε μηχανικά και η τελευταία ΣΑΕ στο έργο, ήταν η 24/10/2018 ενώ στο έργο η 09/11/2018. Τέλος, από τη σύμβαση των δύο έργων είναι σαφές ότι η ελεγχόμενη επιχείρηση δύναται να απαιτήσει /διεκδικήσει πληρωμή για το μέρος του έργου που έχει παράξει και συγκεκριμένα από τη σελ. 19 του επίσημα μεταφρασμένου κειμένου της σύμβασης για το έργο και τη σελίδα 19 του επίσημα μεταφρασμένου κειμένου της σύμβασης για το έργο, στις οποίες επακριβώς αναφέρονται τα κατωτέρω: «8.6 Οι πληρωμές οι οποίες πραγματοποιούνται σύμφωνα με τα ορόσημα πληρωμής και πρέπει να καταβάλλονται κατά την ημερομηνία που ορίζεται στο Έκθεμα Ν. Όλες οι πληρωμές θα καταβάλλονται εντός 14 ημερολογιακών ημερών από την παραλαβή αίτησης πληρωμής ή / και τιμολογίου από τον Εργολάβο και υπολογίζονται από την πέμπτη μέρα του αντίστοιχου ημερολογιακού μήνα. Ο εργολάβος μπορεί να ζητήσει μερική πληρωμή από τον Εργοδότη σε σχέση με έναν ή περισσότερους εξοπλισμούς ΣΑΕ και / ή ΣΑΕ που πληρούν τις απαιτήσεις σύμφωνα με το Πρόγραμμα Πληρωμών. Εξυπακούεται ότι ο Εργολάβος δε θα χρεώσει ή θα ζητήσει την πληρωμή περισσότερων του ενός οροσέμων ανά ημερολογιακό μήνα και ότι ο Εργολάβος θα παραδώσει κάθε αίτηση πληρωμής ή / και τιμολόγιο την ή πριν από την πέμπτη μέρα του αντίστοιχου ημερολογιακού μήνα. 8.7 Σε περίπτωση που η εκπλήρωση των όρων οποιουδήποτε ορόσημου πληρωμής που εκτίθεται στο Έκθεμα Ν καθυστερεί πέραν της ημερομηνίας που αναφέρεται για το εν λόγω ορόσημο στο Έκθεμα ΣΤ, για λόγους που δεν οφείλονται στον Εργολάβο, συμφωνείται μεταξύ Εργολάβου και Εργοδότη ότι αυτά τα ορόσημα θεωρούνται ότι

έχουν εκπληρωθεί και ότι η αντίστοιχη πληρωμή καθίσταται ληξιπρόθεσμη και πληρωτέα εντός 14 ημερολογιακών ημερών από την ημερομηνία κατά την οποία η πληρωμή αυτή θα καθίστατο απαιτητή και θα καταβληθεί εάν τηρηθεί το ορόσημο σύμφωνα με το χρονοδιάγραμμα παράδοσης (Ενότητα 8.7). 8.8 Οποιοδήποτε ποσό οφείλεται σε οποιοδήποτε από τα μέρη πέραν της ημερομηνίας κατά την οποία το ποσό αυτό καθίσταται ληξιπρόθεσμο και απαιτητό δυνάμει της παρούσας Σύμβασης επιβαρύνεται με τόκους από την ημερομηνία που καθίστατο αρχικά ληξιπρόθεσμο και απαιτητό μέχρι την ημερομηνία που καταβάλλεται χωρίς να απαιτείται προειδοποίηση για την καθυστέρηση πληρωμής, με το μέγιστο επιτόκιο υπερημερίας στην Ελλάδα που εφαρμόζεται σε μη τραπεζικά χρέη. Κάθε πληρωμή που πραγματοποιείται από τον ΕΡΓΟΔΟΤΗ στον ΕΡΓΟΛΑΒΟ πρέπει πρώτα να συμψηφιστεί με τους δεδουλευμένους τόκους πριν συμψηφιστεί με οποιαδήποτε άλλα οφειλόμενα ποσά».

Επειδή, το έργο εκτελέστηκε μέχρι και το στάδιο της Μηχανικής Ολοκλήρωσης, η ελεγχόμενη επιχείρηση ήταν δυνατό να διεκδικήσει την είσπραξη του 95% του τιμήματος βάσει του εκθέματος Ν, το οποίο και εισέπραξε.

Επειδή, βάσει της ΠΟΛ. 1003/2014, όπως τροποποιήθηκε και ισχύει με την ΠΟΛ. 1261/3.12.2015 υφίσταται υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου για το 95% του ποσοστού του έργου που εκτελέστηκε και για το οποίο υπάρχει δικαίωμα είσπραξης της αμοιβής, το οποίο και φορολογείται βάσει της ΠΟΛ. 1223/2015.

Επειδή, κατόπιν όλων των προεκτεθέντων, ορθώς ο έλεγχος καταλήγει στο συμπέρασμα ότι τόσο στη Λογιστική βάση όσο και στη Φορολογική βάση ως έσοδο για το φορολογικό έτος 2018, όσον αφορά τα δύο έργα, αναγνωρίζεται το ποσό των 32.705.175,00€ (Συνολική Αξία Σύμβασης των έργων * 95%=34.426.500€ *95%= 32.705.175,00€) αντί του ποσού των 31.942.794,40 ευρώ που προσδιόρισε ο προσφεύγων με ποσοστό αναλογίας ολοκλήρωσης των έργων 92,79 %.

Επειδή, όσον αφορά την εγγραφή αύξησης των δαπανών κατά ποσό 12.976,37 («Λοιπές αμοιβές τρίτων / Project» ποσού 12.976,37 ευρώ, προσκομίστηκε στον έλεγχο το με αριθ./2019 Τ.Π.Υ. της εκδότριας αντισυμβαλλόμενης εταιρίας «.....» με Α.Φ.Μ., καθαρής αξίας 80.000,00 ευρώ, το σώμα του οποίου έφερε περιγραφή «.....». Κατόπιν περαιτέρω διευκρινίσεων που ζήτησε ο έλεγχος, η επιχείρηση διευκρίνισε μέσω του λογιστή της ότι από την συνολική αξία των 80.000,00 ευρώ του εν λόγω τιμολογίου, ποσό 12.900,00 ευρώ αφορούσαν έξτρα εργασίες για το 2018, οι οποίες τιμολογήθηκαν τον Νοέμβριο, όταν το έργο είχε πλέον ολοκληρωθεί και οι υπεύθυνοι managers των δύο αυτών έργων αποδέχθηκαν την έξτρα αυτή χρέωση.

Επειδή, περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1094/12.7.2016 του Γ.Γ.Δ.Ε., με την οποία συμπληρώθηκε η ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος σχετικά με τις εκπιπτόμενες και μη δαπάνες, αναφέρονται τα εξής: «Ε. Χρόνος έκπτωσης δαπανών σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας η οποία ολοκληρώνεται σε επόμενη χρήση

1. Με την ΠΟΛ.**1113/2015** εγκυκλιό μας διευκρινίσθηκε, αναφορικά με τον χρόνο έκπτωσης των επιχειρηματικών δαπανών, ότι αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του φορολογικού έτους το οποίο αφορούν, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 (π.χ. χρόνος έκπτωσης ασφαλιστικών εισφορών, κ.λπ.). Οι δαπάνες των οποίων τα δικαιολογητικά εκδίδονται ή λαμβάνονται έως την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού και αφορούν την κλειόμενη χρήση επίσης εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του έτους που αφορούν.

2. Ενόψει των ανωτέρω, σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσίας, η οποία ολοκληρώνεται το επόμενο φορολογικό έτος, ανεξάρτητα αν το σχετικό δικαιολογητικό εκδίδεται πριν ή μετά την προθεσμία κλεισίματος του ισολογισμού, η σχετική δαπάνη εκπίπτει

στο φορολογικό έτος εντός του οποίου ολοκληρώνεται η παροχή και υπάρχει υποχρέωση έκδοσης του σχετικού δικαιολογητικού.»

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω, ορθώς δεν αναγνωρίστηκε ως έξοδο για το φορολογικό έτος 2018 το ποσό των 12.976,37 ευρώ.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 58 του ν.4174/2013 σχετικά με το πρόστιμο ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης, ορίζονται τα εξής:

«1. Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση το διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε (5%) έως είκοσι (20%) τοις εκατό του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) τριάντα τοις εκατό (30%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει βάσει της φορολογικής δήλωσης,

γ) εκατό τοις εκατό (100%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση και αποδεικνύεται ότι η ανακρίβεια οφείλεται σε πρόθεση του φορολογουμένου.

2. Σε περίπτωση μη υποβολής δήλωσης από την οποία θα προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το ποσό του φόρου που αναλογεί στην μη υποβληθείσα δήλωση.

Επί εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου το πρόστιμο του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω ορθώς επιβλήθηκε από την αρμόδια Φορολογική Αρχή το ως άνω πρόστιμο περί ανακριβούς δήλωσης, συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης 30.07.2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «.....», νομίμως εκπροσωπούμενης, με ΑΦΜ, έδρα τα, οδός, αρ., και την επικύρωση της με αριθ. /2020 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ν. Ιωνίας, για το φορολογικό έτος 2018.

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

Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού / Επιβολής Προστίμου Φόρου Εισοδήματος φορ. έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας (α/α/2020)

Σύνολο φόρων για επιστροφή 80.440,72 ευρώ

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

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.