



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20.05.2024

Αριθμός απόφασης: 1543

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α5 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/υση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 2131312372-347
E-mail : ded.ath@aade.gr, a.tsironi@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,

β. του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58),

γ. του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

δ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017).

ε. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **19.01.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας με την επωνυμία «..... ΑΕ», ΑΦΜ, με έδρα επί της οδού &, ΤΚ κατά:

- α) της υπ' αριθ./21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
- β) της υπ' αριθ./21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την υπ' αριθ./21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την υπ' αριθ./21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής της οποίας ζητείται η ακύρωση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α5 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με αριθμό πρωτοκόλλου/19.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2017, το ποσό των 83.500,00 ευρώ ως λογιστική διαφορά, καθώς αφορούσε σε δαπάνες μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 περ. α' του ν. 4172/2013, με συνέπεια την ισόποση μείωση της δηλωθείσας ζημιάς για το φορολογικό έτος 2017.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 21.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./22.03.2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Με την υπ' αριθ./21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα για το φορολογικό έτος 2018, το ποσό των 83.500,00 ευρώ ως λογιστική διαφορά, καθώς αφορούσε σε δαπάνες μη εκπιπτόμενες από τα ακαθάριστα έσοδα, σύμφωνα με τα όσα ορίζονται στο άρθρο 22 περ. α' του ν. 4172/2013, με συνέπεια την ισόποση μείωση της δηλωθείσας ζημιάς για το φορολογικό έτος 2018.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 21.12.2023 έκθεσης μερικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, βάσει της οποίας η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβή δήλωση φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./22.03.2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

1.1. Στις 10.11.2009 συστάθηκε η κοινοπραξία με την επωνυμία «.....» η οποία υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 20.11.2009 στη ΔΟΥ Ψυχικού και έλαβε ΑΦΜ Μέλη της κοινοπραξίας ήταν η εταιρεία με την επωνυμία «.....» και

τον διακριτικό τίτλο «.....» και η εταιρεία με την επωνυμία «.....» και τον διακριτικό τίτλο «.....». Με την από 24.11.2008 προσφορά τους οι προαναφερθείσες εταιρείες συμμετείχαν ως σύμπραξη επιχειρήσεων με την επωνυμία «.....» με κοινή προσφορά τους στον διαγωνισμό της ανώνυμης εταιρείας με τη επωνυμία «.....», που προκηρύχθηκε για την εκτέλεση του έργου: «.....». Στο άρθρο 10 του ιδιωτικού συμφωνητικού σύστασης της Κοινοπραξίας οριζόταν ότι: «Τα όργανα της Κοινοπραξίας είναι το Συμβούλιο Διοίκησης, ο Διευθυντής του Έργου και ο Αναπληρωτής του, ο Εργοταξιάρχης του Έργου και ο Αναπληρωτής του. Κάθε ένα από τα ως άνω όργανα θα έχει τις αρμοδιότητες που καθορίζονται αναλυτικά στα άρθρα 11, 12, 13 και 14 του παρόντος Συμφωνητικού». Στο άρθρο 12 ορίζονταν μεταξύ άλλων και τα καθήκοντα του Διευθυντή του Έργου και του Αναπληρωτή του. Στο άρθρο 14 ορίζονταν μεταξύ άλλων και τα καθήκοντα του Εργοταξιάρχη του Έργου και του Αναπληρωτή του. Στο άρθρο 16 ορίζονταν, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι βαρύνουσες την Κοινοπραξία δαπάνες εκτέλεσης όπως οι αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Σ.Δ. (Συμβουλίου Διοίκησης), του Διευθυντή του Έργου και του Αναπληρωτή του, του Εργοταξιάρχη και του Αναπληρωτή του.

Ι.2. Με το από 27.01.2010 ιδιωτικό συμφωνητικό ανάθεσης εργολαβίας ευρώ ανατέθηκε από την προσφεύγουσα, αποκαλούμενη στο εξής «Εργοδότης», στην εταιρεία με ΑΦΜ, αποκαλούμενη στο εξής «Υπεργολάβος», η εκτέλεση των εργασιών όπως αυτές αναφέρονταν αναλυτικά στους επισυναπτόμενους πίνακες του Παραρτήματος Α του ιδιωτικού συμφωνητικού, με τους όρους και τα συνημμένα παραρτήματα τα οποία αποτελούσαν αναπόσπαστο τμήμα του. Στην παράγραφο 1.4 του συμφωνητικού ορίζονταν τα εξής: «Ποιοτικός έλεγχος. Ο Εργοδότης διατηρεί το απόλυτο δικαίωμα του ελέγχου της εργασίας που εκτελεί ο υπεργολάβος, από άποψη ποιότητας, ακρίβειας εφαρμογής κλπ., ο δε Υπεργολάβος υποχρεούται στην άμεση αποξήλωση και ανακατασκευή των κακότεχνων τμημάτων του έργου εφόσον του δοθεί σχετική εντολή από τον Εργοδότη.» Στην παράγραφο 1.9 του συμφωνητικού οριζόταν η υποχρέωση του Υπεργολάβου για την πληρωμή των πάσης φύσεως ασφαλιστικών εισφορών του απασχολούμενου στο έργο προσωπικού, ενώ ρητά δηλώνεται ότι ο Εργοδότης ουδεμία οργανική σχέση θα έχει με το απασχολούμενο από τον Υπεργολάβο πάσης φύσεως προσωπικό.

Ι.3. Με την από 22.10.2010 τροποποίηση συμφωνητικού συστάσεως κοινοπραξίας και κωδικοποίηση καταστατικού, μεταξύ άλλων τροποποιήθηκε το άρθρο 11.3. ως εξής: «Το συμβούλιο της Διοίκησης αποτελείται από τρία (3) μέλη, δύο διοριζόμενα από την και ένα από τη όπως και Αναπληρωτές τους. Δυνάμει του από 8 ης Ιανουαρίου 2010 ιδιωτικού συμφωνητικού μεταξύ των Μελών της Κοινοπραξίας, ως μέλη του Συμβουλίου της Διοίκησης έχουν οριστεί, με αόριστη διάρκεια: Ο κ., κάτοικος(.....), κάτοχος του ΑΔΤ με στοιχεία/20.01.2007/ΤΑ, ως Πρόεδρος, με αναπληρωτή του τον κ. (.....), κάτοχο του ΑΔΤ με στοιχεία». Στο άρθρο 16 στο οποίο δεν επήλθε τροποποίηση, ορίζονταν ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι βαρύνουσες την Κοινοπραξία δαπάνες εκτέλεσης όπως οι αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Σ.Δ. (Συμβουλίου Διοίκησης), του Διευθυντή του Έργου και του Αναπληρωτή του, του Εργοταξιάρχη και του Αναπληρωτή του.

Ι.4. Με την από 16.11.2011 τροποποίηση συμφωνητικού συστάσεως κοινοπραξίας και κωδικοποίηση καταστατικού, κατόπιν σχετικής αιτήσεως της, η οποία κατείχε το 100%

των μετοχών της, την οποία ρητά αποδέχθηκαν η, εξεδόθη η υπ' αριθ.,/14.10.2011 απόφαση του Διοικητικού Συμβουλίου του Κυρίου του Έργου με την οποία εγκρίθηκε η υποκατάσταση του μέλους της Αναδόχου Κοινοπραξίας «.....» (.....) από την «.....» (.....) και συνεπώς η εκτέλεση του Έργου από την Κοινοπραξία «.....». Στη συνέχεια τροποποιήθηκε η παράγραφος 14.2. του άρθρου 14 ως εξής: «.....»

Στο άρθρο 16 δεν επήλθε τροποποίηση και ορίζονταν, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι βαρύνουσες την Κοινοπραξία δαπάνες εκτέλεσης όπως οι αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Σ.Δ. (Συμβουλίου Διοίκησης), του Διευθυντή του Έργου και του Αναπληρωτή του, του Εργοταξιάρχη και του Αναπληρωτή του.

1.5. Με την από 01.10.2013 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ. (Συνεργάτη) με ΑΦΜ συμφωνήθηκαν τα ακόλουθα: α) Η κοινοπραξία (προσφεύγουσα) ανέθεσε στον “συνεργάτη” με την ιδιότητά του ως την επίβλεψη και την υποστήριξη (προμετρήσεις, επιμετρήσεις, συμμετοχή σε κοστολογήσεις για υποβολή προσφορών, σύνταξη λογαριασμών, κλπ) σε έργα που αναλαμβάνει η “εταιρεία”, τα οποία εκτελεί είτε απ’ ευθείας είτε μέσω Κοινοπραξιών ή Εταιρειών. β) Στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ των μερών και λόγω της φύσεως και της ιδιομορφίας του αντικειμένου των εργασιών της κοινοπραξίας, ο “συνεργάτης” θα παρείχε τις ανεξάρτητες υπηρεσίες του στα κεντρικά γραφεία της εταιρείας ή στα γραφεία των μελετητών, συμβούλων κλπ, στα εργοτάξια και γενικά οπουδήποτε απαιτηθεί για την εκπλήρωση των καθηκόντων του. Ο “συνεργάτης”, πλέον των ανωτέρω, ανέλαβε την υποχρέωση να συμμετέχει σε επιστημονικά συμβούλια και ομάδες εργασίας της “κοινοπραξίας”, καθώς επίσης και σε συσκέψεις, σε σχέση πάντοτε με το αντικείμενό του. γ) Η αμοιβή του “συνεργάτη” για τη συνολική απασχόλησή του συμφωνήθηκε ετησίως στο ποσό των 10.000,00 ευρώ. Η αμοιβή θα καταβαλλόταν τμηματικά και θα αποδεικνυόταν από την έκδοση από το “συνεργάτη” ΤΠΥ (τιμολογίου παροχής υπηρεσιών).

Με την από 02.01.2014 τροποποίηση ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ. (Συνεργάτη) με ΑΦΜ, τροποποιήθηκε η παράγραφος που αναφερόταν στην αμοιβή του “συνεργάτη” και ορίστηκε το ποσό των 60.000,00 ευρώ ετησίως.

Με την από 01.01.2017 τροποποίηση ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ. (Συνεργάτη) με ΑΦΜ, τροποποιήθηκε η παράγραφος που αναφερόταν στην αμοιβή του “συνεργάτη” και ορίστηκε το ποσό των 66.000,00 ευρώ ετησίως.

1.6. Με την από 01.14.2015 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ. (Συνεργάτη) με ΑΦΜ συμφωνήθηκαν τα ακόλουθα: α) Η κοινοπραξία (προσφεύγουσα) ανέθεσε στον “συνεργάτη” με την ιδιότητά του ως την υποστήριξη του έργου «..... – μελέτη, προμήθεια, μεταφορά, εγκατάσταση και θέση σε λειτουργία μονάδας Νο συνδυασμένου κύκλου, καθαρής ισχύος σε συνθήκες αναφοράς 811MW, με καύσιμο φυσικό αέριο. β) Στο πλαίσιο της συνεργασίας μεταξύ των μερών και λόγω της φύσεως και της ιδιομορφίας του αντικειμένου των εργασιών της κοινοπραξίας, ο “συνεργάτης” θα παρείχε τις ανεξάρτητες υπηρεσίες του στα κεντρικά γραφεία της εταιρείας ή στα γραφεία των μελετητών, συμβούλων κλπ, στα εργοτάξια και γενικά οπουδήποτε απαιτηθεί για την εκπλήρωση των καθηκόντων του. Ο “συνεργάτης”, πλέον των ανωτέρω, ανέλαβε την

υποχρέωση να συμμετέχει σε επιστημονικά συμβούλια και ομάδες εργασίας της “κοινοπραξίας”, καθώς επίσης και σε συσκέψεις, σε σχέση πάντοτε με το αντικείμενό του. γ) Η αμοιβή του “συνεργάτη” για τη συνολική απασχόλησή του συμφωνήθηκε ετησίως στο ποσό των 17.500,00 ευρώ. Η αμοιβή θα καταβαλλόταν τμηματικά και θα αποδεικνυόταν από την έκδοση από το “συνεργάτη” ΤΠΥ (τιμολογίου παροχής υπηρεσιών).

Ι.7. Με την από 30.06.2021 λύση σύμβασης παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ. (Συνεργάτη) με ΑΦΜ συμφωνήθηκε από κοινού η λύση του από 01.10.2013 ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής υπηρεσιών και τη λήξη των υποχρεώσεων και δικαιωμάτων που απορρέουν από αυτό αζημίως για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη.

Ι.8. Με την από 31.12.2021 λύση σύμβασης παροχής υπηρεσιών μεταξύ της προσφεύγουσας και του κ. (Συνεργάτη) με ΑΦΜ συμφωνήθηκε από κοινού η λύση του από 01.04.2015 ιδιωτικού συμφωνητικού παροχής υπηρεσιών και τη λήξη των υποχρεώσεων και δικαιωμάτων που απορρέουν από αυτό αζημίως για αμφότερα τα συμβαλλόμενα μέρη.

Ι.9. Κατόπιν της έκδοσης της υπ’ αριθ./22.03.2023 εντολής μερικού ελέγχου του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής το αρμόδιο τμήμα ελέγχου κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την με αριθμό πρωτοκόλλου/05.10.2022 γνωστοποίηση υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων με συνημμένη την εντολή ελέγχου. Την 23.05.2023 κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα ηλεκτρονικά η με αριθμό/23.05.2023 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων και στοιχείων. Η προσφεύγουσα παρέδωσε στον έλεγχο αντίγραφα των τηρούμενων λογιστικών αρχείων.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε η έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας των κάτωθι δαπανών που αφορούσαν σε αμοιβές που καταβλήθηκαν στον για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018 ως εξής:

Φορολογικό έτος 2017

α/α	Ονοματεπώνυμο	Αρ. Τιμολ./Ημερ	Ποσό	ΦΠΑ	Σύνολο
1		/23-6-2017	30.000,00	7.200,00	37.200,00
2		/31-07-2017	20.000,00	4.800,00	24.800,00
3		/14-12-2017	16.000,00	3.840,00	19.840,00
4		/27-03-2017	4.375,00	1.050,00	5.425,00
5		/30-6-2017	4.375,00	1.050,00	5.425,00
6		/28-09-2017	4.375,00	1.050,00	5.425,00
7		/22-12-2017	4.375,00	1.050,00	5.425,00
Σύνολο			83.500,00	20.040,00	103.540,00

Φορολογικό έτος 2018

α/α	Ονοματεπώνυμο	Αρ. Τιμολ./Ημερ	Ποσό	ΦΠΑ	Σύνολο
1		/29-06-2018	30.000,00	7.200,00	37.200,00
2		/11-12-2018	36.000,00	8.640,00	44.640,00
3		/30-03-2018	4.375,00	1.050,00	5.425,00
4		/29-06-2018	4.375,00	1.050,00	5.425,00
5		/28-09-2018	4.375,00	1.050,00	5.425,00

6		/27-12-2018	4.375,00	1.050,00	5.425,00
Σύνολο			83.500,00	20.040,00	103.540,00

Στη συνταχθείσα έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος αναγράφονταν τα εξής: «Οι παραπάνω δαπάνες δεν αποδείχθηκε ότι αποσκοπούσαν στην επίτευξη της δημιουργίας ή της αύξησης του εισοδήματος της ελεγχόμενης κοινοπραξίας καθότι το σύνολο του έργου εκτελέστηκε από τον Υπεργολάβο. Τα παραπάνω ποσά, μετά την ανάθεση του έργου (27.01.2010) από την Ανάδοχο, αποτελούν δαπάνες της Υπεργολάβου εταιρείας, όπως προβλέπεται στο άρθρο 16 (Δαπάνες έργου) του από 10.11.2009 καταστατικού σύστασης της Κοινοπραξίας. Στο άρθρο 16 του καταστατικού, Δαπάνες του Έργου, συμφωνείται μεταξύ των μελών της κοινοπραξίας: Άρθρο 16 Δαπάνες έργου. 16.1. Οι βαρύνουσες την Κοινοπραξία δαπάνες εκτέλεσης του Έργου, καθορίζονται ως ακολούθως, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά: 16.1.1. Οι δαπάνες για τα πάσης φύσεως υλικά και εξοπλισμό που θα ενσωματωθούν στο Έργο. 16.1.2. Οι δαπάνες πάσης φύσεως εργολαβιών, που έχουν σχέση με το Έργο. 16.1.3. Οι αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Σ.Δ., του Δντού/Εκπροσώπου και του Αναπληρωτή του, των Διαχειριστών και των αναπληρωτών τους, του Εργοταξιάρχη και του Αναπληρωτή του.»

Στη συνέχεια ο έλεγχος συνέταξε το υπ' αριθ./09.11.2023 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου των άρθρων 28 και 62 του ν. 4987/2022 το οποίο κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στις 10.11.2023, με συνημμένες πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018.

Επί του ανωτέρω σημειώματος η προσφεύγουσα κατέθεσε εμπρόθεσμα τις απόψεις της με το υπ' αριθ. πρωτ./30.11.2023 έγγραφο υπόμνημα, ισχυριζόμενη ότι οι επίμαχες δαπάνες αφενός πληρούσαν τις προϋποθέσεις έκπτωσης του άρθρου 22 του ν. 4172/2013, αφετέρου ήταν απαραίτητες για την υλοποίηση των συμβατικών δεσμεύσεων της έναντι του κύριου του Έργου.

Αναφορικά με τις δαπάνες που αφορούσαν στην αμοιβή του, η θέση του ελέγχου ήταν ότι αυτές δεν έπρεπε να εκπέσουν διότι εντάσσονταν στις δαπάνες του έργου του οποίου η εκτέλεση είχε ανατεθεί σε υπεργολάβο.

Αναφορικά με τις δαπάνες που αφορούσαν στην αμοιβή του, η θέση του ελέγχου ήταν ότι αυτές δεν έπρεπε να εκπέσουν καθώς αφορούσαν σε δραστηριότητα ξένη προς τη δραστηριότητα της κοινοπραξίας και συγκεκριμένα αφορούσαν την εταιρεία ΑΕ.

Συνακόλουθα συντάχθηκε η οικεία έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2017 & 2018 από την οποία προέκυψε ότι η προσφεύγουσα υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και εκδόθηκαν οι οριστικές διορθωτικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017 & 2018.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η οποία αφορά στα καταλογισθέντα στη φορολογία εισοδήματος ποσά, ζητά:

1. Να γίνει δεκτή η παρούσα ενδικοφανής προσφυγή.
2. Να ακυρωθεί και εξαφανισθεί, άλλως να μεταρρυθμισθεί η υπ' αριθ./21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ.

3. Να ακυρωθεί και εξαφανισθεί, άλλως να μεταρρυθμισθεί η υπ' αριθ./21.12.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ.

Προς επίρρωση των παραπάνω προβάλλει τον εξής λόγο:

ΜΟΝΑΔΙΚΟΣ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΣ ΛΟΓΟΣ. Εσφαλμένη ερμηνεία της διάταξης του άρθρου 22 ΚΦΕ: Παράνομη η μη αναγνώριση της έκπτωσης της δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της Κοινοπραξίας των αμοιβών των κ.κ.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 «Επαρκής αιτιολογία» του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του Κ.Δ.Δ. (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ.1 και 4 του άρθρου 171 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει) ορίζεται ότι:

«1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά.

4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη.».

Επειδή, τα αποτελέσματα του ελέγχου, ήτοι οι διαπιστώσεις των ελεγκτικών οργάνων, τα εξευρεθέντα, κρίσιμα στοιχεία και τα εξ αυτών συναγόμενα συμπεράσματα, καταγραφόμενα στην σχετική έκθεση ελέγχου, συνιστούν την αναγκαία αιτιολογία της πράξης (φύλλου ελέγχου), δια της οποίας επιβάλλονται μετά από έλεγχο οι φόροι, ως εκ τούτου δε, επιβάλλεται η πληρότητα της έκθεσης ελέγχου κατά τρόπο, δυνάμενο να στηρίξει και ενώπιον των φορολογικών Δικαστηρίων, σε περίπτωση προσφυγής σε αυτά, την εγγραφή.

Από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5.Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή, οι διατάξεις του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζουν ότι:

Άρθρο 21. 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.

...

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.

...

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους.

Άρθρο 22. Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. οι οποίες:

- α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της,
- β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση.
- γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.

Άρθρο 23. Μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν:

α) ...

...

ζ) ο φόρος εισοδήματος, συμπεριλαμβανομένων του τέλους επιτηδεύματος και των έκτακτων εισφορών, που επιβάλλεται για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., καθώς και ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) που αναλογεί σε μη εκπιπόμενες δαπάνες, εφόσον δεν είναι εκπεστέος ως Φ.Π.Α. εισροών, ...».

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟ ΜΟΝΑΔΙΚΟ ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 25 του Συντάγματος της Ελλάδας ορίζεται ότι:

Επειδή η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, στην υποβληθείσα από την προσφεύγουσα ενδικοφανή προσφυγή αναγράφονται μεταξύ άλλων και τα εξής:

«1. Στο πλαίσιο της διακήρυξης υπ' αριθ. - προκηρύχθηκε από την (στην συνέχεια «.....» ή «Κύριος του έργου») διαγωνισμός για την εκτέλεση του έργου (το «Έργο»).

2. Η κοινοπραξία μας (η «**Κοινοπραξία**») συστάθηκε με το από 10.11.2009 συμφωνητικό σύστασης κοινοπραξίας (**ΣΧΕΤ. 5**), προκειμένου να προβεί στην εκτέλεση του Έργου για την οποία είχε ήδη (αρχικώς ως ένωση προσώπων) ανακηρυχθεί ανάδοχος έργου δυνάμει της υπ' αριθ./25.8.2009 απόφασης του ΔΣ της Η Κοινοπραξία μας αρχικώς αποτελείτο από την εταιρεία «.....» (.....) και την εταιρεία «.....» (.....) ως μέλη. Εν συνεχεία, δυνάμει της από 16.11.2011 τροποποίησης συμφωνητικού σύστασης Κοινοπραξίας και κωδικοποίησης καταστατικού, αποφασίστηκε η υποκατάσταση του μέλους της αναδόχου Κοινοπραξίας από την και συνεπώς η εκτέλεση του έργου από την Κοινοπραξία (**ΣΧΕΤ. 6**).

3. Στο πλαίσιο της παραπάνω ανάθεσης συνάφθηκε η από 13.11.2009 σύμβαση μεταξύ της ΔΕΗ ως κυρίου του έργου και της Κοινοπραξίας ως αναδόχου (**ΣΧΕΤ. 7**).

4. Με το άρθρο 9 του από 10.11.2009 συμφωνητικού σύστασης κοινοπραξίας (**ΣΧΕΤ. 5**) προβλέφθηκε ότι το Έργο θα κατασκευαστεί κοινοπρακτικά. Επίσης, με το ίδιο άρθρο, δόθηκε η δυνατότητα υπεργολαβικής ανάθεσης του έργου από την Κοινοπραξία, με προτεραιότητα των μελών της Κοινοπραξίας έναντι τρίτων ως προς την επιλογή του υπεργολάβου του Έργου. Με τα άρθρα 10 έως 14 του ίδιου συμφωνητικού καθορίστηκαν τα όργανα της Κοινοπραξίας και τα καθήκοντά τους. Ειδικότερα, ορίστηκε ότι όργανα της Κοινοπραξίας θα είναι, μεταξύ άλλων, το Συμβούλιο Διοίκησης, ο Διευθυντής - Κοινός Εκπρόσωπος της Κοινοπραξίας έναντι του Κυρίου του Έργου και ο Εργοταξίαρχος του Έργου.

5. Στη συνέχεια, με την από 22.10.2010 τροποποίηση του συμφωνητικού συστάσεως κοινοπραξίας και κωδικοποίηση καταστατικού (**ΣΧΕΤ. 8**), ορίστηκε ως ο κ. (άρθρο 11.3 της από 22.10.2010 τροποποίησης), ενώ ορίστηκε ο κ. (άρθρο 12.1), ορίστηκαν δε οι κατ' ιδίαν αρμοδιότητες αυτών. Επιπλέον, ο κ. ορίστηκε για αόριστο διάστημα και ως του Έργου σύμφωνα με το άρθρο 14 της από 16.11.2011 τροποποίησης συμφωνητικού συστάσεως κοινοπραξίας και κωδικοποίησης καταστατικού (**ΣΧΕΤ. 6**).

6. Με τους κ.κ., η Κοινοπραξία μας σύναψε κατ' ιδίαν συμβάσεις παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών (**ΣΧΕΤ. 9 και 10**), οι οποίες νομίμως περιλήφθηκαν στην κατάσταση συμφωνητικών της Κοινοπραξίας μας (άρθρου 8 παρ. 16 Ν. 1882/1990) (**ΣΧΕΤ. 9 και 10**). Τα ως άνω πρόσωπα παρέμεναν στις παραπάνω θέσεις και κατά την διάρκεια των ελεγχόμενων ετών 2017 και 2018, οι δε συμβάσεις τους λύθηκαν το 2021 (**ΣΧΕΤ. 9 και 10**).

7. Αναφορικά με τις δαπάνες του Έργου, στο κοινοπρακτικό συμφωνητικό ορίστηκε ειδικώς ότι οι αμοιβές των καίριων διευθυντικών στελεχών της Κοινοπραξίας θα επιβαρύνουν την Κοινοπραξία. Ειδικότερα, στο κοινοπρακτικό συμφωνητικό ορίστηκε ότι «Οι βαρύνουσες την Κοινοπραξία δαπάνες εκτέλεσης του Έργου καθορίζονται ως ακολούθως, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά ... 16.1.3. Οι αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Σ.Δ. (ενν. του Συμβουλίου Διοίκησης), του Δ/ντού Έργου/Εκπροσώπου και του Αναπληρωτή του, του Διαχειριστού και των αναπληρωτών τους, του Εργοταξίαρχη και του Αναπληρωτή του» (βλ. άρθρο 16.1.3 **ΣΧΕΤ. 5, 6**). Σε αυτό το πλαίσιο, για τις υπηρεσίες των κ.κ. εκδόθηκαν κατά την ελεγχόμενη χρονική περίοδο τιμολόγια παροχής υπηρεσιών προς την Κοινοπραξία (**ΣΧΕΤ. 16α, 16β, 19α,**

19β), η οποία και κατάβαλε τις σχετικές δαπάνες (ΣΧΕΤ. 11α, 11β), εγγράφοντας συγχρόνως αυτές στα λογιστικά της βιβλία (ΣΧΕΤ. 12α, 12β).

8. Σημειωτέον ότι κατ' εφαρμογή της σχετικής δυνατότητας που παρείχε άρθρο 9 του Κοινοπρακτικού, δυνάμει των από 27.01.2010 και 19.05.2010 ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας (ΣΧΕΤ. 13, 14), η Κοινοπραξία μας ανέθεσε την εκτέλεση των εργασιών του Έργου, που αναλυτικώς αναφέρονται εκεί, στην εταιρεία Ειδικότερα, η Κοινοπραξία ανέθεσε στην ως υπεργολάβο (α) την «Μελέτη, Προμήθεια, Μεταφορά επί τόπου του Έργου, Εγκατάσταση και Θέση σε Λειτουργία δύο αεριοστροβίλων, εντός ατμοστροβίλου και τριών γεννητριών μετά των βοηθητικών τους, προμήθειας» και την «Μελέτη, Προμήθεια, Μεταφορά επιτόπου του Έργου, Εγκατάσταση και Θέση σε Λειτουργία δύο λεβήτων ανάκτησης θερμότητας και προμήθειας» (βλ. προσίμιο του από 27.01.2010 ιδιωτικού συμφωνητικού ανάθεσης υπεργολαβίας (ΣΧΕΤ. 13), καθώς και (β) την «Μελέτη, Προμήθεια, Μεταφορά επιτόπου του Έργου, Κατασκευή, Εγκατάσταση και Θέση σε Λειτουργία όλων των εγκαταστάσεων της Μονάδος Νο, συνδυασμένου κύκλου της» (βλ. προσίμιο του από 19.05.2010 ιδιωτικού συμφωνητικού ανάθεσης υπεργολαβίας (ΣΧΕΤ. 14), όπως οι παραπάνω εργασίες αναφέρονται αναλυτικά στα αντίστοιχα παραρτήματα των ως άνω συμφωνητικών.

9. Στο πλαίσιο των παραπάνω ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας, η ανάθεση της εκτέλεσης των εργασιών στην συμφωνήθηκε με υπεργολαβικό ανταλλάγμα την πληρωμή ποσοστού 98% του συμφωνηθέντος ανταλλάγματος μεταξύ της Κοινοπραξίας και του Κυρίου του έργου (άρθρο 3 των από 27.01.2010 και 19.05.2010 ιδιωτικών συμφωνητικών ανάθεσης υπεργολαβίας (ΣΧΕΤ. 13, 14). Πιο συγκεκριμένα, η ανάλυση του υπεργολαβικού ανταλλάγματος περιλαμβάνεται στο Παράρτημα Α του ως άνω από 27.01.2010 ιδιωτικού συμφωνητικού ανάθεσης υπεργολαβίας, όπου παρατίθενται οι τιμές μονάδος εκτέλεσης του Έργου. Με το ως άνω ιδιωτικό συμφωνητικό (όρος 3) προβλέπεται ότι «Στις τιμές μονάδος εργασιών ή και υλικών συμπεριλαμβάνονται όλες οι δαπάνες έμμεσες και άμεσες για την πλήρη, άρτια και σύμφωνη με τους κανόνες της τέχνης εκτέλεση των εργασιών δηλαδή ενδεικτικά και όχι περιοριστικά αξία ημερομισθίων, ασφαλιστικών εισφορών, υλικών, μικροϋλικών, αναλωσίμων, μεταφορικών, δασμών, φόρων κ.λπ., καθώς και ποσοστό για γενικά έξοδα και όφελος Υπεργολάβου.

10. Ωστόσο, η Κοινοπραξία συμφωνήθηκε να διατηρεί, την απόλυτη εποπτεία της καλής εκτέλεσης του Έργου απέναντι στον Κύριο του Έργου. Πιο συγκεκριμένα, σύμφωνα με ρητό όρο των συμφωνητικών υπεργολαβίας, η υπεργολάβος ήταν υποχρεωμένη να εκτελέσει το Έργο μόνο υπό τον έλεγχο και σύμφωνα με τις κατευθύνσεις της αναδόχου.

Συγκεκριμένα, σύμφωνα με τον όρο 1.4 των ανωτέρω συμφωνητικών υπεργολαβίας «Ο Εργοδότης (δηλαδή η Κοινοπραξία, διατηρεί το απόλυτο δικαίωμα του ελέγχου της εργασίας που εκτελεί ο Υπεργολάβος (δηλαδή η), από άποψη ποιότητας, ακρίβειας εφαρμογής κλπ., ο δε Υπεργολάβος υποχρεούται στην άμεση αποξήλωση και ανακατασκευή των κακότεχνων τμημάτων του έργου εφ' όσον του δοθεί σχετική εντολή από τον Εργοδότη.

Ανάδοχος του Έργου: Όπως επαναλαμβάνεται στο ιστορικό της παρούσας, η Κοινοπραξία είχε επιλεγεί ως ανάδοχος του Έργου από την στο πλαίσιο της υπ' αριθ. υπ' αριθ. - διακήρυξης, σε συνέχεια της οποίας συνάφθηκε η από 13.11.2009 σύμβαση μεταξύ της Κοινοπραξίας και της (ΣΧΕΤ. 7). Αυτό σημαίνει ότι μόνον η Κοινοπραξία είχε

άμεση συμβατική σχέση με τον Κύριο του Έργου, επικοινωνία και επαφή με αυτόν, καθώς και συμβατική ευθύνη για την ορθή εκτέλεση του Έργου σύμφωνα με τα συμφωνημένα.

Ευθύνη καλής εκτέλεσης του Έργου: Η ουδεμία συμβατική σχέση είχε με την **Υπεργολάβο εταιρεία: αποκλειστική ευθύνη έναντι της για την καλή εκτέλεση του Έργου είχε η ανάδοχος Κοινοπραξία.** Η Κοινοπραξία διατήρησε εξ ολοκλήρου την ευθύνη της καλής και άρτιας εκτέλεσης του Έργου απέναντι στην Αυτό προκύπτει τόσο από την από 13.11.2009 σύμβαση με την (ΣΧΕΤ. 7), σύμφωνα με την οποία «Με τη Σύμβαση αυτή η Επιχείρηση (ενν. η) αναθέτει και ο Ανάδοχος (ενν. η Κοινοπραξία) αναλαμβάνει την υποχρέωση να προβεί στην έγκαιρη, έντεχνη, άρτια, οικονομική και ασφαλή εκτέλεση του Έργου» (βλ. άρθρο 2 παρ. 11 της σύμβασης με την) και «Ο Ανάδοχος ως Εγγύηση Καλής Εκτέλεσης κατέθεσε στην Επιχείρηση σήμερα την Εγγυητική Επιστολή με αριθμό ...» (βλ. άρθρο 7 παρ. 1 της σύμβασης με την). Επιπλέον, το παραπάνω προκύπτει και από τον όρο 1.4 των συμφωνητικών υπερβολαβίας (ΣΧΕΤ. 13, 14), σύμφωνα με τα οποία «Ο Εργοδότης (δηλαδή η Κοινοπραξία) διατηρεί το απόλυτο δικαίωμα του ελέγχου της εργασίας που εκτελεί ο Υπεργολάβος (δηλαδή η), από άποψη ποιότητας, ακρίβειας εφαρμογής κλπ., ο δε Υπεργολάβος υποχρεούται στην άμεση αποξήλωση και ανακατασκευή των κακότεχνων τμημάτων του έργου εφ' όσον του δοθεί σχετική εντολή από τον Εργοδότη».

Επομένως, σύμφωνα με τα παραπάνω, παρά την υπερβολαβική ανάθεση της εκτέλεσης του Έργου στην , η Κοινοπραξία είχε, ως ανάδοχος του Έργου, την ευθύνη για τον απόλυτο έλεγχο των εργασιών που εκτελούσε η υπερβολάβος εταιρεία απέναντι στον Κύριο του έργου - έλεγχο που ασκούσε επί καθημερινής βάσεως ο κ. - και κατά συνέπεια την απόλυτη εποπτεία της καλής εκτέλεσης του Έργου απέναντι στον Κύριο του Έργου, καθώς και την εξ ολοκλήρου ευθύνη σε περίπτωση της μη άρτιας ή της μη σύμφωνης με τις αναληφθείσες απέναντι στην υποχρεώσεις ολοκλήρωσης του Έργου.

Ο κ. : Ο κύριος είχε ορισθεί ως (βλ. άρθρο 11.3 της από 22.10.2010 τροποποίησης του συμφωνητικού συστάσεως, ΣΧΕΤ. 8), θέση την οποία διατήρησε και κατά τα κρίσιμα έτη 2017 και 2018. Όπως προκύπτει από τα παραπάνω αναλυτικώς περιγραφόμενα, ο κύριος είχε άμεση σχέση με την εκτέλεση του Έργου καθώς, υπό την παραπάνω ιδιότητά του, κατείχε καίρια διευθυντική θέση στην ανάδοχο Κοινοπραξία, ήλεγχε και επιτηρούσε την καθημερινή εκτέλεση των επιμέρους εργασιών, λάμβανε αποφάσεις σχετικά με τα υπόλοιπα στρατηγικά πρόσωπα της Κοινοπραξίας, συνέτασσε λογαριασμούς για τις επιμέρους πληρωμές από τον Κύριο του έργου (βλ. καθήκοντα Προέδρου του Συμβουλίου Διοίκησης σύμφωνα με τα άρθρα 11.1 και 11.2 του κοινοπρακτικού συμφωνητικού, ΣΧΕΤ. 5).

Συνεπώς, επρόκειτο για ένα πρόσωπο του οποίου η θέση και τα καθημερινά καθήκοντα ήταν άρρηκτα συνδεδεμένα με την Κοινοπραξία, την εκτέλεση του Έργου και την πρόοδο των εργασιών, ο ρόλος του εξασφάλιζε την καλή και άρτια εκτέλεση του Έργου, τις εγγυήσεις καλής εκτέλεσης που η Κοινοπραξία είχε αναλάβει απέναντι στον Κύριο του Έργου, την παράδοση των επιμέρους τμημάτων του εντός των συμφωνημένων χρονοδιαγραμμάτων, κλπ. Δεδομένης της ιδιότητας της Κοινοπραξίας ως αναδόχου του Έργου, των υποχρεώσεων της καλής εκτέλεσης που είχε αναλάβει συμβατικά απέναντι στην και της αποκλειστικής ευθύνης της Κοινοπραξίας απέναντι στην , ανεξαρτήτως της εργολαβικής ανάθεσης του Έργου, ο ρόλος του κ. αδιαμφισβήτητα διασφάλιζε το συμφέρον της Κοινοπραξίας υπό την έννοια της εξυπηρέτησης του σκοπού της με την ορθή, άρτια και σύμφωνη με τις συμβατικές υποχρεώσεις της εκτέλεση του Έργου.

Συμβατική σχέση με την Κοινοπραξία: Ο κύριος είχε άμεση συμβατική σχέση με την Κοινοπραξία δυνάμει συμβάσεων παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών που είχε συνάψει μαζί του η Κοινοπραξία (ΣΧΕΤ. 9). Σύμφωνα με αυτές τις συμβάσεις, η Κοινοπραξία είχε αναλάβει το κόστος των συμφωνηθεισών αμοιβών του κ. (βλ. όρο 4 της από 01.10.2013 σύμβασης).

Κατανομή του κόστους αμοιβής σύμφωνα με το κοινοπρακτικό σύμφωνο: Πέρα από τη σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της Κοινοπραξίας και του κ., και το ίδιο το συμφωνητικό σύστασης του κοινοπρακτικού αναφέρει ως «βαρύνουσες την Κοινοπραξία δαπάνες εκτέλεσης του Έργου» τις «αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Σ.Δ. (ενν. του Συμβουλίου Διοίκησης) του Δ/ντού Έργου/Εκπροσώπου και του Αναπληρωτή του, του Διαχειριστού και των αναπληρωτών τους, του Εργοταξιάρχη και του Αναπληρωτή του» (βλ. άρθρο 16.1.3 ΣΧΕΤ. 5).

Αντιθέτως, στη σύμβαση ανάθεσης υπεργολαβίας και ειδικότερα στην ανάλυση του υπεργολαβικού ανταλλάγματος σε όφελος της υπεργολάβου εταιρείας δεν περιλήφθηκε ως μέρος του υπεργολαβικού ανταλλάγματος η αμοιβή των μελών του Συμβουλίου Διοίκησης της Κοινοπραξίας. Ως εκ τούτου δεν μπορούν να γίνουν αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του φορολογικού ελέγχου σχετικά με την επιβάρυνση της υπεργολάβου κατά τα ποσά των κρίσιμων αμοιβών (βλ. ανάλυση υπεργολαβικού ανταλλάγματος στο Παράρτημα Α της σύμβασης ανάθεσης υπεργολαβίας, ΣΧΕΤ. 13).

Επιπλέον, και εν τοις πράγμασι, δεν υφίσταται κίνδυνος διπλής έκπτωσης της ίδιας δαπάνης, καθώς η υπεργολάβος δεν εξέπεσε τις δαπάνες αμοιβών του κ. καθώς ουδέποτε αυτές επανατιμολογήθηκαν από την Κοινοπραξία μας σε αυτήν, ούτε άλλωστε η διέθετε κατάλληλα δικαιολογητικά τιμολόγια προκειμένου να εκπέσει τις σχετικές δαπάνες.

Στα καθήκοντα του κ. περιλήφθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 12.3 της ως άνω τροποποίησης συμφωνητικού τα εξής: «12.3.1 Η πλήρης εκπροσώπηση της Κοινοπραξίας απέναντι στη στα πλαίσια εκτέλεσης του Έργου, 12.3.2 Η εκτέλεση των αποφάσεων του Σ.Δ. (ενν. του Συμβουλίου Διοίκησης), 12.3.3 Η τεχνική Διεύθυνση των εργασιών εκτέλεσης του Έργου, ... 12.3.5 Ο συντονισμός των μελετών του Έργου, ... 12.5 Η υπογραφή των τυχόν συμπληρωματικών συμβάσεων με τη, που ενδεχομένως απαιτηθούν κατά την εκτέλεση του Έργου. ... 16.2 Τα τιμολόγια και παραστατικά πληρωμών ελέγχονται και μονογράφονται από τον Διευθυντή του Έργου ή/και τον Αναπληρωτή του ... 12.5 Η υπογραφή των τυχόν συμπληρωματικών συμβάσεων με τη, που ενδεχομένως απαιτηθούν κατά την εκτέλεση του Έργου ...».

Επιπλέον, σύμφωνα με το άρθρο 14 της από 16.11.2011 τροποποίησης του συμφωνητικού συστάσεως κοινοπραξίας και κωδικοποίησης καταστατικού (ΣΧΕΤ. 6), ο κύριος ορίσθηκε για αόριστο διάστημα και ως, δηλαδή ως όργανο της Κοινοπραξίας που έχει την ευθύνη της επί τόπου τεχνικής υλοποίησης του Έργου. Ως επιμέρους καθήκοντα του ανατέθηκαν μεταξύ άλλων «14.4.1 Η Τεχνική Διεύθυνση των εργασιών εκτέλεσης επί τόπου του Έργου, ... 14.4.4 Η επιμελητεία και το πλαίσιο εφαρμογής του ποιοτικού ελέγχου του Έργου», κλπ.

Στο πλαίσιο των παραπάνω αναφερόμενων στο κοινοπρακτικό, συνάφθηκε μεταξύ της Κοινοπραξίας και του κ. η από 01.04.2015 σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών (ΣΧΕΤ. 10), η οποία περιλήφθηκε και στις οικείες τριμηνιαίες καταστάσεις συμφωνητικών της Κοινοπραξίας (ΣΧΕΤ. 10). Σύμφωνα με την εν λόγω σύμβαση ως καθήκοντα του κύριου ορίσθηκαν η «υποστήριξη του έργου «..... - μελέτη, προμήθεια,

μεταφορά, εγκατάσταση και θέση σε λειτουργία μονάδας Νο 5 συνδυασμένου κύκλου, καθαρής ισχύος σε συνθήκες αναφοράς 811MW, με καύσιμο φυσικό αέριο».

Μάλιστα, στα βασικά καθήκοντα του κύριου ήταν και η τακτική διαχείριση των πληρωμών της Κοινοπραξίας από τον Κύριο του Έργου. Αυτό αποδεικνύεται από τον έλεγχο και την υπογραφή των πιστοποιήσεων εργασιών για τις πληρωμές της αναδόχου Κοινοπραξίας από την κατόπιν της σταδιακής ολοκλήρωσης και ελέγχου των εργασιών του Έργου (βλ. ενδεικτικώς ΣΧΕΤ. 17), καθώς επίσης και από την αποστολή των σχετικών τιμολογίων παροχής υπηρεσιών της Κοινοπραξίας προς την για την πληρωμή της αναδόχου Κοινοπραξίας (βλ. ενδεικτικώς ΣΧΕΤ. 18).

Για τις παραπάνω υπηρεσίες που προσέφερε ο κ. στην Κοινοπραξία μας σύμφωνα με την παραπάνω σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών και τους ειδικότερους όρους της, εκδόθηκαν προς την τελευταία τα εξής τιμολόγια παροχής υπηρεσιών, κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2017: (α) το υπ' αριθ. /27.03.2017, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050, (β) το υπ' αριθ. /30.06.2017, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050, (γ) το υπ' αριθ. /28.09.2017, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050, και (δ) το υπ' αριθ. /22.12.2017, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050 (ΣΧΕΤ. 19α), και κατά την διάρκεια του φορολογικού έτους 2018: (ε) το υπ' αριθ. /30.03.2018, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050, (στ) το υπ' αριθ. /29.06.2018, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050, (ζ) το υπ' αριθ. /28.09.2018, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050 και (η) το υπ' αριθ. /27.12.2018, καθαρής αξίας €4.375 πλέον ΦΠΑ €1.050 (ΣΧΕΤ. 19β). Η Κοινοπραξία μας εξόφλησε τα ως άνω τιμολόγια παροχής υπηρεσιών (ΣΧΕΤ. 11β) και καταχώρισε τις παραπάνω δαπάνες στα λογιστικά βιβλία (ΣΧΕΤ. 12β).

Κατανομή του κόστους αμοιβής σύμφωνα με το κοινοπρακτικό σύμφωνο: Πέρα από την σύμβαση παροχής υπηρεσιών μεταξύ της Κοινοπραξίας και του κ., και το ίδιο το συμφωνητικό σύστασης του κοινοπρακτικού αναφέρει ως «βαρύνουσα την Κοινοπραξία δαπάνες εκτέλεσης του Έργου» τις «αμοιβές και αποζημιώσεις των μελών του Σ.Δ. (ενν. του Συμβουλίου Διοίκησης), του και του» (βλ. άρθρο 16.1.3 ΣΧΕΤ. 5). Αντιθέτως, στη σύμβαση ανάθεσης υπεργολαβίας, στην ανάλυση του υπεργολαβικού ανταλλάγματος σε όφελος της υπεργολάβου εταιρείας δεν περιλήφθηκε ως μέρος του υπεργολαβικού ανταλλάγματος η αμοιβή των παραπάνω προσώπων, ώστε να μπορεί να γίνουν αποδεκτοί οι ισχυρισμοί του φορολογικού ελέγχου σχετικά με την επιβάρυνση της υπεργολάβου κατά τα ποσά των κρίσιμων αμοιβών (βλ. ανάλυση υπεργολαβικού ανταλλάγματος στο Παράρτημα Α της σύμβασης ανάθεσης υπεργολαβίας, ΣΧΕΤ. 13).»

Επειδή, οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας επαληθεύονται πλήρως από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης και τα όσα αναλυτικά αναγράφονται στις παραγράφους Ι.1., Ι.2., Ι.5. & Ι.6. ανωτέρω.

Επειδή, εσφαλμένα ο έλεγχος στην από 21.12.2023 έκθεσή του οδηγήθηκε στο συμπέρασμα περί μη έκπτωσης των επίμαχων δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας, καθώς αποδεικνύεται η πλήρωση των προϋποθέσεων του άρθρου 22 περ. α' του ν. 4172/2013 για τη έκπτωσή τους.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας είναι βάσιμοι, απόλυτα τεκμηριωμένοι και επομένως γίνονται δεκτοί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με αριθμό πρωτοκόλλου/19.01.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΑΕ», ΑΦΜ και την ακύρωση: α) της υπ' αριθ./21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, β) της υπ' αριθ./21.12.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2017

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/2023 0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2017				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ				
ΖΗΜΙΑ	286.275,84	202.775,84	286.275,84	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	6.648,15	6.648,15	6.648,15	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	5.048,15	5.048,15	5.048,15	0,00

Φορολογικό έτος 2018

Οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/2023 0,00

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018				
ΑΝΑΛΥΣΗ	ΔΗΛΩΣΗΣ	ΕΛΕΓΧΟΥ	Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ				
ΖΗΜΙΑ	332.997,64	165.997,64	332.997,64	0,00
ΠΙΣΤΩΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ	5.686,72	5.686,72	5.686,72	0,00
ΧΡΕΩΣΤΙΚΟ ΠΟΣΟ ΦΟΡΟΥ				
ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗ ΦΟΡΟΥ				
ΤΕΛΟΣ ΕΠΙΤΗΔΕΥΜΑΤΟΣ	1.600,00	1.600,00	1.600,00	0,00
ΠΡΟΣΤΙΜΟ ΑΡ. 58 Κ.Φ.Δ. ΛΟΓΩ ΑΝΑΚΡΙΒΕΙΑΣ/ΜΗ ΔΗΛΩΣΗΣ				
ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΥ ΓΙΑ ΕΠΙΣΤΡΟΦΗ	4.086,72	4.086,72	4.086,72	0,00

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

Ακριβές αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.