

Η

ΑΡΧΗ ΕΞΕΤΑΣΗΣ ΠΡΟΔΙΚΑΣΤΙΚΩΝ ΠΡΟΣΦΥΓΩΝ

6ο ΚΛΙΜΑΚΙΟ

Συνήλθε στην έδρα της την 20^η Αυγούστου 2021 με την εξής σύνθεση:
Χρυσάνθη Ζαράρη Πρόεδρος, Ιωάννα Θεμελή Εισηγήτρια και Μαργαρίτα Κανάβα, Μέλη.

Για να εξετάσει την από 13.07.2021 με Γενικό Αριθμό Κατάθεσης (ΓΑΚ) ΑΕΠΠ 1409/14.7.2021 Προδικαστική Προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, όπως εκπροσωπείται νόμιμα.

Κατά του (εφεξής αναθέτουσα αρχή), όπως εκπροσωπείται νόμιμα,
και

Κατά της παρεμβαίνουσας εταιρείας με την επωνυμία ... και τον διακριτικό τίτλο, όπως εκπροσωπείται νόμιμα.

Με την προδικαστική προσφυγή, η προσφεύγουσα αιτείται να ακυρωθεί η με αριθ. πρωτ. 22969 ΕΞ 2021 07-07-2021 απόφαση της αναθέτουσας αρχής, που ελήφθη στα πλαίσια του διεθνή, επαναληπτικού, ηλεκτρονικού, ανοικτού διαγωνισμού, για την παροχή υπηρεσιών φύλαξης, για την κάλυψη των αναγκών των κτηριακών εγκαταστάσεων Β1 και Β2 της ... του ..., για χρονικό διάστημα δύο (2) ετών και με δικαίωμα προαίρεσης, συνολικής προϋπολογισθείσας δαπάνης 634.645,16 ευρώ, χωρίς Φ.Π.Α. και χωρίς το δικαίωμα προαίρεσης (CPV ...) και κριτήριο κατακύρωσης την πλέον συμφέρουσα από οικονομική άποψη προσφορά μόνο βάσει τιμής (ΚΗΜΔΗΣ ..., ΕΣΗΔΗΣ ..., ημερομηνία αποστολής της προκήρυξης για δημοσίευση στην ΕΕΕΕ 1-3-2021), κατά το μέρος που απορρίφθηκε η προσφορά της προσφεύγουσας.

Η παρεμβαίνουσα αιτείται την απόρριψη της προσφυγής και εν τοις

πράγμασιν, την διατήρηση της ισχύος της προσβαλλόμενης απόφασης.

Η συζήτηση άρχισε αφού άκουσε την Εισηγήτρια Ιωάννα Θεμελή

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφτηκε κατά τον Νόμο

1. Επειδή για την άσκηση της προσφυγής έχει καταβληθεί και δεσμευτεί το νόμιμο παράβολο σύμφωνα με τα άρθρα 363 του ν. 4412/2016 και 5 του Π.Δ. 39/2017, ποσού 3.174 ευρώ, υπολογιζόμενη με βάση την προυπολογιζόμενη αξία της σύμβασης χωρίς ΦΠΑ και χωρίς δικαίωμα προαίρεσης (βλ. ηλεκτρονικό παράβολο με κωδικό ..., και το από 16-7-2021 υπηρεσιακό ηλεκτρονικό μήνυμα του αρμόδιου υπαλλήλου ΑΕΠΠ). Σχετικά είναι απορριπτέος ο ισχυρισμός της αναθέτουσας αρχής στις απόψεις της ισχυρίζεται ότι η προσφυγή έχει ασκηθεί απαραδέκτως διότι έχει κατατεθεί παράβολο υπολογιζόμενο επί της εκτιμώμενης αξίας της σύμβασης χωρίς να συνυπολογισθεί η εκτιμώμενη αξία του δικαιώματος προαίρεσης. Και τούτο διότι το ποσό του παραβόλου υπολογίζεται με βάση τον προϋπολογισμό της σύμβασης, μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ και δικαιώματος προαίρεσης. Ειδικότερα, ενώ η έννοια της *εκτιμώμενης* αξίας της σύμβασης του άρθρου 6 του ν. 4412/2016 περιλαμβάνει και το δικαίωμα προαίρεσης ή παράτασης υπέρ της αναθέτουσας αρχής, αλλά όμως τούτο δεν συσχετίζεται με το ποσόν αναφοράς του παραβόλου της προσφυγής, αλλά προβλέπεται μόνον προκειμένου να εκτιμηθεί εάν η εν λόγω σύμβαση εμπίπτει ή όχι στα κατώτατα όρια εφαρμογής της Οδηγίας 2014/24/ΕΕ σύμφωνα με το άρθ. 5 του Ν. 4412/2016 (βλ. και ΔΕφΑθ 262/2014, 512/2014). Αντιθέτως, ως έχει παγίως κριθεί, για τον υπολογισμό του οφειλόμενου παραβόλου προδικαστικής προσφυγής, λαμβάνεται υπ' όψιν η προϋπολογισθείσα δαπάνη συμβάσεως, στην ανάθεση της οποίας αποβλέπει πράγματι η διαγωνιστική διαδικασία, χωρίς να συμπεριλαμβάνεται η δαπάνη της ενδεχόμενης επέκτασης της συμβάσεως, η οποία (επέκταση) επαφίεται στη διακριτική ευχέρεια της αναθέτουσας αρχής, υπό τη μορφή δικαιώματος προαίρεσεως, και, ως εκ τούτου, είναι αβέβαιο εάν θα ασκηθεί ή όχι το δικαίωμα αυτό (ΣτΕ ΑΣΦ 10/2017, 187/2017, 319, 182/2019, ΔΕφΘεσ/νίκης

N58/2019, ΔΕΦΑΘ 16/2020 επί της απόφασης 1296/2019 του 8ου Κλιμακίου ΑΕΠΠ). Ως εκ τούτου, και δεδομένου ότι σύμφωνα με τον όρο 1.3 της διακήρυξης προβλέπεται σαφές -και μη αμφισβητούμενο- δικαίωμα προαίρεσης υπέρ της αναθέτουσας αρχής και κατά την κρίση της και δη μονομερές δικαίωμα παράτασης της σύμβασης επί έξι μήνες για το Τμήμα 1 και ενός έτους για το Τμήμα 2 της σύμβασης, είναι απορριπτέος ως αβάσιμος ο ισχυρισμός της αναθέτουσας αρχής, διότι η προσφεύγουσα έχει καταβάλει το ορθό ποσόν παραβόλου επί τη βάση του προϋπολογισμού της προμήθειας άνευ ΦΠΑ και άνευ συνυπολογισμού του προβλεπόμενου ποσού του δικαιώματος προαίρεσης.

2. Επειδή, στο πλαίσιο της διαγωνιστικής διαδικασίας που εμπίπτει στην αρμοδιότητα της ΑΕΠΠ καθ' ύλην και κατά χρόνο λόγω προυπολογιζόμενης αξίας της προμήθειας και χρόνου αποστολής της της προκήρυξης για δημοσίευση στο Συμπλήρωμα της ΕΕΕΕ, εμπροθέσμως προσηκόντως και μετ' εννόμου συμφέροντος ασκήθηκε με ανάρτηση στον ηλεκτρονικό τόπο του διαγωνισμού την 13-7-2021 η υπό κρίση προσφυγή κατά της προσβαλλόμενης απόφασης που κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα την 9-7-2021, και είναι εκτελεστή πράξη περάτωσης σταδίων δικαιολογητικών συμμετοχής-τεχνικών-οικονομικών προσφορών. Περαιτέρω εμπροθέσμως, προσηκόντως και με προφανές έννομο συμφέρον ασκήθηκε εντός της 10ήμερης αποκλειστικής νόμιμης προθεσμίας, την 23-7-2021 η υπό κρίση παρέμβαση, της ανακηρυχθείσας προσωρινής αναδόχου παρεμβαίνουσας, με ανάρτηση στο ΕΣΗΔΗΣ, δεδομένου ότι η προσφυγή κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην παρεμβαίνουσα την 14-7-2021 (365 παρ. 1, 362 παρ. 3 του ν. 4412/2016 και άρθ. 9 παρ. 1 α του ΠΔ 39/2017). Η αναθέτουσα αρχή εμπροθέσμως εντός της προβλεπόμενης 15 ήμερης αποκλειστικής προθεσμίας από την άσκηση της προσφυγής, και προσηκόντως με ανάρτηση στο ΕΣΗΔΗΣ, γνωστοποίησε τις απόψεις της επί της προσφυγής την 28-7-2021, σύμφωνα με το άρθ. 365 παρ. 1 περ. β) του ν. 4412/2016.

3. Επειδή με την υπό εξέταση προσφυγή της κατά της απόρριψης της οικονομικής της προσφοράς η προσφεύγουσα, με προφανές έννομο συμφέρον στρέφεται κατά του αποκλεισμού της από τον διαγωνισμό, δεδομένου μάλιστα ότι η οικονομική της προσφορά συνολικού ύψους

597.025,86 είναι η χαμηλότερη υποβληθείσα προσφορά, και συνεπώς θεμελιώνει άμεσα προσδοκία ανάθεσης της σύμβασης, σε περίπτωση ευδοκίμησης της προσφυγής. Ειδικότερα η προσφεύγουσα επικαλούμενη το άρθ. 64 του ν. 4172/2013 περί παρακράτησης φόρου εισοδήματος 8%, τους όρους 2.4.4, 5.1.2, της διακήρυξης, αποφάσεις των Δικαστηρίων, ισχυρίζεται ότι παρά τον νόμο και τους όρους της διακήρυξης απορρίφθηκε η προσφορά της με την εσφαλμένη αιτιολογία ότι δεν περιέλαβε στην οικονομική της προσφορά την παρακράτηση 8% του φόρου εισοδήματος επί του εργολαβικού ανταλλάγματος, διότι « Κατά την ορθή ερμηνεία της διακήρυξης και του εφαρμοστέου νομικού πλαισίου δεν υπήρχε υποχρέωση ρητού (επιπρόσθετου) συνυπολογισμού στην οικονομική προσφορά μας της προβλεπόμενης εκ του άρθρου 64 του ν. 4172/2013 παρακράτησης φόρου ποσοστού 8%, στο μέτρο που η συγκεκριμένη παρακράτηση ήδη περιλαμβάνεται στην προσφορά μας, όπως άλλωστε έχει κριθεί με τις πλέον πρόσφατες δικαστικές αποφάσεις επί του συγκεκριμένου ζητήματος... Από την ανωτέρω γραμματική διατύπωση των άρθρων της Διακήρυξης ρητά συνάγεται ότι η παρακράτηση φόρου 8% ΔΕΝ περιλαμβάνεται στις περιοριστικά αναφερόμενες «κρατήσεις», οι οποίες πρέπει να υπολογίζονται στην τιμή της οικονομικής προσφοράς. Αντίθετα, το 8% είναι ποσοστό του επιβαλλόμενου φόρου εισοδήματος, το οποίο σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου και την ως άνω διάταξη της Διακήρυξης, παρακρατείται κατά την πληρωμή, δηλαδή αποτελεί προκαταβολή φόρου εισοδήματος που επιστρέφεται, και άρα από τη διατύπωση της Διακήρυξης δεν δύναται να δημιουργηθεί σύγχυση ώστε να μπορεί να θεωρηθεί ότι η παρακράτηση φόρου 8% συνιστά «κράτηση» υπέρ τρίτων. Άλλωστε, για τα ποσοστά που η αναθέτουσα αρχή θέλησε να περιλάβει στις κρατήσεις υπέρ τρίτων, φρόντισε να κατονομάσει ρητά αυτά με τον όρο «κράτηση» (δηλαδή τα εξής: 0,07% Υπέρ της Ενιαίας Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Συμβάσεων και 0,06% Υπέρ της Αρχής Εξέτασης Προδικαστικών Προσφυγών και τα αντίστοιχα χαρτόσημα 3% και στην επ' αυτού εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%), και συνεπώς αυτά υπολογίζονται απαραίτητως στην οικονομική προσφορά, διότι παρακρατούνται και δεν επιστρέφονται στην εταιρία. Η αναφορά ότι «Με κάθε πληρωμή θα γίνεται η προβλεπόμενη από την κείμενη νομοθεσία παρακράτηση 8% επί του καθαρού

ποσού», ξεχωριστά και διακριτά από τις κρατήσεις που βαρύνουν τον ανάδοχο, έχει ως σκοπό να επισημάνει την ενέργεια της παρακράτησης του ποσοστού 8% του φόρου κατά το στάδιο της πληρωμής του τιμολογίου του αναδόχου και σε καμία περίπτωση δεν εξομοιώνει την εν λόγω παρακράτηση με τις κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων.... Πέραν των ανωτέρω, η παρακράτηση φόρου εισοδήματος 8% δεν συνιστά εκ της φύσεως της κράτηση υπέρ τρίτου ούτε επιβάρυνση υπό την έννοια που αναφέρεται στη Διακήρυξη. Το άρθρο 64 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), αναφέρεται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος και όχι σε κράτηση υπέρ τρίτου. Η διαφορά της παρακράτησης φόρου εισοδήματος 8% με τις κρατήσεις υπέρ τρίτων είναι μείζονος σημασίας, καθώς οι κρατήσεις υπέρ τρίτων είναι πραγματικό κόστος του αναδόχου της σύμβασης ενώ η παρακράτηση φόρου εισοδήματος δεν αποτελεί κόστος, αλλά προκαταβολή φόρου εισοδήματος, η οποία επιστρέφεται. Ειδικότερα, όπως είναι γνωστό, σε περίπτωση που κατά την εκκαθάριση του φόρου εισοδήματος προκύψει μικρότερος ή καθόλου φόρος, ο παρακρατηθείς φόρος επιστρέφεται ή συμψηφίζεται με άλλες οφειλές του φορολογικού υποκειμένου. Ενόψει, όμως, της αυτοτέλειας κάθε διαγωνισμού είναι σαφές ότι η συγκεκριμένη παρακράτηση 8% επιστρέφεται στην εταιρία μας και επομένως η εκτέλεση του παρόντος έργου δεν είναι σε καμία περίπτωση ζημιογόνος. Είναι δε αδιάφορο εάν τελικά η παρακράτηση μπορεί να συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις μας ή οφειλές μας. Πάντως, η εκτέλεση του επίδικου έργου δεν είναι ζημιογόνος. Η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος 8%, η οποία ξεκάθαρα δεν αποτελεί «κράτηση» υπέρ τρίτου, συνδέεται με την πληρωμή του τιμολογίου και όχι με την οικονομική προσφορά. Μάλιστα προβλέπεται ότι χορηγείται βεβαίωση από την υπηρεσία για την παρακράτηση του φόρου εισοδήματος, ώστε αυτή στη συνέχεια να επιστραφεί σε αυτόν που του έγινε η παρακράτηση. Αναφορικά δε με την κερδοφορία που προκύπτει από την προκηρυσσόμενη σύμβαση θα είναι τόσο μικρή, ώστε ο φόρος εισοδήματος που θα αναλογεί στις συμβάσεις αυτές θα είναι μηδενικός, ο δε παρακρατηθείς φόρος θα επιστραφεί στο σύνολο του στους διαγωνιζομένους και δεν θα αποτελέσει κόστος της σύμβασης.... Άλλωστε, σε αντίθεση με τις κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τρίτων, η παρακράτηση του φόρου εισοδήματος αποτελεί

στοιχείο του ενεργητικού της περιουσίας του φορολογουμένου, ο οποίος και δικαιούται να τον αναζητήσει στις περιπτώσεις που δεν οφείλεται (βλ. ΕΣ.ΟΛ 807/1997). Σύμφωνα δε με τα παραπάνω είναι προφανές ότι στις περιπτώσεις που λαμβάνει οικονομικός φορέας αμοιβές από φορείς υπηρεσιών φύλαξης ο φόρος που προκαταβάλλεται κατά την πληρωμή του αναδόχου επί της αμοιβής του, μετά τη διενέργεια των νόμιμων κρατήσεων, δεν συνιστά κράτηση υπέρ τρίτου η οποία απομειώνει την εργολαβική αμοιβή, ώστε να συνιστά στοιχείο που επιβαρύνει το κόστος εκτέλεσης της σύμβασης, δεδομένου ότι το ποσό αυτό συνιστά εισόδημα του ίδιου του αναδόχου που αποτυπώνεται στη φορολογική του δήλωση. Συνεπώς, σε περίπτωση που ενσωματώσουμε στην αμοιβή το πρόσθετο ποσό που αντιστοιχεί στον παρακρατούμενο φόρο εισοδήματος 8%, αυτό θα έχει απλά ως συνέπεια την προσαύξηση της αμοιβής και κατ' επέκταση του εισοδήματός μας και συνακόλουθα την αντίστοιχη επιβάρυνση του κόστους της σύμβασης επί ζημία του Δημοσίου. Με άλλες λέξεις, μια τέτοια προσαύξηση του κόστους της σύμβασης δημιουργεί απλώς ένα επιπλέον κόστος για τον ανάδοχο, το οποίο φορολογείται στο τέλος του οικονομικού έτους, ανάλογα με τα αποτελέσματα της χρήσης. Στα ανωτέρω συνηγορεί και το γεγονός ότι στην πράξη η παρακράτηση φόρου υπολογίζεται διακριτά και εκ των υστέρων, επί του καθαρού ποσού της αξίας των υπηρεσιών, μετά την αφαίρεση όλων των κρατήσεων υπέρ Δημοσίου και τρίτων. Αντιστοίχως, η παρακράτηση φόρου 8% δεν μπορεί να ερμηνευτεί, κατά την έννοια της διακήρυξης, ενόψει της ανωτέρω εκτιθέμενης φορολογικής ρυθμίσεως, ότι αποτελεί «επιβάρυνση» της οικονομικής προσφοράς, που δήθεν δεν υπολογίστηκε από την εταιρία μας. Είναι πασίδηλο ότι, πράγματι, φορολογείται η εταιρία μας επί του συνόλου του τιμολογίου και μας παρακρατείται προκαταβολικώς ποσό φόρου 8%, ωστόσο, ο συνολικός φόρος μας είναι 29%, τον οποίο καταβάλλουμε με την εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσής μας κατά το επόμενο ημερολογιακό έτος. Υπό διαφορετική ερμηνευτική εκδοχή, θα έπρεπε οι υποβάλλοντες οικονομικές προσφορές οικονομικοί φορείς, να προσθέτουν στην προσφορά τους όλο τον φόρο τους, και όχι μόνον τον παρακρατούμενο φόρο 8%. Ασφαλώς η εκδοχή αυτή δεν μπορεί να υποστηριχθεί και είναι αυθαίρετη. Η παρακράτηση φόρου 8%, αλλά και ο συνολικός φόρος στον οποίον υπόκειται κάθε επιχείρηση, τελικώς δεν

αποτελεί «επιβάρυνση» της προσφοράς, διότι, όπως είναι ευχερώς κατανοητό με βάση τις γενικές αρχές της λογιστικής, από το σύνολο του ποσού του τιμολογίου αφαιρούνται οι πάσης φύσεως δαπάνες εκτέλεσης του έργου, οι οποίες έχουν κοστολογηθεί στην προσφορά κάθε συμμετέχοντος. Αυτό σημαίνει ότι εάν από τη συνολική προσφορά (ποσό τιμολογίου) αφαιρεθούν οι δαπάνες εκτέλεσης του έργου (μισθοδοσία, εισφορές, αναλώσιμα κ.λπ.) τότε απομένει μόνο το δηλωθέν εργολαβικό κέρδος, το οποίο είναι το πράγματι επιβαρυνόμενο με φορολογία εισοδήματος ποσό του τιμολογίου. Συνεπώς, με φόρο εισοδήματος επιβαρύνεται μόνο το δηλωθέν εργολαβικό κέρδος του αναδόχου και ουδέν άλλο ποσό, από το οποίο, όμως, μετά φόρων απομένει πάντα ορισμένο ποσό με θετικό πρόσημο που συνιστά το κέρδος της επιχείρησης. Με άλλες λέξεις, η προκαταβολή φόρου 8% αποτελεί προσωρινή παρακράτηση φόρου εισοδήματος, η οποία στη συνέχεια διευθετείται, δηλ. επιστρέφεται στην εταιρία μας με την εκκαθάριση της δήλωσης ή εν πάση περίπτωση συμψηφίζεται με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις. Ενόψει των ανωτέρω, είναι ευχερώς διαπιστώσιμο ότι η παρακράτηση του 8% δεν συνιστά «επιβάρυνση» της προσφοράς. Από την άλλη πλευρά, η οικονομική προσφορά (όπως η δική μας) που δεν την προσμετρά επιπροσθέτως δεν καθίσταται ζημιολόγος, ώστε να τίθεται ζήτημα παραβίασης της αρχής της νομιμότητας. Ασφαλώς, εάν ορισμένος διαγωνιζόμενος την υπολογίσει ως επιπλέον κόστος στην προσφορά του, όπως η προσωρινή ανάδοχος, η προσφορά της δεν καθίσταται εξ αυτού του λόγου μη σύνομη, αλλά αυτός ο υπολογισμός έλαβε χώρα κατ' ενάσκηση της επιχειρηματικής ελευθερίας της προσωρινής αναδόχου και όχι διότι το επέβαλε ρητός όρος της διακήρυξης.

(γ) Τα παραπάνω επιβεβαιώνονται πλήρως από την κρίση των πλέον πρόσφατων δικαστικών αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών επί του επίμαχου ζητήματος, ήτοι από την ΤρΔΕΦΑΘ 1268/2020, την ΔΕΦΑΘ (σε συμβ) 360/2020, καθώς και από την υπ' αριθ. 58/2021 Απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.... Άλλωστε, ουδείς όρος της διακήρυξης ορίζει ρητώς ότι η παρακράτηση 8% πρέπει να υπολογίζεται επιπλέον της τιμής της οικονομικής προσφοράς που έχει δοθεί, όπως αυτή αναλύεται στον πίνακα του άρθρου 68 του Ν. 3863/2010, ούτε από τη διατύπωση της Διακήρυξης ότι «Με κάθε πληρωμή θα γίνεται η προβλεπόμενη από την

κείμενη νομοθεσία παρακράτηση φόρου εισοδήματος αξίας 8% επί του καθαρού ποσού» δημιουργήθηκε κάποια ασάφεια ως προς το αν η παρακράτηση 8% έπρεπε να υπολογιστεί ρητά στην προσφορά, όπως ενδεχομένως συμβαίνει με τις διατυπώσεις άλλων Διακηρύξεων στις οποίες ορίζεται ότι «η τιμή ...θα περιλαμβάνει τις υπέρ τρίτων κρατήσεις, την παρακράτηση φόρου 8%».... Εν όψει των ανωτέρω, η παρακράτηση φόρου 8% δεν συνιστά, «κράτηση» ή «επιβάρυνση» του κόστους του έργου, το οποίο δήθεν θα πρέπει να συνυπολογίζεται στην οικονομική προσφορά εκάστου προσφέροντος, και συνεπώς νομίμως η εταιρία μας δεν τη συνυπολόγισε επιπρόσθετα στην οικονομική προσφορά της, αλλά την έλαβε υπόψη της σε κάθε περίπτωση για τη διαμόρφωση της οικονομικής προσφοράς της....»

4. Επειδή η αναθέτουσα αρχή, τόσο στην προβαλλόμενη απόφαση όσο και στις απόψεις επί της προσφυγής επικαλούμενη τους όρους 5.1.2, το άρθ. 68 παρ. 1 του ν. 3863/2010, υποστηρίζει ότι σύμφωνα με την διακήρυξη η επίμαχη παρακράτηση 8% απαιτείται να περιλαμβάνεται στην οικονομική προσφορά, διότι «... Η υποχρέωση αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση με αδιαμφισβήτητο και αδιάβλητο τρόπο της αντικειμενικότητας στην ανάθεση των υπηρεσιών και υπαγορεύεται προφανώς από την ανάγκη εξάλειψης κάθε ενδεχόμενης ασάφειας κατά τη σύνταξη των οικονομικών προσφορών, τυχόν ύπαρξη της οποίας οδηγεί σύμφωνα με τη διακήρυξη σε απόρριψη της προσφοράς ως απαράδεκτης (πρβλ. ΣτΕ 563/2008 σκ. 4, ΕΑ ΣτΕ 446/2009, 840/2008). Επίσης η παρακράτηση φόρου εισοδήματος 8% συνιστά κράτηση υπέρ του Δημοσίου (βλ. τις πλέον πρόσφατες αποφάσεις ΔΕφΑθ 10/2020 και 80/2020), σε κάθε περίπτωση δε, ανεξαρτήτως της φύσης της ως φορολογικής υποχρέωσης του αναδόχου, συνιστά επιβάρυνση την οποία κατά την έννοια των πιο πάνω διατάξεων του νόμου και της διακήρυξης, οι συμμετέχοντες οικονομικοί φορείς στο διαγωνισμό έχουν υποχρέωση να υπολογίσουν και να περιλάβουν στην οικονομική τους προσφορά, διακριτώς ή μη (βλ. ΔΕφΘεσ 26/2019, 17/2020, 93/2020). Εξ άλλου σύμφωνα με τους όρους της διακήρυξης η ειδικότερη υποχρέωση των διαγωνιζομένων οικονομικών φορέων να περιλάβουν στην προσφερόμενη τιμή ποσοστό 8 % επί της (προσφερόμενης) καθαρής αξίας των υπηρεσιών, το οποίο αφορά σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος του Ν. 4172/2013, συναρτάται πρωτίστως

με τον τρόπο σύνταξης της οικονομικής προσφοράς, αποσκοπεί δε στη διασφάλιση με αδιαμφισβήτητο και αδιάβλητο τρόπο της αντικειμενικότητας στην ανάθεση των υπηρεσιών και υπαγορεύεται προφανώς από την ανάγκη εξάλειψης κάθε ενδεχόμενης ασάφειας κατά τη σύνταξη των οικονομικών προσφορών, τυχόν ύπαρξη της οποίας οδηγεί σύμφωνα με τη διακήρυξη, κατ' αρχήν, σε απόρριψη της προσφοράς ως απαράδεκτης (πρβλ. ΣτΕ 563/2008, ΕΑ ΣτΕ 446/2009, 840/2008). Αν αντίθετα, η αναθέτουσα αρχή επιθυμούσε να μην υποχρεούνται οι συμμετέχοντες οικονομικοί φορείς να υπολογίσουν την παρακράτηση αυτή στην προσφορά τους, όφειλε με ρητή και σαφή διατύπωση στους όρους 2.4.4 (Περιεχόμενα Φακέλου «Οικονομική Προσφορά». Τρόπος σύνταξης και υποβολής οικονομικών προσφορών) και 5.1.2 της διακήρυξης (Τον Ανάδοχο βαρύνουν οι υπέρ τρίτων κρατήσεις, ως και κάθε άλλη επιβάρυνση.....Με κάθε πληρωμή θα γίνεται η προβλεπόμενη από την κείμενη νομοθεσία παρακράτηση φόρου εισοδήματος αξίας 8% επί του καθαρού ποσού) και ιδίως στο Έντυπο Οικονομικής Προσφοράς που περιέχεται στο Παράρτημα ΙΙΙ της διακήρυξης, το οποίο καλούνταν οι διαγωνιζόμενοι οικονομικοί φορείς να συμπληρώσουν, να εξαιρέσουν την εν λόγω παρακράτηση από τις κρατήσεις υπέρ Δημοσίου και τις εν γένει επιβαρύνσεις που οι διαγωνιζόμενοι οικονομικοί φορείς όφειλαν να υπολογίσουν και να περιλάβουν στην προσφορά τους, (σύμφωνα με πάγια νομολογία (ΔΕφΑθ 373/2019, 261/2019 262/2019, 268/2019) και αποφάσεις της ΑΕΠΠ (135/2019, 692/2019, 650/2019) συνάγεται ότι στην οικονομική προσφορά πρέπει να περιλαμβάνεται κάθε επιβάρυνση , όπως είναι το ποσοστό 8% προκαταβολής φόρου εισοδήματος του ν. 4172/2013)...» (βλ. προσβαλλόμενη απόφαση Πρακτικό 3), και «... Το ζήτημα του υποχρεωτικού υπολογισμού στην οικονομική προσφορά των εταιρειών που συμμετέχουν σε αντίστοιχους διαγωνισμούς φύλαξης και καθαριότητας της παρακράτησης φόρου εισοδήματος ίσου με 8%, έχει αποτελέσει αντικείμενο δικαστικής κρίσης, με τα Δικαστήρια να αποφαινόμενοι ότι είναι παράνομη, και άρα απορριπτέα, προσφορά που δεν έχει υπολογίσει την εν λόγω κράτηση. Ειδικότερα, όπως έχει *ad hoc* κριθεί:..... » (βλ. ΣτΕ 563/2008 σκ. 4, ΕΑ ΣτΕ 446/2009, 840/2008, *ad hoc* ΔΕφΑθ, 126/2019, 25/2019, 265/2016 αλλά και ΑΕΠΠ 1221/2020, 827-828/2020 504/2020). Επιπλέον, από τους

προαναφερθέντες όρους της διακήρυξης προκύπτει η υποχρέωση των διαγωνιζομένων να συμπεριλάβουν στην προσφερόμενη από αυτούς τιμή όχι μόνον τις κρατήσεις υπέρ τρίτων, αλλά και κάθε άλλη νόμιμη επιβάρυνση (πλην ΦΠΑ), μεταξύ των οποίων είναι και το ποσοστό 8% παρακράτησης φόρου εισοδήματος, που προβλέπεται από το άρθρο 64 του ν. 4172/2013, χωρίς μάλιστα, να γίνεται σε αυτές οποιαδήποτε διάκριση ανάλογα με το χαρακτήρα ή τη φύση της επιβάρυνσης, όπως έχει κριθεί και στην ΔΕΦΑΘ 987/2021. Η ως άνω δε σαφώς προβλεπόμενη υποχρέωση δεν αίρεται εκ του ότι στο ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΙΙΙ Υπόδειγμα Οικονομικής Προσφοράς της διακήρυξης δεν περιλαμβάνεται ειδικό πεδίο προς συμπλήρωση, για το ανωτέρω ποσοστό 8%. όπως έχει συναφώς κριθεί και στην ΔΕΦΑΘ 1063/2020 (σκ. 11). Λαμβανομένων υπόψη των ανωτέρω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος περί διάκρισης μεταξύ κρατήσεων υπέρ τρίτων και παρακράτησης φόρου προβάλλονται αλυσιτελώς, δοθέντος του ότι, ως ρητώς προβλέπει η διακήρυξη κατά την παρ. 5 του άρθρου 95 του ν. 4412/2016, στις προσφερόμενες τιμές έπρεπε να περιλαμβάνεται και κάθε άλλη επιβάρυνση πέραν των κρατήσεων υπέρ τρίτων (ομοίως, ΔΕΦΑΘ 1063/2020, σκ. 10)..... Εξάλλου, ενόψει ότι στις διατάξεις της διακήρυξης του παρόντος διαγωνισμού δεν γίνεται καμία διάκριση αναφορικά με το χαρακτήρα ή τη φύση των επιβαρύνσεων που βαρύνουν τον ανάδοχο, ο επιχειρούμενος από την παρεμβαίνουσα προσδιορισμός της ένδικης παρακράτησης φόρου ως αποκλειστικά φορολογικής επιβάρυνσης του υποψηφίου αναδόχου, μη υπολογιζομένης επί του αντικειμένου της σύμβασης, όχι μόνο δεν βρίσκει έρεισμα στις διατάξεις του υπόψη διαγωνισμού αλλά έρχεται και σε αντίθεση με αυτές που ορίζουν ρητά τον υπολογισμό της επί της καθαρής αξίας των προσφερόμενων υπηρεσιών. Αυτό κρίθηκε και στην πρόσφατη απόφαση ΔΕΦΑΘ 987/2021 (σκ. 9) Περαιτέρω, η εν λόγω υποχρέωση συναρτάται πρωτίστως με τον τρόπο σύνταξης της οικονομικής προσφοράς και δεν αφορά μόνο στην πρόβλεψη των κρατήσεων στις οποίες υπόκειται ο ανάδοχος και, ως εκ τούτου, η μη τήρησή της, ήτοι η μη συμπερίληψη στην οικονομική προσφορά άγει, άνευ ετέρου, σε απόρριψη της οικονομικής προσφοράς (βλ. ΑΕΠΠ 231/2021, σκ. 37)..... Επιπλέον το επιχείρημα του προσφεύγοντος ότι εάν ορισμένος διαγωνιζόμενος υπολογίσει την εν λόγω παρακράτηση ως επιπλέον κόστος

στην προσφορά του, η προσφορά αυτού δεν καθίσταται εξ' αυτού του λόγου μη σύννομη, αλλά αυτός ο υπολογισμός έλαβε χώρα κατ' ενάσκηση της επιχειρηματικής ελευθερίας της προσωρινής αναδόχου και όχι γιατί το επέβαλε ρητός όρος της διακήρυξης, επίσης είναι απορριπτέος, καθώς από τους συνολικά έντεκα (11) συμμετέχοντες οικονομικούς φορείς στο διαγωνισμό, οι οχτώ (8) υπολόγισαν στην οικονομική τους προσφορά την παρακράτηση του 8%. Λαμβάνοντας δε υπόψη ότι το κριτήριο ανάθεσης είναι η πλέον συμφέρουσα από οικονομική άποψη προσφορά μόνο βάσει τιμής, είναι σαφές ότι ουδείς από τους οχτώ (8) υποψήφιους είχε το κίνητρο, κατ' ενάσκηση της επιχειρηματικής του ελευθερίας, να συμπεριλάβει επιπλέον κόστη στην οικονομική του προσφορά, εάν αυτά δεν ήταν απολύτως υποχρεωτικά, βάσει των όρων της διακήρυξης, καθώς κάτι τέτοιο θα περιόριζε σημαντικά την πιθανότητα να ανακηρυχθεί μειοδότης και να του ανατεθεί η σύμβαση. Το επιχείρημα του προσφεύγοντος ότι η συγκεκριμένη παρακράτηση 8% επιστρέφεται στην εταιρία και επομένως η εκτέλεση της σύμβασης δεν είναι σε καμία περίπτωση ζημιογόνος, είναι απορριπτέο, ενώ είναι αδιάφορο εάν τελικά η παρακράτηση μπορεί να συμψηφιστεί με άλλες φορολογικές υποχρεώσεις ή οφειλές.... Εν προκειμένω, σύμφωνα με την οικονομική προσφορά του προσφεύγοντος οικονομικού φορέα για το ΤΜΗΜΑ 1, το σύνολο του κόστους διοικητικής υποστήριξης ανέρχεται στο ποσό των 3.000,00€, το εργολαβικό κέρδος στο ποσό των 1.050,00€, ενώ οι κρατήσεις που έχουν υπολογιστεί ανέρχονται στο ποσό των 598,82€. Σύμφωνα δε με τους υπολογισμούς της επιτροπής αξιολόγησης ο φόρος εισοδήματος 8% ανέρχεται στο ποσό των 35.518,20€. Ως εκ τούτου, το συνολικό πληρωτέο ποσό, μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, για όλη τη διάρκεια της σύμβασης, εφόσον υποτεθεί ότι ανατεθεί η σύμβαση για το ΤΜΗΜΑ 1 στον οικονομικό φορέα ..., ανέρχεται στο ποσό των 408.459,28€ ($444.576,30€ - 598,82€ - 35.518,20€ = 408.459,28$). Το εν λόγω ποσό υπολείπεται του ποσού των 439.927,48€, το οποίο αποτελεί το άθροισμα του συνόλου των εργατικών χωρίς εργοδοτικές εισφορές ποσού 358.517,62€ και του συνόλου των εργοδοτικών εισφορών και εισφορών υπέρ ΕΛΠΚ ύψους 81.409,86€, καθιστώντας σαφές ότι το εν λόγω πληρωτέο ποσό δεν επαρκεί για την κάλυψη των υποχρεώσεων του αναδόχου που απορρέουν από την εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία, σύμφωνα με τα

οριζόμενα στο άρθρο 18 και 130 του ν. 4412/2016. Για το ΤΜΗΜΑ 2, σύμφωνα με την οικονομική προσφορά του οικονομικού φορέα ... το σύνολο του κόστους διοικητικής υποστήριξης ανέρχεται στο ποσό των 1.453,84€, το εργολαβικό κέρδος στο ποσό των 504,00€, ενώ οι κρατήσεις που έχουν υπολογιστεί ανέρχονται στο ποσό των 205,56€. Σύμφωνα δε με τους υπολογισμούς της επιτροπής αξιολόγησης ο φόρος εισοδήματος 8% ανέρχεται στο ποσό των 12.179,52€. Ως εκ τούτου, το συνολικό πληρωτέο ποσό, μη συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ, για όλη τη διάρκεια της σύμβασης, εφόσον υποτεθεί ότι ανατεθεί η σύμβαση για το ΤΜΗΜΑ 2 στον οικονομικό φορέα ..., ανέρχεται στο ποσό των 140.064,48€ ($152.449,56€ - 205,56€ - 12.179,52€ = 408.459,28$). Το εν λόγω ποσό υπολείπεται του ποσού των 150.286,16€, το οποίο αποτελεί το άθροισμα του συνόλου των εργατικών χωρίς εργοδοτικές εισφορές ποσού 122.446,68€ και του συνόλου των εργοδοτικών εισφορών και εισφορών υπέρ ΕΛΠΚ ύψους 27.839,48€, καθιστώντας σαφές ότι το εν λόγω πληρωτέο ποσό δεν επαρκεί για την κάλυψη των υποχρεώσεων του αναδόχου που απορρέουν από την εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 18 και 130 του ν. 4412/2016...» (βλ. απόψεις αναθέτουσας αρχής έγγραφο με αριθ. πρωτ. 26370ΕΞ/28-7-2021).

5. Επειδή η παρεμβαίνουσα επικαλούμενη τους όρους της σελ. 2, 2.4, 5.1.2, νομολογία των Δικαστηρίων (απόφαση 10/2020, 193/2020, 285/2020, 198/2021 ΔΕφΑθηνών, 52/2020 απόφαση του ΔΕφΠατρών, 34/2020) ΔΕφΛάρισας, υποστηρίζει ότι «... Από τον συνδυασμό όσων ανωτέρω αναφέρουμε προκύπτει αβίαστα ότι η συμπερίληψη της παρακράτησης φόρου εισοδήματος στον παρόντα διαγωνισμό ήταν υποχρεωτική και δη επί ποινή αποκλεισμού. Την άποψη αυτή αποδέχεται πλήρως η κρατούσα νομολογία και οι δύο ή τρεις αντίθετες επί του θέματος αποφάσεις ουδόλως δύνανται να ανατρέψουν την πάγια νομολογία αλλά ούτε και τις σαφείς διατάξεις της προκείμενης διακήρυξης επί του θέματος. Άλλωστε, η υποχρέωση αυτή αποσκοπεί στη διασφάλιση με αδιαμφισβήτητο και αδιάβλητο τρόπο της αντικειμενικότητας στην ανάθεση της σύμβασης και υπαγορεύεται προφανώς από την ανάγκη εξάλειψης κάθε ενδεχόμενης ασάφειας κατά τη σύνταξη των οικονομικών προσφορών, τυχόν ύπαρξη της οποίας οδηγεί σύμφωνα με τη διακήρυξη σε απόρριψη της προσφοράς ως απαράδεκτης (ΣτΕ 482/2006,

563/2008, σκ.4, ΕΑ ΣτΕ 446/2009, 840/2008, 482/2006, πρβλ. ΣτΕ 3938/1999, Ε.Α. ΣτΕ 800, 256/2004, ΔΕφΑΘ 265/2016, 126/2019, ΑΕΠΠ 692,693/2019 ΑΕΠΠ σκ. 41-42). Από την στιγμή που η ίδια η διακήρυξη αναφέρει ότι η εν λόγω κράτηση διενεργείται υποχρεωτικώς κατά την πληρωμή του αναδόχου η συμπερίληψή της καθίσταται υποχρεωτική ούτως, ώστε να διασφαλιστεί ένα ενιαίο και ισότιμο μέτρο κρίσης των προσφορών διότι (αν ήθελε κριθεί ότι είναι προαιρετική) τότε θα φτάναμε στο άτοπο σημείο να κρίνονται άνισα δύο όμοιες κατά τα άλλα προσφορές και να κατατάσσονται διαφορετικά διότι στην μία θα υπάρχει η εν λόγω παρακράτηση και στην άλλα όχι, ενώ ο ανάδοχος τελικά δεν θα λάβει το ποσό της παρακράτησης. Με άλλα λόγια, από τη μη συμπερίληψη του παραπάνω ποσοστού 8%, ως προκαταβολή φόρου εισοδήματος, στην προσφερόμενη τιμή της ως άνω εταιρείας δεν προκύπτει με σαφήνεια η προσφερόμενη τιμή της παροχής των υπηρεσιών της (η, δε, ασάφεια δεν δύναται να καλυφθεί παραδεκτά εκ των υστέρων). Η ανωτέρω ασάφεια, λόγω της μη συμπερίληψης του ποσοστού 8% στην προσφερόμενη τιμή τους, μπορεί να ερμηνευθεί με δύο τρόπους: α) ότι ο υποψήφιος ανάδοχος δεν ήθελε να συμπεριλάβει στην οικονομική προσφορά της το εν λόγω ποσοστό (8%) ή β) ότι ο υποψήφιος ανάδοχος, παρά τη μη συμπερίληψη του ποσοστού 8% στην προσφερόμενη τιμή, θεωρεί και αποδέχεται ότι ισχύουν οι διατάξεις του σχετικού όρου της διακήρυξης και του νόμου, περί παρακράτησης φόρου επί της καθαρής αξίας κάθε τιμολογίου, και ότι συνεπώς το ποσοστό αυτό συμπεριλαμβάνεται στην οικονομική προσφορά τους. Υπό την πρώτη εκδοχή (αν θεωρηθεί δηλαδή ότι το ως άνω ποσοστό 8% δεν συμπεριλαμβάνεται στην οικονομική προσφορά της), η προσφερόμενη τιμή της θα έπρεπε να προσαυξηθεί, κατά το ποσό, στο οποίο αντιστοιχεί το ποσοστό αυτό και δη κατά 8% επιπλέον επί του ποσού της προσφοράς του μη συμπεριλαμβανομένου του ΦΠΑ, ενώ για τον τρόπο υπολογισμού προστίθενται όλα τα λοιπά – πλην των δηλούμενων «Κρατήσεων υπέρ δημοσίου και τρίτων» και του ΦΠΑ (Βλ. σχετικά *ad hoc* ΑΕΠΠ 178/2020, σκέψη 14). Υπό τη δεύτερη εκδοχή, αν δηλαδή θεωρήσουμε ότι το ποσοστό 8%, ως παρακράτηση φόρου εισοδήματος, συμπεριλαμβάνεται σε κάποιο άλλο σημείο της οικονομικής προσφοράς του υποψηφίου αναδόχου και πάλι οι προσφορές των εν λόγω εταιρειών είναι παντελώς ασαφείς και πλημμελώς

συντεταγμένες, καθώς από την ανάλυσή τους ουδόλως προκύπτει ευκρινώς το πεδίο στο οποίο έχει (τυχόν) συνυπολογισθεί η εν λόγω παρακράτηση φόρου. Συνακόλουθα των ανωτέρω και σε περίπτωση που ήθελε τυχόν θεωρηθεί ότι το ποσοστό 8%, ως παρακράτηση φόρου εισοδήματος, συμπεριλαμβάνεται στις υποβληθείσες προσφορές των ανταγωνιστριών εταιρειών, η προσφορά των ως άνω εταιρειών είναι σε κάθε περίπτωση απορριπτέα ως ιδιαίτερη χαμηλή, και μάλιστα χωρίς αυτό να μπορεί να αιτιολογηθεί νομίμως. Ακόμα, κι αν, καθ' ερμηνεία της προδικαστικής προσφυγής της αντιδίκου, ήθελε κριθεί ότι η αντίδικος υπονοεί ότι στο κείμενο της διακήρυξης δεν υπάρχει ρητή αναφορά για υποχρέωση των διαγωνιζόμενων να συμπεριλάβουν στην οικονομική τους προσφορά το ποσοστό παρακράτησης φόρου, τούτος ο ισχυρισμός είναι αβάσιμος και απορριπτέος, διότι όπως αναλύθηκε διεξοδικά ανωτέρω (υπό Α), η υποχρέωση των διαγωνιζόμενων να συμπεριλάβουν στην προσφερόμενη τιμή το ποσοστό 8% παρακράτησης φόρου εισοδήματος του Ν. 4172/2013, απορρέει άνευ αμφιβολίας από σαφείς όρους της Διακήρυξης. Ομοίως αβάσιμος και απορριπτέος θα ήταν ο ισχυρισμός περί μη υποχρέωσης των διαγωνιζόμενων να περιλάβουν στην οικονομική τους προσφορά το ποσοστό 8% της παρακράτησης φόρου, θεωρούμενο ως φορολογική υποχρέωση των εταιρειών σε επόμενη διαχειριστική χρήση και όχι ως κράτηση υπέρ Δημοσίου και τρίτων. Και τούτο θα ήταν αβάσιμο διότι η φύση της ως άνω παρακρατήσεως ως φορολογικής υποχρέωσης του αναδόχου, δεν αναιρεί την υποχρέωση του συμμετέχοντος στο διαγωνισμό να συμπεριλάβει τη συγκεκριμένη επιβάρυνση στην οικονομική προσφορά του, διακριτώς ή μη, όπως συνάγεται από τους ως άνω αναφερόμενους όρους της διακήρυξης, σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 95 παρ. 5 α του Ν. 4412/2016 και 64 παρ. 2 του Ν. 4172/2013 (βλ. Δ.Εφ.Αθ 373/2019).... Επιπρόσθετα, επιχείρημα που να δικαιολογεί την παράλειψη αυτή της αντιδίκου δεν μπορεί να αντληθεί από το γεγονός ότι η εν λόγω παρακράτηση παρακρατείται και κατά το τέλος της οικονομικής χρήσης συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο φόρο εισοδήματος ή/και ενδεχομένως επιστρέφεται αν έχει παρακρατηθεί σε ύψος μεγαλύτερο του οφειλόμενου φόρου. Και τούτο διότι ο συμψηφισμός δεν αναιρεί την ίδια την απομείωση του ποσού της προσφοράς, η οποία συνετάγη προκειμένου να εξασφαλίζεται η εκτέλεση της σύμβασης, και

συνεπώς η απομείωση οιοδήποτε ποσού (κατά την τμηματική καταβολή του τιμήματος των υπηρεσιών) αποστερεί από τον ανάδοχο σημαντικά κονδύλια για την εκτέλεση του έργου κατά την διάρκεια του τελευταίου. Σημειωτέον ότι ενόψει του μεγάλου κατά τεκμήριο ανταγωνισμού που συνεπάγεται την ελαχιστοποίηση των προσφερόμενων τιμών των υποψηφίων και των στενών περιθωρίων που διαγράφουν οι προϋπολογισμοί των δημοσίων συμβάσεων η κατά την πληρωμή του αναδόχου απομείωση του καταβλητέου ποσού κατά 8% δύναται να στερήσει από τον ανάδοχο ρευστότητα η οποία είτε θα μετακυληθεί στο εργατικό κόστος (με την πληρωμή εργαζομένων κάτω του νομίμου) είτε θα οδηγήσει ακόμα και σε αδυναμία εκτέλεσης της σύμβασης με αποτέλεσμα να διακυβεύεται το Δημόσιο Συμφέρον. Η δε ενδεχόμενη επιστροφή του ποσού στο τέλος της οικονομικής χρήσης είναι γεγονός υποθετικό και αβέβαιο και εξαρτάται από την φορολογική κλίμακα στην οποία θα εμπίπτει ο ανάδοχος σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία και συνεπώς είναι φύσει αδύνατον να εξαρτήσει την προσφορά του και την εκτέλεση της σύμβασης από ένα τόσο αβέβαιο και μελλοντικό ενδεχόμενο. Ως εκ τούτου ακόμα και η περίπτωση της επιστροφής της προκείμενης παρακράτησης αφήνει έκθετη και μετέωρη την εκτέλεση της σύμβασης γεγονός που θα έθετε σε αβεβαιότητα και κίνδυνο το Δημόσιο Συμφέρον. Ως εκ τούτου οι υποψήφιοι ανάδοχοι οφείλουν, ενόψει της πρόβλεψης της διακήρυξης ότι θα διενεργείται η παρακράτηση του 8%, να συμπεριλάβουν και αυτό το κονδύλιο στην προσφορά τους για να εξασφαλίζουν την προσήκουσα εκτέλεση του έργου που επιδιώκουν να εκτελέσουν αναλαμβάνοντας την ευθύνη της διασφάλισης και του δημοσίου συμφέροντος....»

6. Επειδή στο άρθρο 18 του ν. 4412/2016 με τον τίτλο «Αρχές εφαρμοζόμενες στις διαδικασίες σύναψης δημοσίων συμβάσεων» του ν. 4412/2016 (άρθρο 18 της Οδηγίας 2014/24/ΕΕ), ορίζεται ότι «1. Οι αναθέτουσες αρχές αντιμετωπίζουν τους οικονομικούς φορείς ισότιμα και χωρίς διακρίσεις και ενεργούν με διαφάνεια, τηρώντας την αρχή της αναλογικότητας, της αμοιβαίας αναγνώρισης, της προστασίας του δημόσιου συμφέροντος, της προστασίας των δικαιωμάτων των ιδιωτών, της ελευθερίας του ανταγωνισμού και της προστασίας του περιβάλλοντος και της βιώσιμης και αειφόρου ανάπτυξης....»

7. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του ν. 4412/2016 « 1. Οι όροι των εγγράφων της σύμβασης πρέπει να είναι σαφείς και πλήρεις ώστε να επιτρέπουν την υποβολή άρτιωνπροσφορών. 2. Τα έγγραφα της σύμβασης....περιέχουν ιδίως: ιζ) τους απαράβατους όρους, απόκλιση από τους οποίους συνεπάγεται την απόρριψη της προσφοράς... »

8. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 71 του ν. 4412/2016 « Οι συμβάσεις ανατίθενται εφόσον η αναθέτουσα αρχή έχει επαληθεύσει, ότι πληρούνται όλες οι κατωτέρω προϋποθέσεις: α) η προσφορά συνάδει με τις απαιτήσεις, τις προϋποθέσεις και τα κριτήρια που προβλέπονται στην προκήρυξη σύμβασης...».

9. Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 91 του ν. 4412/2016 «1. Η αναθέτουσα αρχή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και της αξιολόγησης των προσφορών, απορρίπτει, σε κάθε περίπτωση, προσφορά : α) Η οποία..... υποβλήθηκε κατά παράβαση των απαράβατων όρων περί σύνταξης και υποβολής της προσφοράς, όπως οι όροι αυτοί ορίζονται στα έγγραφα της σύμβασης ...»

10. Επειδή, στο άρθρο 95 ν. 4412/2016 με τον τίτλο Τρόπος σύνταξης και υποβολής οικονομικών προσφορών ορίζεται ότι: «...5. Στις διαδικασίες σύναψης δημόσιας σύμβασης προμηθειών και παροχής γενικών υπηρεσιών, ισχύουν επιπλέον τα ακόλουθα: α) η τιμή του προς προμήθεια υλικού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας δίνεται ανά μονάδα, όπως καθορίζεται στα έγγραφα της σύμβασης. Στην τιμή περιλαμβάνονται οι υπέρ τρίτων κρατήσεις, ως και κάθε άλλη επιβάρυνση, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., για παράδοση του υλικού ή της παρεχόμενης υπηρεσίας στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης...»

11. Επειδή, στο άρθρο 92 με τον τίτλο Περιεχόμενο προσφορών και αιτήσεων συμμετοχής του ν. 4412/2016, ορίζεται ότι: «.. 5. Ειδικά κατά τη διαδικασία σύναψης δημόσιας σύμβασης παροχής υπηρεσιών καθαρισμού ή/και φύλαξης και ανεξάρτητα από το είδος της διαδικασίας που επιλέγεται από την αναθέτουσα αρχή: α) η αναθέτουσα αρχή, ζητά από τους οικονομικούς φορείς να αναφέρουν υποχρεωτικά στα έγγραφα της σύμβασης, στην προσφορά τους, εκτός των άλλων, τις πληροφορίες/στοιχεία των

σημείων α' έως στ' της παρ. 1 του άρθρου 68 του ν. 3863/2010 και β) οι υποψήφιοι οικονομικοί φορείς υποχρεούνται, με ποινή αποκλεισμού, στην προσφορά τους να περιλαμβάνουν τις πληροφορίες/στοιχεία της παρ. 1 του άρθρου 68 του ν. 3863/2010..»

12. Επειδή στο άρθρο 68 «Συμβάσεις εργολαβίας εταιρειών παροχής υπηρεσιών» του ν. 3863/2010, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 22 του Ν. 4144/2013 (ΦΕΚ 88¹ Α), ορίζεται ότι: «1. Η εκάστοτε αναθέτουσα αρχή, δηλαδή το Δημόσιο, τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (Ν.Π.Δ.Δ.), οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.), οι φορείς και οι οργανισμοί του δημόσιου τομέα, όπως αυτός προσδιορίζεται από τις οικείες διατάξεις, η οποία (αρχή) αναθέτει απευθείας ή προκηρύσσει διαγωνισμό για την ανάθεση παροχής υπηρεσιών καθαρισμού ή/και φύλαξης, υποχρεούνται να ζητά από τις εταιρείες παροχής υπηρεσιών καθαρισμού ή/και φύλαξης (εργολάβοι) να αναφέρουν στην προσφορά τους, εκτός των άλλων, τα εξής... στ) ... Οι εταιρείες παροχής υπηρεσιών καθαρισμού ή/και φύλαξης (εργολάβοι) υποχρεούνται, με ποινή αποκλεισμού να εξειδικεύουν σε χωριστό κεφάλαιο της προσφοράς τους τα ως άνω στοιχεία. Στην προσφορά τους πρέπει να υπολογίζουν εύλογο ποσοστό διοικητικού κόστους παροχής των υπηρεσιών τους, των αναλώσιμων, του εργολαβικού τους κέρδους και των νόμιμων υπέρ Δημοσίου και τρίτων κρατήσεων...».

13. Επειδή, στα άρθρ. 61 και 64 του ν. 4172/2013 με τον τίτλο Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4172/2013 και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α 167/23.07.2013), ορίζεται ότι: « Άρθρο 61 Υπόχρεοι σε παρακράτηση Κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα ή φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, οι φορείς γενικής κυβέρνησης ή κάθε φορολογούμενος που δεν έχει τη φορολογική κατοικία του στην Ελλάδα, αλλά δραστηριοποιείται μέσω μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα, και προβαίνει σε πληρωμές ... υποχρεούνται σε παρακράτηση φόρου όπως ορίζεται στο άρθρο 64.. Άρθρο 64 Συντελεστές παρακράτησης φόρου» ... 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, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως: ...γγ) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών ...».

14. Επειδή, ομοίως στο άρθρο 24 με τον τίτλο Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις του ν. 2198/1994 με τον τίτλο Αύξηση αποδοχών δημοσίων υπαλλήλων εν γένει σύναψη δανείων, υπό του Ελληνικού Δημοσίου και δημιουργία στην Τράπεζα της Ελλάδος Συστήματος Παρακολούθησης Συναλλαγών επί Τίτλων με Λογιστική Μορφή (Αυλοι Τίτλοι) και άλλες διατάξεις (ΦΕΚ Α 43/22.03.1994), ορίζεται ότι: « 1. Η περίπτωση στ' της παραγράφου 1 του άρθρου 37α του ν.δ. 3323/1955 αντικαθίσταται ως ακολούθως: «στ. Δημόσιες υπηρεσίες, ... και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου γενικά, κατά την προμήθεια κάθε είδους αγαθών ή παροχής υπηρεσιών από επιχειρήσεις, υποχρεούνται όπως, κατά την καταβολή ή την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας αυτών, παρακρατούν φόρο εισοδήματος, ο οποίος υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των αγαθών ή υπηρεσιών με συντελεστή ως ακολούθως: ...και γγ) ποσοστό οκτώ τοις εκατό (8%) για την παροχή υπηρεσιών ...».

15. Επειδή στη διακήρυξη προβλέπεται ότι «...Έχοντας υπόψη:... 8. Το ν. 4172/2013 (Α' 167) άρθρο 64 για την παρακράτηση φόρου εισοδήματος. ... 2.4.4 Περιεχόμενα Φακέλου «Οικονομική Προσφορά». Τρόπος σύνταξης και υποβολής οικονομικών προσφορών ... Οι συμμετέχοντες οικονομικοί φορείς επί ποινή αποκλεισμού, υποχρεούνται να τηρήσουν τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 3863/2010, ως τροποποιήθηκε και ισχύει και να αναφέρουν ρητώς στην οικονομική προσφορά τους, εκτός των άλλων τα εξής: α) Τον αριθμό των εργαζομένων που θα απασχοληθούν στο έργο. β) Τις ημέρες και τις ώρες εργασίας. γ) Τη συλλογική σύμβαση εργασίας στην οποία τυχόν υπάγονται οι εργαζόμενοι. δ) Το ύψος του προϋπολογισμένου ποσού που αφορά τις πάσης φύσεως νόμιμες αποδοχές αυτών των εργαζομένων. ε) Το ύψος των ασφαλιστικών εισφορών με βάση τα προϋπολογισθέντα ποσά. Τα ανωτέρω στοιχεία, επί ποινή αποκλεισμού, εξειδικεύονται σε χωριστό κεφάλαιο της οικονομικής προσφοράς τους. Πρέπει επίσης να υπολογίζουν εύλογο ποσοστό διοικητικού κόστους παροχής των υπηρεσιών τους, του

εργολαβικού τους κέρδους και των νόμιμων υπέρ Δημοσίου και τρίτων κρατήσεων. Επιπροσθέτως, υποχρεούνται να επισυνάπτουν στην προσφορά αντίγραφο της συλλογικής σύμβασης εργασίας στην οποία τυχόν υπάγονται οι εργαζόμενοι. Στην τιμή περιλαμβάνονται οι υπέρ τρίτων κρατήσεις, ως και κάθε άλλη επιβάρυνση, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., για την παροχή των υπηρεσιών στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης. Οι υπέρ τρίτων κρατήσεις υπόκεινται στο εκάστοτε ισχύον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% και στην επ' αυτού εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%.... 2.4.6 Λόγοι απόρριψης προσφορών Η αναθέτουσα αρχή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου και της αξιολόγησης των προσφορών, απορρίπτει, σε κάθε περίπτωση, προσφορά: α) η οποία δεν υποβάλλεται εμπρόθεσμα, με τον τρόπο και με το περιεχόμενο που ορίζεται πιο πάνω και συγκεκριμένα στις παραγράφους ... 2.4.4. (Περιεχόμενο φακέλου οικονομικής προσφοράς, τρόπος σύνταξης και υποβολής οικονομικών προσφορών) ... β) η οποία περιέχει ατέλειες, ελλείψεις, ασάφειες ή σφάλματα, εφόσον αυτά δεν επιδέχονται συμπλήρωση ή διόρθωση,.. 5.1.2. Τον Ανάδοχο βαρύνουν οι υπέρ τρίτων κρατήσεις, ως και κάθε άλλη επιβάρυνση, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., για την παροχή των υπηρεσιών στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης. Ιδίως βαρύνεται με τις ακόλουθες κρατήσεις: α) Κράτηση 0,07% η οποία υπολογίζεται επί της αξίας κάθε πληρωμής προ φόρων και κρατήσεων της αρχικής, καθώς και κάθε συμπληρωματικής σύμβασης Υπέρ της Ενιαίας Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Συμβάσεων επιβάλλεται β) Κράτηση 0,06% η οποία υπολογίζεται επί της αξίας κάθε πληρωμής προ φόρων και κρατήσεων της αρχικής καθώς και κάθε συμπληρωματικής σύμβασης υπέρ της Αρχής Εξέτασης Προδικαστικών Προσφυγών (άρθρο 350 παρ. 3 του ν. 4412/2016) . Οι υπέρ τρίτων κρατήσεις υπόκεινται στο εκάστοτε ισχύον αναλογικό τέλος χαρτοσήμου 3% και στην επ' αυτού εισφορά υπέρ ΟΓΑ 20%. Με κάθε πληρωμή θα γίνεται η προβλεπόμενη από την κείμενη νομοθεσία παρακράτηση φόρου εισοδήματος αξίας 8% επί του καθαρού ποσού.... »

16. Επειδή, κατά τα παγίως γενόμενα δεκτά από τη νομολογία, η Διακήρυξη του διαγωνισμού αποτελεί κανονιστική πράξη, η οποία διέπει το

διαγωνισμό και δεσμεύει τόσο την αναθέτουσα αρχή, η οποία διενεργεί αυτόν (ΕΣ Πράξεις VI Τμήματος 78/2007, 19/2005, 31/2003), όσο και τους διαγωνιζόμενους. Η δε παράβαση των διατάξεων (όρων) αυτής, οδηγεί σε ακυρότητα των εγκριτικών πράξεων του αποτελέσματος του διαγωνισμού και των κατακυρωτικών αυτού πράξεων (ΟΛΣΤΕ 2137/1993). Κατά συνέπεια, τυχόν παράβαση ουσιώδους όρου της διακήρυξης, είτε κατά τη διάρκεια του διαγωνισμού, είτε κατά τη συνολολόγηση της σύμβασης, καθιστά μη νόμιμη τη σχετική διαδικασία (ΕΣ Πράξη VI Τμήματος 78/2007). Άλλωστε, η αρχή της δεσμευτικότητας της Διακήρυξης κατοχυρώνεται και στο ενωσιακό δίκαιο, αφού κάθε απόκλιση από τους όρους αυτής, αποτελεί παραβίαση της αρχής της ισότητας των διαγωνιζομένων (ΔΕΕ, Απόφαση της 18.10.2001, Υπόθεση C19/00 Siac Construcrtion Ltd, σκέψεις 34 και 44· ΔΕΕ, Απόφαση της 25.04.1996, Υπόθεση C-87/94, Επιτροπή κατά Βελγίου, σκέψη 54).

17. Επειδή οι όροι που τίθενται επί ποινή αποκλεισμού από τη διακήρυξη, αποτελούν δέσμια αρμοδιότητα της Επιτροπής Διαγωνισμού να αποκλείσει την παρουσιάζουσα έλλειψη/απόκλιση προσφορά (ΣΤΕ 743/2000), σύμφωνα με την αρχή της ισότιμης μεταχείρισης των διαγωνιζομένων και της διαφάνειας της διαδικασίας, που επιβάλλει την εφαρμογή τους κατά τρόπο ενιαίο για όλους τους προσφέροντες κατά την υποβολή, αλλά και αξιολόγηση προσφορών (ΔΕΕ, απόφαση της 18ης Οκτωβρίου 2001, C-19/00 Siac Construction Ltd, Συλλογή 2001, σ. I-7725, σκέψεις 34 και 44 και απόφαση της 25ης Απριλίου 1996, C-87/94, Επιτροπή κατά Βελγίου, Συλλογή 1996, σ. I-2043, σκέψη 54).

18. Επειδή σε συνέχεια των ως άνω, σύμφωνα με το Ελεγκτικό Συνέδριο λόγω της εφαρμοζόμενης στους δημόσιους διαγωνισμούς αρχή της τυπικότητας, όλες οι διατάξεις της Διακήρυξης καθιερώνουν ουσιώδεις όρους με εξαίρεση εκείνες για τις οποίες προκύπτει το αντίθετο, με συνέπεια, ελλείψει αντίθετης ρητής διάταξης, τυχόν παραβίαση διατάξεων που αφορούν τον τρόπο υποβολής των προσφορών των διαγωνιζομένων συνεπάγεται το απαράδεκτο αυτών, και πολλώ δε μάλλον όταν η τυχόν παραβίαση προβλέπεται ρητά επί ποινή αποκλεισμού (Ελ. Συν. VI Τμήμα, Αποφ. 24995, 1949/2009. Πρ. 115, 10/2008, 222/2005, Ζ' Κλιμάκιο, Πρ. 116/2012, 1177/2009), πολλώ, δε, μάλλον όταν υφίσταται ρητή πρόβλεψη ότι

συγκεκριμένος όρος τίθεται επί ποινή αποκλεισμού. Σε κάθε δε περίπτωση εκφράσεις στην διακήρυξη όπως «πρέπει» ή «υποχρεωτικά» καθιστούν σαφές πέραν αμφιβολίας ότι η παράβαση του οικείου όρου που περιλαμβάνει μία από τις ως άνω εκφράσεις ή κάποια αντίστοιχη, οδηγεί άφευκτα κατά δέσμια αρμοδιότητα της αναθέτουσας αρχής σε απόρριψη της σχετικής Προσφοράς.

19. Επειδή όπως προκύπτει από τα στοιχεία της διαδικασίας ως είναι αναρτημένα στον ηλεκτρονικό τόπο του διαγωνισμού, και όπως έχει ομολογηθεί από την προσφεύγουσα στην υπό εξέταση προσφυγή, στην οικονομική της προσφορά δεν έχει περιλάβει στην προσφερόμενη τιμή την προβλεπόμενη στον νόμο παρακράτηση προκαταβολής φόρου εισοδήματος ποσοστού 8%. Όμως κατά τις προαναφερθείσες διατάξεις του άρθ. 92 παρ. 5 και 8, 95 παρ. 5 του ν. 4412/2016, 68 παρ. 1 περ. στ του ν. 3863/2010, 61 και 64 του ν. 4172/2013, 24 του ν. 2198/1994 (σκέψεις 10-14) και των άρθ. 2.4.4, 5.1.2, της διακήρυξης (σκέψη 15), στην προσφερόμενη τιμή περιλαμβάνεται υποχρεωτικά *κάθε .. επιβάρυνση, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, μη συμπεριλαμβανομένου Φ.Π.Α., για την παροχή των υπηρεσιών στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης*. Μεταξύ δε των εν λόγω *επιβαρύνσεων* περιλαμβάνεται και η προκαταβολή φόρου εισοδήματος ποσοστού 8%. Η επίμαχη προκαταβολή φόρου 8% παρακρατείται υποχρεωτικά κατά την έκδοση της σχετικής εντολής πληρωμής της αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών και συνεπώς επιβαρύνει κατά το ισόποσο το συμβατικό αντάλλαγμα. Συναφώς έχει παγίως γίνει δεκτό ad hoc από την νομολογία ότι συντρέχει υποχρέωση -επί ποινή απόρριψης της προσφοράς- συμπερίληψης στην προσφερόμενη τιμή της προσφοράς κάθε νόμιμης επιβάρυνσης, μεταξύ των οποίων, περιλαμβάνεται και το ποσοστό 8% προκαταβολής φόρου εισοδήματος του ν. 4172/2013 και μάλιστα αδιαστίκτως αν το συγκεκριμένο κονδύλιο αναγράφεται ή όχι στους Πίνακες-έντυπα της οικονομικής προσφοράς ως παρατίθενται στην διακήρυξη (ΣτΕ 563/2008, σκ.4, ΕΑ ΣτΕ 446/2009, 840/2008, 482/2006, πρβλ. ΣτΕ 3938/1999, Ε.Α. ΣτΕ 800, 256/2004, ΔΕφΑΘ 126/2019, 25/2019, 265/2016 κα, βλ. και επικαλούμενη νομολογία στις απόψεις της αναθέτουσας αρχής και στην παρέμβαση σκέψεις 4, 5, βλ. και ΑΕΠΠ 91/2020 Εισηγήτρια Ι. Θεμελή).

Ειδικότερα, ως έχει κριθεί, η υποχρέωση συμπερίληψης στην τιμή της προσφοράς της παρακράτησης της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος 8% *«αποσκοπεί στη διασφάλιση με αδιαμφισβήτητο και αδιάβλητο τρόπο της αντικειμενικότητας στην ανάθεση της προμήθειας και υπαγορεύεται προφανώς από την ανάγκη εξάλειψης κάθε ενδεχόμενης ασάφειας κατά τη σύνταξη των οικονομικών προσφορών, τυχόν ύπαρξη της οποίας οδηγεί σύμφωνα με τη διακήρυξη σε απόρριψη της προσφοράς ως απαράδεκτης»*. Σε κάθε δε περίπτωση το επίμαχο κονδύλιο μπορούσε και όφειλε να συμπεριληφθεί σε *χωριστό κεφάλαιο της προσφοράς* σύμφωνα με το άρθ. 68 του ν. 3863/2010 ως ισχύει σε συνδ. με το άρθ. 92 παρ. 5 του ν. 4412/2016 (σκέψεις 12, 8, 11). Περαιτέρω, είναι απορριπτέοι ως αλυσιτελείς και επί εσφαλμένης βάσης ερειδόμενοι όλοι οι ισχυρισμοί της προσφυγής ότι η επίμαχη παρακράτηση της προκαταβολής του φόρου εισοδήματος δεν συνιστά *κράτηση υπέρ τρίτων*, ούτε *κράτηση*, και για τον λόγο αυτό δεν οφείλεται να συμπεριληφθεί στην τιμή της προσφοράς. Και τούτο επειδή πράγματι μεν η επίμαχη παρακράτηση 8% δεν συνιστά κράτηση υπέρ τρίτων, αλλά συνιστά δε *νόμιμη επιβάρυνση* του εργολαβικού ανταλλάγματος *υπέρ του Δημοσίου* και ως τέτοια ρητά σύμφωνα με τον νόμο και την διακήρυξη οφείλει να συμπεριληφθεί στην τιμή της προσφοράς του (άρθ. 92 παρ. 5 και 8, 95 παρ. 5 του ν. 4412/2016, 68 παρ. 1 περ. στ του ν. 3863/2010, 61 και 64 του ν. 4172/2013, 24 του ν. 2198/1994 σκέψεις 10-14) και των όρων 2.4.4, 5.1.2 της Διακήρυξης (σκέψη 15). Ακολούθως είναι απορριπτέοι ως αόριστοι αναπόδεικτοι και περαιτέρω αβάσιμοι οι ισχυρισμοί της προσφυγής ότι δεν οφείλετο να συμπεριληφθεί στην τιμή της προσφοράς η επίμαχη επιβάρυνση 8% υπέρ του Δημοσίου, διότι δεν είναι κόστος, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού της περιουσίας του φορολογουμένου, συμψηφίζεται με τους οφειλόμενους φόρους του, και δικαιούται, τηρώντας τη νόμιμη διαδικασία, να τον αναζητήσει στις περιπτώσεις που δεν οφείλεται. Όμως εν προκειμένω, ρητά σύμφωνα με τον νόμο και τους όρους της διακήρυξης πρέπει υποχρεωτικά να συμπεριλαμβάνονται στην τιμή της προσφοράς όλες οι νόμιμες υπέρ του Δημοσίου επιβαρύνσεις *για την παροχή της υπηρεσίας στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης* (σκέψη 25). Παραμένει δε σαφές και μη αμφισβητούμενο και από την προσφεύγουσα ότι *για την*

παροχή της υπηρεσίας στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης απαιτείται σε κάθε περίπτωση να παρακρατείται η προκαταβολή του φόρου εισοδήματος 8% επί της αξίας του εργολαβικού ανταλλάγματος. Το πληρωτέο εργολαβικό αντάλλαγμα κατά την δεδομένη χρονική στιγμή υλοποίησης της προμήθειας (βάσει των τιμολογίων του αναδόχου) επιβαρύνεται κατά το ισόποσο της παρακράτησης 8% επί τη τιμολογιακής αξίας, σύμφωνα με τα άρθ. 92 παρ. 5 και 8, 95 παρ. 5 του ν. 4412/2016, 68 παρ. 1 περ. στ του ν. 3863/2010, 61 και 64 του ν. 4172/2013, 24 του ν. 2198/1994 (σκέψεις 10-14) και των όρων 2.4.4, 5.1.2 της Διακήρυξης (σκέψη 15). Κατά δε το ρητό και σαφές γράμμα του νόμου και της διακήρυξης απαιτείται να συμπεριληφθεί στην τιμή της προσφοράς κάθε επιβάρυνση του εργολαβικού ανταλλάγματος υπέρ του Δημοσίου η οποία απαιτείται για την παροχή της υπηρεσίας στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης και μάλιστα αδιακρίτως αν η εν λόγω επιβάρυνση είναι οριστική ή προσωρινή υπέρ του Δημοσίου αρκεί πάντως να συντρέχει κατά την παροχή της υπηρεσίας. Ήτοι η επίμαχη παρακράτηση φόρου 8% είναι παρούσα και βέβαιη κατά τον χρόνο εκτέλεσης της σύμβασης, αδιαφόρως αν μελλοντικά συμψηφιστεί ή επιστραφεί εν όλω ή εν μέρει στον ανάδοχο, ή και αν ακόμη μελλοντικά όχι μόνο δεν επιστραφεί αλλά ενδεχομένως προσ απαιτηθεί από τον ανάδοχο η καταβολή και επί πλέον ποσού φόρου εισοδήματος. Περαιτέρω είναι απορριπτέος ως αόριστος και περαιτέρω αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφυγής ότι εάν γίνει δεκτό πως ο παρακρατούμενος φόρος 8% απαιτείται να περιλαμβάνεται στην προσφορά, τότε θα έπρεπε να γίνει δεκτό και ότι πρέπει να περιληφθεί στην προσφορά και το σύνολο του φόρου της με ποσοστό 29%. Και τούτο διότι εν προκειμένω συγχέονται οι νόμιμες και διακριτές λειτουργίες των εν γένει φορολογικών υποχρεώσεων επί του εισοδήματος της προσφεύγουσας, και της νόμιμης παρακράτησης 8% για προκαταβολή φόρου με την υποβολή της οικονομικής προσφοράς. Όμως, ο προσφέρων σύμφωνα με τον νόμο και την διακήρυξη οφείλει να περιλάβει ήτοι να συνυπολογίσει και να δηλώσει στην προσφορά του όλες τις νόμιμες υπέρ Δημοσίου κρατήσεις που θα επιβαρύνουν το εργολαβικό αντάλλαγμα, και εν συνεχεία -εφόσον του ανατεθεί η προμήθεια- να υποστεί την επίμαχη νόμιμη επιβάρυνση υπέρ Δημοσίου όπως τότε θα

προκύπτει σε κάθε τιμολόγηση, και περαιτέρω -σε πολύ μεταγενέστερο χρόνο- να καταβάλει τον καταλογισθέντα φόρο του συνολικού του φορολογητέου εισοδήματος, το οποίο δεν ταυτίζεται με το εργολαβικό του αντάλλαγμα από την παρούσα σύμβαση. Ήτοι ενώ η παρακράτηση 8% είναι βεβαία και αδιαμφισβήτητη επιβάρυνση του αναδόχου κατά τον χρόνο της εκτέλεσης της προμήθειας, η επιβολή επί πλέον φόρου επί τη βάσει ποσοστού 29% είναι μελλοντική και αβέβαιη εξαρτώμενη από το φορολογητέο που θέλει προκύψει ή μη προκύψει από τον μεταγενέστερο φορολογικό καταλογισμό. Περαιτέρω είναι απορριπτέος ως αόριστος και περαιτέρω αβάσιμος ο ισχυρισμός της προσφυγής ότι η επίμαχη παρακράτηση 8% αποτελεί φορολογική υποχρέωση του κάθε προσφέροντος και ως εκ τούτου δεν μπορεί να θεωρηθεί "νόμιμη επιβάρυνση". Και τούτο διότι η προσφεύγουσα δεν επικαλείται ούτε αποδεικνύει ούτε προκύπτει βάσει ποιάς διάταξης ή για ποια νόμιμη αιτία η *φορολογική υποχρέωση* δεν μπορεί να συνιστά εν ταυτώ και *νόμιμη επιβάρυνση* του φορολογούμενου. Και ιδία μάλιστα δεν προκύπτει για ποιόν νόμιμο λόγο δεν μπορεί να θεωρηθεί *νόμιμη επιβάρυνση* υπέρ Δημοσίου η παρακράτηση και απόδοση στο Δημόσιο προκαταβολικά της φορολογικής υποχρέωσης του αναδόχου με ισόποση μείωση του λαβείν του, η οποία καταφανώς επιβαρύνει το συμβατικό του αντάλλαγμα, ως εν προκειμένω ισχύει με την επίμαχη παρακράτηση προκαταβολής φόρου 8% η οποία αποδίδεται στο Δημόσιο. Συνεπώς για τους λόγους αυτούς, δεν έσφαλε η προσβαλλόμενη απόφαση που απέρριψε την προσφορά της προσφεύγουσας στην οποία δεν είχε συμπεριληφθεί η ως άνω νόμιμη επιβάρυνση παρακράτησης φόρου 8% επί του συμβατικού ανταλλάγματος, ως άλλως τε έχει κριθεί παγίως ως άνω, και προσφάτως και με την ΣτΕ 715/2021. Ειδικότερα, σύμφωνα με τον νόμο και την διακήρυξη ρητώς και σαφώς όφειλε η παρακράτηση 8% υπέρ του Δημοσίου να περιλαμβάνεται στο ποσόν της προσφοράς ως *επιβάρυνση, σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία, για την παράδοση της παρεχόμενης υπηρεσίας στον τόπο και με τον τρόπο που προβλέπεται στα έγγραφα της σύμβασης*.

Μειοψήφησε το Μέλος Χ. Ζαράρη: *«Εν προκειμένω, δεν αναφέρεται ρητά η επίμαχη παρακράτηση του 8%, στη σύνταξη οικονομικών προσφορών παρά μόνο στο άρθρο 5 «Ειδικοί όροι εκτέλεσης της σύμβασης», 5.1 Τρόπος*

πληρωμής, 5.1.2. όπου αναλύονται οι υπέρ τρίτων κρατήσεις που βαρύνουν τον Ανάδοχο, καθώς και η παρακράτηση του 8% η οποία θα διενεργείται με κάθε πληρωμή επί του καθαρού ποσού. Όπως δε προσφάτως κρίθηκε από το ΔΕφ Αθ 1268/29.06.2020 σκ.6 «Επειδή, κατά την έννοια των διατάξεων του ν.4412/2016 σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, η παρακράτηση φόρου εισοδήματος 8% κατά την έκδοση της εντολής πληρωμής για παροχή υπηρεσιών σε φορείς της γενικής κυβέρνησης, υπολογίζεται στο καθαρό ποσό της αξίας των παρεχόμενων υπηρεσιών, που απομένει μετά την αφαίρεση του Φ.Π.Α. και των κρατήσεων που προβλέπεται ότι βαρύνουν την προσφορά του αναδόχου. Η παρακράτηση φόρου αποτελεί μέρος της φορολογικής υποχρέωσης του αναδόχου, από τον οποίο προεισπράττεται το σχετικό ποσό, ενώ στη συνέχεια, κατά την εκκαθάριση της φορολογικής του δήλωσης, επιστρέφεται ή συμψηφίζεται στο φόρο εισοδήματος που επιβάλλεται σε βάρος του επί των κερδών ή του καθαρού εισοδήματος, ανάλογα αν πρόκειται για νομικό ή φυσικό πρόσωπο. Κατά συνέπεια, σύμφωνα με την άποψη που επικράτησε στο Δικαστήριο, η παρακράτηση φόρου δεν αποτελεί κράτηση υπέρ του Δημοσίου, ούτε εμπίπτει στην έννοια της επιβάρυνσης της αξίας της υπηρεσίας που παρέχεται από τον ανάδοχο δημόσιας σύμβασης. Τούτο διότι η προείσπραξη του φόρου εισοδήματος, που αφαιρείται από την αξία της πληρωμής του αναδόχου, έχει προσωρινό χαρακτήρα, αφού η τελική απόδοση ή μη του παρακρατηθέντος ποσού στο Δημόσιο εξαρτάται από το ύψος της φορολογικής υποχρέωσης του αναδόχου, ανάλογα με τα ετήσια κέρδη ή το καθαρό εισόδημα που αυτός δηλώνει, σε σχέση με τα ποσά φόρου που έχουν παρακρατηθεί. Εξάλλου, όπως έχει κριθεί (ΕΣ Ολομ.807/1997, ΕΣ Τμήμα Ι 460/2016 κ.α.), η ενεργούμενη παρακράτηση για τον προκαταβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, μολονότι αποδίδεται στο Δημόσιο, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού της περιουσίας του φορολογουμένου, ο οποίος και δικαιούται, τηρώντας τη νόμιμη διαδικασία, να τον αναζητήσει στις περιπτώσεις που δεν οφείλεται. Επομένως, ο φόρος εισοδήματος που παρακρατείται κατά την έκδοση της εντολής πληρωμής του αναδόχου δεν απομειώνει το συμβατικό αντάλλαγμα, ώστε να συνιστά στοιχείο που επιβαρύνει το κόστος εκτέλεσης της δημόσιας σύμβασης. Η παραδοχή της αντίθετης άποψης, κατά την οποία η παρακράτηση φόρου

εντάσσεται στις επιβαρύνσεις του αναδόχου δημόσιας σύμβασης, που πρέπει να υπολογίζονται στη διαμόρφωση της τιμής της οικονομικής προσφοράς του, προσαυξάνει το συμβατικό αντάλλαγμα της υπηρεσίας, στην παροχή της οποίας αποσκοπεί ο διαγωνισμός και καταλήγει σε αντίστοιχη επιβάρυνση της αναθέτουσας αρχής, καθώς, με τον τρόπο αυτό, αυξάνεται ο προϋπολογισμός της σύμβασης και δυσχεραίνεται η εξεύρεση των απαραίτητων οικονομικών πόρων για την προκήρυξη του διαγωνισμού. Ενόψει αυτών, εφόσον δεν υπάρχει ρητή και σαφής πρόβλεψη στη διακήρυξη του κρίσιμου διαγωνισμού ότι οι οικονομικές προσφορές των συμμετεχόντων οφείλουν, επί ποινή απαραδέκτου, να εμπεριέχουν το ως άνω ποσοστό φόρου εισοδήματος, που παρακρατείται κατά την πληρωμή του αναδόχου, δεν συντρέχει λόγος αποκλεισμού του διαγωνιζόμενου, ο οποίος δεν συμπεριέλαβε την παρακράτηση φόρου στην τιμή της οικονομικής προσφοράς του». (βλ. και Αποφάσεις 7ου κλιμακίου 881/2020 και 923/2021 Εισηγήτρια Χ. Ζαράρη). Ειδικότερα, η ενεργούμενη παρακράτηση για τον προκαταβαλλόμενο φόρο εισοδήματος, μολονότι αποδίδεται στο Δημόσιο, αποτελεί στοιχείο του ενεργητικού της περιουσίας του φορολογουμένου, ο οποίος και δικαιούται, τηρώντας τη νόμιμη διαδικασία, να τον αναζητήσει στις περιπτώσεις που δεν οφείλεται, ήτοι ο φόρος εισοδήματος που παρακρατείται κατά την έκδοση της εντολής πληρωμής του αναδόχου δεν απομειώνει το συμβατικό αντάλλαγμα, ώστε να συνιστά στοιχείο που επιβαρύνει το κόστος εκτέλεσης της δημόσιας σύμβασης. Επομένως, κατά τη μειοψηφούσα γνώμη πρέπει να γίνει δεκτός ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος».

Επομένως νόμιμα απορρίφθηκε η προσφορά της προσφεύγουσας κατά δέσμια αρμοδιότητα όπως βάσιμα αναφέρει η αναθέτουσα αρχή στις απόψεις της, στην αιτιολογία της προσβαλλόμενης απόφασης, και η παρέμβαση, και σύμφωνα με τις αρχές της νομιμότητας και της τυπικότητας της διαδικασίας (σκέψεις 15-18), καθόσον η προσφορά προσκρούει στους ρητούς και σαφείς ως άνω όρους της διακήρυξης και του νόμου και ορθά κρίθηκε ως απορριπτέα σύμφωνα με το άρθρ. 18, 53, 71, 91 του ν. 4412/2016 (σκέψεις 6-9) και το άρθρ. 2.4.6 της διακήρυξης (σκέψη 15).

20. Επειδή γίνεται δεκτή εν συνόλω η εισήγηση.

Αριθμός απόφασης: 1467/2021

21. Επειδή, κατ' ακολουθίαν, η κρινόμενη προδικαστική προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

22. Επειδή η παρέμβαση πρέπει να γίνει δεκτή.

23. Επειδή ύστερα από τη παραπάνω σκέψη 21, το παράβολο που κατέθεσε η προσφεύγουσα πρέπει καταπέσει (άρθ. 363 του ν. 4412/2016 και 5 του ΠΔ 39/2017).

Για τους λόγους αυτούς

Απορρίπτει την Προδικαστική Προσφυγή.

Δέχεται την παρέμβαση.

Ορίζει την κατάπτωση του κατατεθέντος παραβόλου.

Κρίθηκε και αποφασίσθηκε στις 20 Αυγούστου 2021 και εκδόθηκε την 9 Σεπτεμβρίου 2021 στον Αγ. Ιωάννη Ρέντη.

Η Πρόεδρος
ΕΙΡΗΝΗ ΑΨΟΚΑΡΔΟΥ

Ο Γραμματέας
ΓΕΩΡΓΙΟΣ- ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑΔΗΣ