



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2109586156
ΦΑΞ : 210 9531321

Καλλιθέα 15-10-2014

Αριθμός απόφασης: 3167

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170).

β. Της αριθ. Δ6Α1118225 ΕΞ 2013/24.07.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 1893) «Καθορισμός της διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, καθώς και απαραίτητων λεπτομερειών λειτουργίας αυτής».

γ. Της αριθ. Δ6Α1198069 ΕΞ 2013/30.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών (ΦΕΚ Β' 3367) «Μετονομασία και ανακαθορισμός των αρμοδιοτήτων και της εσωτερικής διάρθρωσης της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών».

δ. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την από 17-07-2014 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της Κοινοπραξίας με την επωνυμία «.....» , ΑΦΜ , έδρα στο Π. Φάληρο επί της οδού&, κατά της τεκμαιρόμενης αρνητικής απάντησης από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ της με αρ. πρωτ./10-04-2014 Δήλωσης Επιφύλαξης (άρθρο 20 του ν.4174/2014) που συνόδευε τη φορολογική Δήλωση της Κοινοπραξίας για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013) και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

4. Την τεκμαιρόμενη αρνητική απάντηση από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ της με αρ. πρωτ./10-04-2014 Δήλωσης Επιφύλαξης (άρθρο 20 του ν.4174/2014) που συνόδευε τη φορολογική Δήλωση της Κοινοπραξίας για το οικ. έτος 2014 (χρήση 2013), της οποίας ζητείται η ακύρωση.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την από 15-10-2014 εισήγηση του Α1 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Με τη σιωπηρή απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Π. ΦΑΛΗΡΟΥ απορρίφθηκε η από 10-04-2014 και με αρ. πρωτ. επιφύλαξη του άρθρου 20 του ν.4174/2013 που διατυπώθηκε στη δήλωση

φορολογίας εισοδήματος οικ. έτους 2014 (χρήση 2013) της προσφεύγουσας Κοινοπραξίας κατασκευής του δημοσίου έργου «.....».

Η επιφύλαξη διατυπώθηκε ως προς το εάν το ποσό των επιδικασθέντων και εισπραχθέντων τόκων υπερημερίας λόγω καθυστέρησης καταβολής του εργολαβικού ανταλλάγματος, ποσού 1.526.706,50 €, **αποτελεί πράγματι εισόδημα από κινητές αξίες** και επομένως οφείλεται ή όχι φόρος εισοδήματος που θα έχει υπολογιστεί με τον τρόπο αυτό, δηλαδή με παρακράτηση φόρου 20%, ήτοι φόρος εισοδήματος $1.526.706,50 * 20\% = 305.341,30 \text{ €}$.

Ή έπρεπε και πρέπει να φορολογηθεί ως εισόδημα από την εκτέλεση δημοσίων έργων σύμφωνα με το άρθρο 34 παρ.3 και 4 περ. α' του ν.2238/1994, δηλαδή με παρακράτηση φόρου 3%, ήτοι φόρος εισοδήματος $1.526.706,50 * 3\% = 45.801,19 \text{ €}$.

Κατά συνέπεια η ζημιά από τον εσφαλμένο χαρακτηρισμό του επίμαχου εισοδήματος ως εισόδημα από κινητές αξίες επιτείνεται σημαντικά ως εξής :

- 1.) Προκύπτει διαφορά Φόρου εισοδήματος ποσού **259.540,10 € (305.341,30€-45.801,19 € = 259.540,10 €)**, σε βάρος της προσφεύγουσας.
- 2.) Ο φόρος εισοδήματος υπολογίζεται σε όλο το ποσό των τόκων 1.526.706,50€ αφαιρούμενων των εξόδων διοικητικής λειτουργίας 58.364,66 €, ήτοι $1.526.706,50\text{€} - 58.364,66 \text{ €} = 1.468.341,84 \text{ €} * 26\%$ (συντελεστής φόρου) = 381.768,88 € **αντί** του ποσού $1.526.706,50\text{€} * 10\% = 152.670,65 \text{ €}$ (καθαρό κέρδος) $* 26\%$ (συντελεστής φόρου) = 39.694,37 € με συνέπεια να προκύπτει διαφορά φόρου εισοδήματος **342.074,51 € (381.768,88 € - 39.694,37 € = 342.074,51 €)**, σε βάρος της προσφεύγουσας.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά :

- Να ακυρωθεί η τεκμαιρόμενη απόρριψη της με αρ. πρωτ./10-04-2014 Δήλωσης επιφύλαξης και να γίνει αυτή δεκτή με το εκεί υποβληθέν περιεχόμενο.
- Να επιστραφεί έντοκα η διαφορά των παρακρατημένων φόρων ποσού 259.540,10 € όπως επίσης και η διαφορά φόρου εισοδήματος 342.074,51 € όπως αναλύθηκε με την παρούσα, με το νόμιμο τόκο υπερημερίας του ν. 876/79 από την ημερομηνία καταβολής και μέχρι την επιστροφή –εξόφληση του κεφαλαίου και των αναλογούντων σε αυτούς τόκων, ισχυριζόμενη,

Την εσφαλμένη ερμηνεία και πλημμελής εφαρμογή των άρθρων 24, 25 παρ.4, 28 παρ.3, 34 παρ.3,4, 54 παρ. 4 του ν.2238/94 όπως ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο. Η Οδηγία 2000/35/ΕΟΚ «για την καταπολέμηση των καθυστερήσεων πληρωμών στις εμπορικές συναλλαγές» και το Π.Δ. 166/2003, το οποίο προσάρμοσε την ελληνική έννομη τάξη σ' αυτό, υπήγαγαν ρητώς στις εμπορικές συναλλαγές τη συμβατική σχέση αναδόχου δημοσίου έργου και δημόσιας αρχής που έχει την ιδιότητα του κυρίου ή φορέα κατασκευής του έργου. Υπό το καθεστώς της παραπάνω κοινοτικής Οδηγίας και του Π.Δ. 166/2003, θεωρούνται εμπορικές συναλλαγές οι σχέσεις μεταξύ αναδόχου και κυρίου δημοσίου έργου και, ως εκ τούτου, ενόψει του ότι υπάρχει ρητή πρόβλεψη στην παρ. 4 του άρθρου 25 του Ν. 2238/1994 για την υπαγωγή των δικαστικώς επιδικασθέντων τόκων υπερημερίας από εμπορική συναλλαγή στην κατηγορία του εισοδήματος από την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, επί των τόκων υπερημερίας που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση δεν πρέπει να διενεργείται παρακράτηση 20%.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 24 παρ.1 του ν.2238/1994 «Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει: α)...β)...γ) από τόκους κάθε τίτλου έντοκης κατάθεσης τοις μετρητοίς ή εγγύησης, καθώς και κάθε τίτλου χρεωστικού με υποθήκη, ενέχυρο ή όχι, από εκείνους που δεν περιλαμβάνονται στις περιπτώσεις α' και β'. Ομοίως, **το εισόδημα από τόκους που εκδικάζονται με δικαστική απόφαση,**

εξαιρουμένων αυτών που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48 του παρόντος.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 25 παρ.4 του ν.2238/1994 οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από τις αποδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση **μεταξύ εμπόρων** και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στην καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, με την προϋπόθεση ότι αυτός που αποκτά το εισόδημα αυτό ασκεί εμπορική γενικά επιχείρηση στην Ελλάδα ή προκειμένου για αλλοδαπό, ότι αυτός έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα και οι τόκοι προέρχονται από εργασίες της μόνιμης αυτής εγκατάστασης. Ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λογίζονται και οι τόκοι της παραγράφου αυτής που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση.

Επειδή το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, **με την υπ' αρ./2006** γνωμοδότησή του, έκρινε ότι οι επιδικαζόμενοι με δικαστική απόφαση τόκοι υπερημερίας υπέρ αναδόχου δημοσίου έργου συνιστούν εισόδημα από κινητές αξίες και ως εκ τούτου φορολογούνται αυτοτελώς και υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20% .

Εν προκειμένω ,το αναφερόμενο από την προσφεύγουσα Π.Δ. 166/2003 έχει άλλο σκοπό και άλλο πεδίο εφαρμογής σε σχέση με αυτό των διατάξεων των άρθρων 24 και 25 του Κ.Φ.Ε . Με δεδομένο ότι **το Δημόσιο δεν είναι έμπορος**, δεν είναι δυνατόν να θεωρηθεί ότι οι επίμαχοι τόκοι προέρχονται από εμπορική συναλλαγή και ως εκ τούτου, κατά την εν λόγω γνωμοδότηση, θεωρούνται εισόδημα από κινητές αξίες και φορολογούνται αναλόγως. Η γνωμοδότηση αυτή έχει γίνει αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών. Ακολούθως εκδόθηκε η εγκύκλιος ΠΟΛ 1131/2007 με αρ. πρωτ. 1021797/10342πε/Β0012/2.11.2007 του Υπουργείου Οικονομίας & Οικονομικών, με θέμα **«Οι τόκοι υπερημερίας που καταβάλλει το Δημόσιο, μετά από δικαστική απόφαση, σε εργολάβο δημοσίων έργων αποτελούν εισόδημα από κινητές αξίες»**, η οποία, επαναλαμβάνοντας τις απόψεις της προδιαληφθείσας γνωμοδότησης του ΝΣΚ, καταλήγει στο συμπέρασμα, ότι **«οι τόκοι που καταβάλλει το Δημόσιο, μετά από δικαστική απόφαση σε εργοληπτική εταιρεία, εξακολουθούν να χαρακτηρίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες και επομένως, υπόκεινται σε παρακράτηση φόρου 20%, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 54 του Κ.Φ.Ε.»**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 17-07-2014 με αρ. πρωτ. ενδικοφανούς προσφυγής της Κοινοπραξίας με επωνυμία «.....» , Α.Φ.Μ.....

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
α.α.
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΚΑΚΙΩΡΑΣ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).