



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α2

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604553

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 07/10/2019

Αριθμός απόφασης: 2785

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. Του άρθρου 11 της Δ.ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».
 - γ. Της παρ.3 του άρθρου 47 του ν.4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - δ. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
 - ε. Την ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Εγκύκλιο της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.).
2. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
3. Τη με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της κοινοπραξίας, **ΑΦΜ**, με έδρα στην Αθήνα, επί της οδού κατά της υπ'αριθμ. /18-04-2019 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** και τα προσκομιζόμενα με την υπό κρίση προσφυγή σχετικά έγγραφα.
4. Την υπ'αριθμ. /18-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** και την οικεία έκθεση ελέγχου, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του **Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.** .

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος **A2** όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. /18-04-2019 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ. καταλογίσθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας φόρος ποσού 46.886,54 ευρώ πλέον πρόσθετος φόρος άρθρου 59 του ν.4174/2013 ποσού 23.443,28 ευρώ ήτοι συνολικό ποσό **70.329,82 ευρώ**.

Η ως άνω διαφορά φόρου καταλογίσθηκε κατόπιν των διαπιστώσεων ελέγχου της από 29/03/2019 έκθεσης μερικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.,

Συγκεκριμένα από τον διενεργηθέντα έλεγχο διαπιστώθηκε ότι για το φορολογικό έτος 2014 η κοινοπραξία δεν απέδωσε φόρο εργοληπτών 3% για αμοιβές συνολικού ποσού **1.562.884,80 ευρώ** που κατέβαλε στην επιχείρηση (και μέλος της προσφεύγουσας κοινοπραξίας),, ΑΦΜ στο πλαίσιο της από 02/06/2014 Σύμβασης Υπεργολαβίας Μελέτης και Κατασκευής.

Η προσφεύγουσα κοινοπραξία με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Από την γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 64 παρ.1 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι υπάρχει παρακράτηση με συντελεστή 3% για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων. Η διάταξη αναφέρεται σε τεχνικό έργο και όχι για αμοιβές διοίκησης, για αμοιβές συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες.
- Η ελεγκτική υπηρεσία δεν παρείχε σαφή ειδική και επαρκή αιτιολογία για την νομική βάση τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου καθώς δεν αιτιολογεί γιατί οι αμοιβές για την εκπόνηση μελετών και σχεδίων πρέπει να συμπεριληφθούν στις αμοιβές που σχετίζονται με την εκτέλεση των εργασιών κατασκευής έργου απλά επικαλείται τις διατάξεις της ΠΟΛ1120/2014 η οποία είναι εγκύκλιος διαταγή και όχι κανονιστική πράξη, στην οποία δεν αναφέρεται πουθενά ότι στις υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου αμοιβές περιλαμβάνονται και οι αμοιβές για μελέτες καθώς και τα ποσά που αφορούν Ο.Κ.Ω..

Επειδή στο άρθρο 61 παρ.1 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«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

3

...Στις αμοιβές για τεχνικά έργα περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται για παρεχόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται όμως με την εκτέλεση και ολοκλήρωση των έργων αυτών.

Ως τεχνικό έργο θεωρείται η εκτέλεση εργασιών κατασκευής έργου συνδεδεμένου μετά του εδάφους όπως για παράδειγμα τα οικοδομικά, λιμενικά, υδραυλικά, οδοποιίας, γεφυροποιίας, σιδηροδρόμων και έργα υπαίθρου. Ως τεχνικό έργο θεωρείται επίσης και η εργασία προσθήκης επί υφιστάμενου ήδη πράγματος νέου στοιχείου ή ιδιότητας, ανεξάρτητα αν τα συνδεδεμένα θα αποτελέσουν ενιαίο πράγμα ή όχι (όπως για παράδειγμα εκτέλεση μηχανολογικών, ηλεκτρολογικών εγκαταστάσεων).

Με τον όρο αμοιβές διοίκησης νοούνται...

Στις αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται εξαιτίας παροχής επαγγελματικών υπηρεσιών στις οποίες προέχει το στοιχείο της συμβουλής ή της επιστημονικής, καλλιτεχνικής και πνευματικής δημιουργίας, δηλαδή επαγγέλματα που με τις διατάξεις του Ν. 2238/1994, χαρακτηρίζονταν ως ελευθέρια επαγγέλματα.

Ενδεικτικά αναφέρονται οι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών που ασκούν ατομικά το επάγγελμα του ιατρού, οδοντιάτρου, κτηνιάτρου, φυσιοθεραπευτή, βιολόγου, ψυχολόγου, μαίας, δικηγόρου, συμβολαιογράφου, άμισθου υποθηκοφύλακα, δικαστικού επιμελητή, αρχιτέκτονα, μηχανικού, τοπογράφου, χημικού, γεωπόνου, γεωλόγου, δασολόγου, περιβαλλοντολόγου, ωκεανογράφου, σχεδιαστή, δημοσιογράφου, διερμηνέα, ξεναγού, μεταφραστή, καθηγητή ή δασκάλου, καλλιτέχνη γλύπτη ή ζωγράφου ή σκιτσογράφου ή χαράκτη, ηθοποιού, εκτελεστή μουσικών έργων ή μουσουργού, καλλιτεχνών των κέντρων διασκέδασης, χορευτή, χορογράφου, σκηνοθέτη, σκηνογράφου, ενδυματολόγου, διακοσμητή, οικονομολόγου, αναλυτή, προγραμματιστή, ερευνητή ή συμβούλου επιχειρήσεων, λογιστή ή φοροτέχνη, αναλογιστή, κοινωνιολόγου, κοινωνικού λειτουργού, εμπειρογνώμονα, ομοιοπαθητικού, εναλλακτικής θεραπείας, ψυχοθεραπευτή, λογοθεραπευτή, λογοπαθολόγου και λογοπεδικού, καθώς και αμοιβές που καταβάλλονται σε πραγματογνώμονες, διαιτητές, εκκαθαριστές γενικά, ελεγκτές Α.Ε., εκτελεστές διαθηκών, εκκαθαριστές κληρονομιών και κηδεμόνες σχολάζουσας κληρονομιάς....

Άρθρο 64

1. Με τις διατάξεις της περ. δ' της παραγράφου 1 του άρθρου 64 του ΚΦΕ, όπως ισχύει, ορίζεται ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στην περίπτωση πληρωμών αμοιβών για τεχνικά έργα, αμοιβές διοίκησης, αμοιβές για συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες.

Κατ' εξαίρεση, για τις αμοιβές για τεχνικά έργα που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και στις αμοιβές των ενοικιαστών δημοσίων, δημοτικών και κοινοτικών ή λιμενικών προσόδων ο συντελεστής είναι τρία τοις εκατό (3%) επί της αξίας του υπό κατασκευή έργου ή του μισθώματος, ανεξαρτήτως αν ο λήπτης της αμοιβής είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα...».

Επειδή στο άρθρο 9 παρ.2 του ν.4174/2013 ορίζεται:

«Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν. Η τυχόν μεταβολή της ερμηνευτικής θέσης της Φορολογικής Διοίκησης δεν ισχύει αναδρομικά σε περίπτωση που συνεπάγεται τη χειροτέρευση της θέσης των φορολογουμένων.».

Επειδή εν προκειμένω η προσφεύγουσα κοινοπραξία, βάσει της από **11/04/2014** σύμβασης ανέλαβε το τεχνικό έργο

Συγκεκριμένα η με την επωνυμία με διακριτικό τίτλο καλούμενη στην από 11/04/2014 σύμβαση ως έχει συνάψει με την εταιρία ως καθολικό διάδοχο της εταιρίας κατόπιν θεσπίσεως του νόμου 4199/2013, τη Σύμβαση Σύμπραξης με αντικείμενο τη, εφεξής καλούμενο «το Έργο».

Ο βάσει της από **11/04/2014** αναφερθείσας σύμβασης, αναθέτει το ως άνω έργο στην προσφεύγουσα κοινοπραξία η οποία στην εν λόγω σύμβαση αναφέρεται ως κατασκευαστής του εν λόγω «έργου».

Εν συνεχεία την **02/06/2014** υπεγράφη «Σύμβαση Υπεργολαβίας Μελέτης και Κατασκευής» μεταξύ της κατασκευάστριας προσφεύγουσας Κοινοπραξίας και της εταιρείας, βάσει της οποίας η κατασκευάστρια κοινοπραξία ανέθεσε υπερβολικά στην δεύτερη αναφερόμενη, το σύνολο του συμβατικού αντικειμένου της από 11/04/2014 Σύμβασης, ήτοι την

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι στην υπερβολάβο εταιρεία καταβλήθηκαν οι παρακάτω αμοιβές για τις οποίες δεν πραγματοποιήθηκε παρακράτηση φόρου ως ορίζουν τα άρθρα 62 παρ.1 (δ) και 64 παρ.1(δ) του ν.4172/2013 :

Αρ.Εγ γ	Ημ_νία	Παραστ.	Γ/θμιος	Αιτιολογία	Ποσό
17	06/06/2014		61.90.001 3	Αρχιτεκτονικά –μηχα/γικά-ακουστικά /λοιπά – τοπογραφικά -γεωτεχνικά	821.977,00
28	11/08/2014		61.90.001 3	Αμοιβές μελετ/ών βάση της από 2.6.2014 σύμβασης	522.107,00
36	31/10/2014		61.90.001 3	Αμοιβές μελετ/ών βάση της από 2.6.2014 σύμβασης	133.938,00
71	30/12/2014		61.90.001 3	Αμοιβές μελετ/ών βάση της από 2.6.2014 σύμβασης-απροβλεπτά έξοδα μελετών- γενικά έξοδα μελετών	84.862,80
					1.562.884,80

Επειδή η προσφεύγουσα κοινοπραξία ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή αναιτιολόγητα θεώρησε ότι οι αμοιβές μελετών, ανασκαφών και εξόδων Ο.Κ.Ω. (οργανισμών κοινής ωφέλειας) είναι υποκείμενες σε παρακράτηση φόρου, επικαλούμενη απλά τις διατάξεις της ΠΟΛ1120/2014 η οποία είναι εγκύκλιος διαταγή και όχι κανονιστική πράξη, καθώς από την γραμματική διατύπωση της διάταξης του άρθρου 64 παρ.1 του Κ.Φ.Ε. προκύπτει ότι υπάρχει παρακράτηση με συντελεστή 3% για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων και δεν αναφέρεται σε αμοιβές διοίκησης, για αμοιβές συμβουλευτικές ή παρόμοιες υπηρεσίες.

Ωστόσο από την προαναφερθείσα Απόφαση της Γ.Γ.Δ.Ε. ΠΟΛ1120/2014 η οποία είναι δεσμευτική για την Φορολογική Διοίκηση και εκδόθηκε στα πλαίσια της ορθής και ομοιόμορφης εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 62 και 64 του ν.4172/2013 αναφέρεται ότι στις αμοιβές για τεχνικά έργα περιλαμβάνονται οι αμοιβές που καταβάλλονται σε εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων καθώς και οι αμοιβές που καταβάλλονται για παρεχόμενες υπηρεσίες που σχετίζονται όμως με την εκτέλεση και ολοκλήρωση των έργων αυτών. Εν προκειμένω όλες οι ανωτέρω αμοιβές, όπως προκύπτει από την οικεία έκθεση ελέγχου και δεν αμφισβητείται από την προσφεύγουσα κοινοπραξία, καταβλήθηκαν στην υπεργολάβο-εργολήπτρια τεχνικού έργου, εταιρεία λόγω υπηρεσιών που παρασχέθηκαν στο πλαίσιο της εκτέλεσης της από 02/06/2014 «Σύμβασης Υπεργολαβίας Μελέτης και Κατασκευής» της οποίας αντικείμενο αποτελεί η μελέτη, εκτέλεση και ολοκλήρωση του τεχνικού έργου

Κατόπιν των ανωτέρω πραγματικών περιστατικών και λαμβάνοντας υπόψη τις σχετικές διατάξεις του άρθρου 62 παρ.1 (δ) του Κ.Φ.Ε. περί παρακράτησης φόρου σε αμοιβές για τεχνικές υπηρεσίες και του άρθρου 64 παρ.1 περ.(δ) ότι για τις αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων ο συντελεστής παρακράτησης φόρου είναι τρία τοις εκατό (3%) και τις διευκρινιστικές οδηγίες της ΠΟΛ1120/2014, ορθώς καταλογίσθηκε στην προσφεύγουσα κοινοπραξία ο φόρος που όφειλε να παρακρατήσει βάσει των διατάξεων του άρθρου 61 του ν.4172/2013.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 29/03/2019 έκθεση μερικού ελέγχου παρακρατούμενων φόρων της ελέγκτριας του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **09/05/2019** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της κοινοπραξίας, **ΑΦΜ**, και την επικύρωση της **υπ'αριθμ.**/18-04-2019 οριστικής πράξεως διορθωτικού προσδιορισμού παρακρατούμενου φόρου για αμοιβές που εισπράττονται από εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων, φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.ΕΠ.

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

Φορολογικό έτος 2014

Διαφορά Παρακρατούμενου Φόρου επί αμοιβών που εισπράττονται από Εργολήπτες κατασκευής κάθε είδους τεχνικών έργων	46.886,54
--	-----------

Πρόσθετος άρθρου 59 ν.4174/2013	23.443,28
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	70.329,82

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Αναπληρωτής Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

Ακριβές Αντίγραφο

**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 .