

Αθήνα, 14 Σεπτεμβρίου 2009  
Αρ. Πρωτ.: 1045673/403πε/Α0012

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ  
& ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ  
ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ  
Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ  
ΤΜΗΜΑ Α΄

Ταχ. Δ/ση: Καρ. Σερβίας 10  
Ταχ. Κώδικας: 101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Δημ. Παπαγιάννης  
Τηλέφωνο: 210 3375314-6  
FAX: 210 3375001

**ΠΟΛ 1119**

**ΘΕΜΑ: Ο συντελεστής 22% που αναφέρεται στην περίπτωση β΄ της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν.2238/1994, εφαρμόζεται για τις ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργων αντίστοιχων με όλες τις υποπεριπτώσεις των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄, δ΄ της παρ. 5 του ίδιου άρθρου.**

Αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, σας γνωρίζουμε ότι το ΝΣΚ με την αριθ. 85/08 γνωμοδότησή του η οποία έγινε αποδεκτή από τον Υφυπουργό Οικονομίας & Οικονομικών, αποφάνθηκε ότι:

Ανεξάρτητα από το είδος της μελέτης ή το είδος του έργου στο οποίο κάποιος μηχανικός έχει αναλάβει και ασκήσει καθήκοντα διεύθυνσης εκτέλεσης – διοίκησης έργου, για την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος αυτού εφαρμόζεται ο συντελεστής 22% που ορίζεται στην περίπτωση β΄ της παραγράφου 5 του άρθρου 49 του ΚΦΕ, υπό την προϋπόθεση βέβαια ότι η διεύθυνση εκτέλεσης του έργου του έχει ανατεθεί από τον κύριο του έργου, διότι δεν νοείται διεύθυνση εκτέλεσης έργου να έχει ανατεθεί σε μηχανικό από τον ανάδοχο του έργου.

Συνεπώς, ο συντελεστής 22% που αναφέρεται στην περίπτωση β΄ της παρ. 5 του άρθρου 49 του ν. 2238/1994, εφαρμόζεται για τις ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργων αντίστοιχων με τις κατηγορίες μελετών που αναφέρονται σε όλες τις υποπεριπτώσεις των περιπτώσεων α΄, β΄, γ΄, δ΄ της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου.

Για την πληρέστερη ενημέρωσή σας επισυνάπτεται φωτοτυπία της πιο πάνω γνωμοδότησης.

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας  
α/α Στ. Καλοπήτα

Η ΓΕΝ. Δ/ΝΤΡΙΑ  
Μ. ΓΥΦΤΑΚΗ

**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**  
**ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ**  
**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

*Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 85 /2008*

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**(Τμήμα Β')**

**Συνεδρίαση της 19<sup>ης</sup> -2-2008**

**Σύνθεση:**

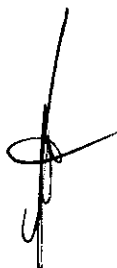
**Πρόεδρος:** Αλέξανδρος Τζεφεράκος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

**Μέλη:** Ν.Κατσίμπας, Σπ.Δελλαπόρτας, Α.Φυτράκης, Η. Ψώνης, Χρ.Αυγερινού,  
Β.Δούσκα, Νομικοί Σύμβουλοι.

**Εισηγήτρια :** Χρυσαφούλα Αυγερινού, Νομική Σύμβουλος

**Αρ.Ερωτήματος:** Το υπ'αριθμ.πρωτ. 1018152/336/Α0012/17-8-2005 έγγραφο της Γενικής Δ/σεως Φορολογίας -Δ/σεως Φορολ. Εισοδήματος (Δ.12) τμ. Α' του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

**Περίληψη Ερωτήματος:** Ερωτάται, αν ο συντελεστής είκοσι δύο τοις εκατό (22%), που αναφέρεται στην περίπτωση β' της παραγρ. 5, του άρθρου 49 του Ν.2238/1994, μπορεί να εφαρμοσθεί και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτελέσεως έργων αντιστοιχών με τις κατηγορίες μελετών που αναφέρονται σε όλες τις υποπεριπτώσεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου.



Επί του ως άνω ερωτήματος το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ομοφώνως ως εξής:

**II.-1)** Στις διατάξεις του άρθρου 49 του Ν.2238/1994 (Φ.Ε.Κ. Α', τ.151/16-9-1994), «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος», (Κ.Φ.Ε.), όπως ισχύουν σήμερα, ορίζεται ότι: «-Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα- 1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθέριου επαγγέλματος, όπως αυτό προκύπτει από τα επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία που τηρεί ο φορολογούμενος.

2. Από το ακαθάριστο εισόδημα εκπίπτουν οι επαγγελματικές δαπάνες που αναφέρονται στην παρ. 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου...

3...

4. Το ποσό που απομένει μετά τις εκπτώσεις που αναφέρονται στις παραγράφους 2 και 3 αποτελεί το καθαρό εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων...

5. Κατ' εξαίρεση, για αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτέλεσής τους, τη διεύθυνση εκτέλεσης (διοίκηση του έργου) και την ενέργεια πραγματογνωμοσυιών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα, το καθαρό εισόδημα εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι πάσης φύσεως τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή των πιο πάνω αμοιβών, ως εξής:

α) Τριάντα οκτώ τοις εκατό (38%) για μελέτη- επίβλεψη κτιριακών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα) Αρχιτεκτονικές μελέτες κτιριακών έργων.



ββ)Ειδικές αρχιτεκτονικές μελέτες (διαμόρφωση εσωτερικών και εξωτερικών χώρων, μνημείων, αποκατάσταση - διατήρηση παραδοσιακών κτιρίων και οικισμών και τοπίου).

γγ)Μελέτες φυτοτεχνικής διαμόρφωσης περιβάλλοντος χώρου και έργων πρασίνου.

β)Είκοσι δύο τοις εκατό (22%) για μελέτη - επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών, υδραυλικών έργων και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών:

αα)Χωροταξικές και ρυθμιστικές μελέτες

ββ)Πολεοδομικές και ρυμοτομικές μελέτες .

γγ)Μελέτες συγκοινωνιακών έργων (οδών, σιδηροδρομικών γραμμών, μικρών τεχνικών έργων, έργων υποδομής αερολιμένων και κυκλοφοριακές).

δδ)Μελέτες υδραυλικών έργων (εγγειοβελτιωτικών έργων, φραγμάτων, υδρεύσεων και αποχετεύσεων).



εε)Μελέτες οργάνωσης και επιχειρησιακής έρευνας.

στστ)Μελέτες λιμενικών έργων.

ζζ)Μελέτες γεωργικές (γεωργοοικονομικές- γεωργοτεχνικές εγγείων βελτιώσεων, γεωργοκτηνοτροφικού προγραμματισμού, γεωργοκτηνοτροφικών εκμεταλλεύσεων).

ηη)Μελέτες αλιευτικές.

γ)Είκοσι έξι τοις εκατό (26%) για μελέτη- επίβλεψη ηλεκτρομηχανολογικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται στις παρακάτω κατηγορίες μελετών: αα)Μελέτες μηχανολογικές -ηλεκτρολογικές-ηλεκτρονικές. ββ)Μελέτες οικονομικές. γγ)Μελέτες κοινωνικές. δδ)Μελέτες μεταφορικών μέσων (χερσαίων, πλωτών, εναέριων). εε)Ενεργειακές μελέτες (θερμοηλεκτρικές, υδροηλεκτρικές, πυρηνικές). στστ)Μελέτες βιομηχανιών (προγραμματισμός-σχεδιασμός-λειτουργία). ζζ)χημικές μελέτες και έρευνες. ηη)Χημικοτεχνικές μελέτες. θθ)Μεταλλευτικές μελέτες και έρευνες. ιι)Μελέτες και έρευνες γεωλογικές, υδρογεωλογικές και γεωφυσικές. ιαια)Γεωτεχνικές μελέτες και έρευνες.

 3 

ιβ)Εδαφολογικές μελέτες και έρευνες. ιγ)Μελέτες δασικές (διαχείριση δασών και ορεινών βοσκοτόπων, δασοτεχνική διευθέτηση, ορεινών λεκανών χειμάρρων, αναδασώσεων, δασικών οδών και δασικών μεταφορικών εγκαταστάσεων). ιδ)Στατικές μελέτες (μελέτες φερουσών κατασκευών κτιρίων και μεγάλων ή ειδικών τεχνικών έργων).

δ)Δεκαεπτά τοις εκατό (17%) για μελέτη-επίβλεψη τοπογραφικών έργων. Ειδικότερα, ο συντελεστής αυτός εφαρμόζεται σε μελέτες τοπογραφίας (γεωδαιτικές, φωτογραμμετρικές, χαρτογραφικές, κτηματογραφικές και τοπογραφικές).

ε)Εξήντα τοις εκατό (60%) για ακαθάριστες αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη προσφορά ανεξάρτητων υπηρεσιών σε οργανωμένα γραφεία με τη χρησιμοποίηση της υποδομής και της οργάνωσης των γραφείων του εργοδότη και για την ενέργεια πραγματογνωμοσυών και διαιτησιών σχετικών με αυτά τα έργα.

Στο κατά τα ανωτέρω προσδιοριζόμενο καθαρό εισόδημα προστίθενται τα ποσά των περιπτώσεων α' και β' της παραγράφου 3 του επομένου άρθρου:

Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υποχρέου προκύπτει ότι οι δαπάνες της χρήσης βρίσκονται σε προφανή δυσαναλογία με το υπόλοιπο των ακαθάριστων αμοιβών (τεκμαρτές δαπάνες), που προκύπτουν από την εφαρμογή του συντελεστή, ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας προσαυξάνει το συντελεστή αυτόν κατά ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%). Δεν θεωρείται ότι υπάρχει προφανής δυσαναλογία, όταν η διαφορά μεταξύ δαπανών που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία και τεκμαρτών δαπανών, κατά τα ανωτέρω, είναι μέχρι ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) των τεκμαρτών δαπανών.

6.Οι διατάξεις των υποπεριπτώσεων ιι και ιια' της περίπτωσης γ' της προηγούμενης παραγράφου ισχύουν και για τις αμοιβές των γεωλόγων μελετητών».


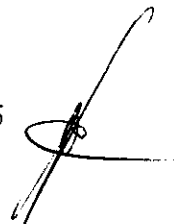
Οι ανωτέρω διατάξεις αποτελούν κωδικοποίηση των προϊσχυσασών διατάξεων του άρθρου 46 του Ν.Δ. 3323/1955 (Φ.Ε.Κ. Α', τ. 214/12-8-1955). περί φορολογίας εισοδήματος, όπως αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 10,



παραγρ.3, του Ν.1828/1989 (Φ.Ε.Κ. Α', τ. 2/3-1-1989), περί αναμορφώσεως της φορολογίας εισοδήματος και άλλων διατάξεων και τροποποιήθηκε με τις διατάξεις της υπ' αριθμ. πρωτ. 1022100/315/Α0012 ΠΟΛ. 1056/19-3-1990 αποφάσεως του τότε Υπ. Οικονομικών, περί καθορισμού αντιστοιχίας των κατηγοριών μελετών αρχιτεκτόνων και μηχανικών προς τις μελέτες των διατάξεων της παραγράφου 5, του άρθρου 46 του ν.δ. 3323/1955, που κυρώθηκε με το άρθρο 46 του Ν. 1914/1990, (Φ.Ε.Κ. Α', τ. 178/17-12-1990), περί εκσυγχρονισμού και αναπτύξεως του δημοσίου τομέα και της κεφαλαιαγοράς, του άρθρου 12, παραγρ.3,4 και 5 του Ν.2065/1992, καθώς και του άρθρου 20, παραγρ.1 και 3 του Ν.2214/1994 (Φ.Ε.Κ. Α', τ. 75/11-5-1994), περί φορολογικών ρυθμίσεων και άλλων διατάξεων αντικειμενικού συστήματος φορολογίας εισοδήματος και άλλων διατάξεων (βλ. σχετ. ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ ΠΙΝΑΚΑ, ο οποίος περιλαμβάνει τις πηγές των διατάξεων που ενσωματώθηκαν στα άρθρα της κωδικοποιήσεως - .Κ.ΝοΒ 1994, τ. 42, σ.1120-).

2) Από το συνδυασμό των ως άνω διατάξεων προκύπτουν τα εξής:


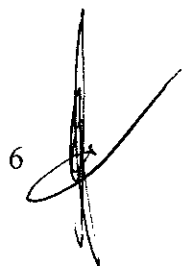
Με τις προαναφερθείσες διατάξεις, που αντικατέστησαν και τροποποίησαν το άρθρο 46 του Ν.Δ. 3323/1955 και συμπεριλήφθηκαν, κωδικοποιηθείσες, στο ως άνω άρθρο 49, παράγραφος 5, του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, (Κ.Φ.Ε.) που ισχύει σήμερα, καθιερώθηκε, κατ' εξαίρεση, εξωλογιστικός προσδιορισμός των καθαρών αμοιβών αρχιτεκτόνων και μηχανικών για τη σύνταξη μελετών και σχεδίων οικοδομικών και λοιπών τεχνικών έργων, την επίβλεψη της εκτελέσεώς τους, καθώς και για τη διεύθυνση εκτελέσεως (δηλαδή τη διοίκηση) του έργου κ.λ.π., βάσει μοναδικών συντελεστών που εφαρμόζονται στις ακαθάριστες νόμιμες αμοιβές τους, οι οποίοι συντελεστές αναπροσαρμόστηκαν ώστε να συμβιβάζονται με το πραγματικά κτώμενο καθαρό εισόδημα αυτών. Οι συντελεστές αυτοί καθιερώθηκαν χάριν της αντικειμενικότητας του προσδιορισμού των καθαρών αμοιβών, της εδραιώσεως της εμπιστοσύνης των φορολογουμένων προς το Κράτος και της αποφυγής προστριβών μεταξύ φορολογουμένων και φορολογικών Υπηρεσιών. καθώς και της απλουστεύσεως και της επιταχύνσεως της σχετικής διαδικασίας (βλ.και σχετικές εισηγητικές

 5 

εκθέσεις επί του άρθρου 10 του Ν.1828/1989 και επί του άρθρου 20 του Ν.2214/1994.).

Από τη γραμματική ερμηνεία τόσο του προοιμίου της παραγράφου 5, του άρθρου 49 του Ν.2238/1994, όπως, κατά τα ως άνω, ισχύει σήμερα, όσο και της διατάξεως του πρώτου εδαφίου της περιπτώσεως β), της αυτής παραγράφου, την ιστορική εξέλιξη και ερμηνεία των προϊσχυσασών διατάξεων, που προαναφέρθηκαν και κωδικοποιήθηκαν στις τώρα ισχύουσες διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 49 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος - Ν.2238/1994-, αλλά και από την τελολογική ερμηνεία των διατάξεων αυτών, προκύπτει ότι, ο νομοθέτης από την αρχή που καθιέρωσε τους συντελεστές καθαρού κέρδους στις αμοιβές αρχιτεκτόνων και μηχανικών με την παράγραφο 3, του άρθρου 10 του ως άνω Ν. 1823/1989 μέχρι και σήμερα ήθελε, για μεν τις μελέτες και επιβλέψεις έργων να ισχύει διαφορετικός συντελεστής, ανάλογα με την κατηγορία του έργου (κτιριακά έργα -χωροταξικά, πολεοδομικά, συγκοινωνιακά, υδραυλικά- ηλεκτρομηχανολογικά- τοπογραφικά), όπως αναλυτικά εξειδικεύονται στις προαναφερθείσες διατάξεις, για δε τη διεύθυνση εκτελέσεως (διοίκηση) οποιουδήποτε έργου, ανεξάρτητα από το είδος αυτού και τις κατηγορίες μελετών που αναφέρονται σε όλες τις υποπεριπτώσεις, των περιπτώσεων α', β, γ', δ' της παραγράφου 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου, να ισχύει ένας συγκεκριμένος και αμετάβλητος συντελεστής, αφού σε καμία διάταξη δεν γίνεται τέτοιου είδους διάκριση.

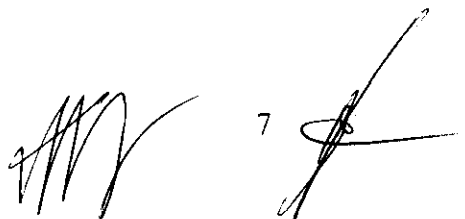
Το ότι οι ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτελέσεως έργου υπόκεινται σήμερα στο συντελεστή είκοσι δύο τοις εκατό (22%), που προβλέπεται στην περίπτωση β), της παραγράφου 5 του ως άνω άρθρου, όπου υπάγονται και οι ακαθάριστες αμοιβές για μελέτη-επίβλεψη χωροταξικών, πολεοδομικών, συγκοινωνιακών και υδραυλικών έργων, όπως αναλύονται στις υποπεριπτώσεις αα) μέχρι και ηη) της περιπτώσεως αυτής, δεν σημαίνει ότι ο συντελεστής 22% εφαρμόζεται μόνο ως προς τη διεύθυνση εκτελέσεως έργου αντίστοιχου μόνο με τέτοιας φύσεως μελέτες.

Ειδικότερα: α) Στην τελευταία ως άνω διάταξη ευκρινώς διαχωρίζονται οι αμοιβές από «διεύθυνση εκτελέσεως έργου», χωρίς να γίνεται διάκριση ως προς το είδος του έργου, από αυτές που αφορούν τις μελέτες- επιβλέψεις συγκεκριμένου είδους έργου, δεδομένου ότι ορίζεται ρητά: «... Και για ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτέλεσης έργου», όπως προβλεπόταν και στις προϊσχύσασες διατάξεις, με μικρότερο μόνο συντελεστή - 17%-. Το ίδιο γίνεται και στο προοίμιο της παραγράφου 5, του ίδιου άρθρου.

β) Παρ' ότι δεν προκύπτει ρητά από τις οικείες εισηγητικές εκθέσεις, ο σκοπός της ανωτέρω διαφοροποίησης είναι προφανής, διότι οι συντελεστές αυτοί αφορούν τις δαπάνες που υποβάλλονται οι αρχιτέκτονες και οι μηχανικοί, κατά την εκτέλεση των καθηκόντων τους, επί των οποίων υπολογίζονται και οι αμοιβές τους, που βεβαίως διαφέρουν όχι μόνο ανάλογα με το είδος της μελέτης, αλλά και ανάλογα με το είδος του έργου που επιβλέπουν (βλ. άρθρα 58, 63, 73, 74, 91, 92 κ.α Π.Δ. 696/1974), δεδομένου ότι η επίβλεψη, όπως η έννοια αυτής αναλύεται στις διατάξεις των άρθρων 57, 73, 91, 95 κ.ά. του Π.Δ. 696/1974 και του άρθρου 11 -είδος ΣΤ'- του Β.Δ/τος της 21-2-1938, αφορά και περιορίζεται κυρίως στο τεχνικό μέρος του έργου (βλ. και Α.Π. 1415/2005, 743/2000, 709/1998, 423/1995, 351/1989, 925/1977, Εφ. Αθ. 5700/1999 κ.α) και απαιτεί επιτόπια μετάβαση εκεί που γίνεται το έργο και έτσι οι δαπάνες κάθε φορά διαφέρουν ανάλογα με το είδος του έργου. Αντίθετα ο διευθύνων την εκτέλεση του έργου, ο έχων, δηλαδή, τη διοίκηση, εποπτεία και παρακολούθηση οποιουδήποτε έργου, που έχει, ευρύτερες και γενικότερες αρμοδιότητες από τον επιβλέποντα μηχανικό, προφανώς δεν χρειάζεται, κατά κανόνα, να μεταβαίνει επί τόπου για άσκηση των καθηκόντων του, οι δε δαπάνες στις οποίες υποβάλλεται είναι ίδιες οποιασδήποτε κατηγορίας έργο και αν διοικεί.


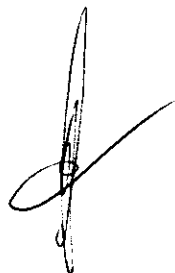
Ελλείπει δε διατάξεως, που να ορίζει την έννοια του «διοικούντος» την εκτέλεση του έργου για τα ιδιωτικά έργα. χρήσιμη είναι η έννοια της διοικήσεως, παρακολουθήσεως και εκτελέσεως του έργου, που ισχύει στα δημόσια έργα, που είναι αυτή που αφορά και προσβλέπει στην επίτευξη - με νομικές πράξεις και υλικές ενέργειες - του από το νόμο προβλεπομένου αποτελέσματος, το δε όργανο





που τις ασκεί έχει όχι μόνο αποφασιστική αρμοδιότητα λήψεως αποφάσεων και ελέγχου κάθε διοικητικού σταδίου εκτελέσεως, αλλά και ευθύνη για το αποτέλεσμα αυτό. Ο διοικων, δηλαδή, το έργο είναι αυτός που ενεργεί ό,τι απαιτείται για την καλή και έγκαιρη εκτέλεση αυτού. (βλ. αποφ. Ολ. Ε.Σ. 801/2003).

Εξ άλλου, ο όρος «διεύθυνση έργου» ή «διοίκηση έργου» ή «διαχείριση έργου», κατά τους κανόνες της επιστήμης και της τεχνικής, συνδέεται με το ενυπάρχον στην έννομη σχέση με τον εργολάβο δικαίωμα του εργοδότη να εκτιμήσει τις υπάρχουσες σε κάθε χρονική στιγμή ανάγκες και να αποφασίσει τις απαραίτητες για την ικανοποίηση αυτών παρεμβάσεις, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνεται και η δημιουργία κατάλληλων έργων και ενεργειών αρμοδιότητας μηχανικού. Τα ως άνω έργα και ενέργειες καλύπτουν τις, σχετικά με τη λειτουργία, ποσότητα, ποιότητα, οικονομία, μορφή και αισθητική, απαιτήσεις του εργοδότη. Πρόκειται, δηλαδή, για την παρακολούθηση του έργου από τον εργοδότη, που είτε γίνεται από τον ίδιο είτε ανατίθεται σε άλλο φορέα (αυτοπροσώπως ή υποβοηθούμενο από δικό του προσωπικό) με σύμβαση έργου. Οι φορείς αυτοί αναλαμβάνουν έναντι αμοιβής, της οποίας το κατώτερο όριο προβλέπεται από τις ως άνω διατάξεις περί ελάχιστων αμοιβών μηχανικών, την ευθύνη της διεύθυνσεως (διοικήσεως) των έργων, είτε μόνοι, είτε με τη συμμετοχή συνεργατών στους οποίους αναθέτουν μέρος της διεύθυνσεως αυτών. Ο φορέας που αναλαμβάνει με την ως άνω σύμβαση τη διεύθυνση έργου έχει την ευθύνη να προωθήσει με τις κατάλληλες εντολές και οδηγίες όλες τις αναγκαίες διαδικασίες, οι οποίες αφορούν αφ' ενός μεν στην διευκρίνιση του αντικειμένου του έργου, αφ' ετέρου δε στη μελέτη τεχνικών δελτίων του έργου, το συντονισμό και την παρακολούθηση της εκπόνησης των τεχνικών, οικονομικών και χρονικών μελετών, τη νομική υποστήριξη, το συντονισμό, καθώς και την παρακολούθηση της κατασκευής και επίβλεψης του έργου, την έκδοση διευθυντικών πράξεων, εντολών και οδηγιών προς όλα τα αναμειγνυόμενα όργανα στο έργο, τη σύνταξη του τεχνικού και οικονομικού χρονικού πλαισίου των τευχών δημοπράτησης, τη

 8 

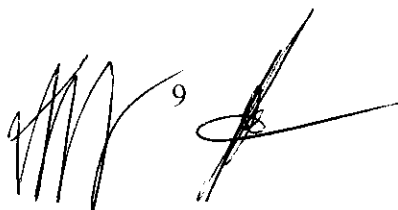
δημοπράτηση του έργου κλπ. (βλ. σχ. και το υπ' αριθμ.πρωτ.7476/9-4-1996 έγγραφο του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας προς τον τότε Υπ. Οικονομικών).

Επομένως, επειδή η διεύθυνση εκτελέσεως του έργου συνδέεται με τον εργοδότη και διενεργείται για λογαριασμό του, αυτή δεν δύναται να ασκηθεί ούτε από τον εργολάβο ούτε από μηχανικό στον οποίο θα έχει αναθέσει ο εργολάβος με σύμβαση τέτοιο έργο. Στην τελευταία περίπτωση δεν μπορούν να εφαρμοσθούν οι διατάξεις της παραγράφου 5, του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., αλλά οι διατάξεις της παραγράφου 1 του ίδιου άρθρου.

γ) Εξυπακούεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν στις κατηγορίες έργων που συναντάται ο ασκών καθήκοντα διευθύνοντας την εκτέλεση έργου -διοικήσεως του έργου και όχι στις περιπτώσεις που, είτε δεν συναντάται στην πράξη τέτοια αρμοδιότητα αρχιτέκτονος ή μηχανικού ή βάσει κάποιας διατάξεως νόμου δεν μπορεί να ασκηθεί από αυτούς τέτοια αρμοδιότητα, οπότε στις τελευταίες περιπτώσεις η απάντηση στο ερώτημα παρίσταται άνευ αντικειμένου. Πάντως, από το προαναφερθέν έγγραφο του Τεχνικού Επιμελητηρίου Ελλάδας, δεν προκύπτει ότι υπάρχουν κατηγορίες μελετών στις οποίες να μη συναντάται η «διεύθυνση» εκτελέσεως του έργου ή «διοίκηση» του έργου με την ως άνω έννοια, αφού δεν γίνεται τέτοια διάκριση.

Π.-1) Σύμφωνα με το δοθέν πραγματικό του ερωτήματος, στη Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών έχουν, κατά καιρούς, υποβληθεί γραπτά και προφορικά ερωτήματα μηχανικών, σχετικά με το αν ο συντελεστής καθαρού εισοδήματος από τη διεύθυνση εκτελέσεως έργου της περιπτώσεως β', της παραγράφου 5, του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε. ισχύει και για τις αμοιβές από διεύθυνση εκτελέσεως έργου των λοιπών περιπτώσεων της παραγράφου 5 του ίδιου άρθρου, όπως της περιπτώσεως α, της παραγράφου 5 (δηλαδή διεύθυνση εκτελέσεως έργου σε μελέτη-επίβλεψη κτιριακών έργων) κ.λ.π. και έτσι υπεβλήθη το παρόν ερώτημα.

2) Ενόψει των αναλυτικά προαναφερθέντων υπό στοιχ.Ι. 2), ανεξάρτητα από το είδος της μελέτης ή το είδος του έργου στο οποίο κάποιος μηχανικός έχει αναλάβει και ασκήσει καθήκοντα διευθύνσεως εκτελέσεως-διοικήσεως έργου, για



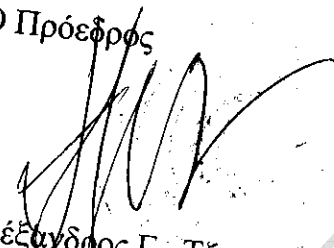
την εξεύρεση του καθαρού εισοδήματος αυτού εφαρμόζεται ο συντελεστής 22% της διατάξεως της περιπτώσεως β), της παραγράφου 5, του άρθρου 49 του Κ.Φ.Ε., υπό την προϋπόθεση, βέβαια ότι, η διεύθυνση εκτελέσεως του έργου του έχει ανατεθεί από τον κύριο του έργου, διότι δεν νοείται διεύθυνση εκτελέσεως έργου να έχει ανατεθεί από ανάδοχο σε μηχανικό.

Κατά συνέπεια, στο ως άνω τεθέν ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι ο συντελεστής είκοσι δύο τοις εκατό (22%), που αναφέρεται στην περίπτωση β', της παραγρ.5, του άρθρου 49 του Ν. 2238/1994, εφαρμόζεται για τις ακαθάριστες αμοιβές από διεύθυνση εκτελέσεως έργων αντιστοιχών με όλες τις υποπεριπτώσεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' της παραγράφου 5 του ιδίου άρθρου.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

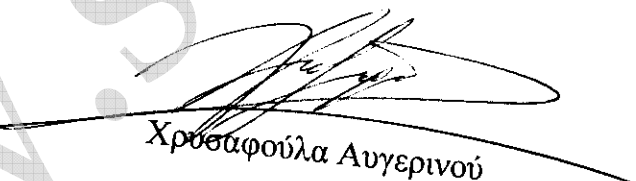
Αθήνα 27-2-2008

Ο Πρόεδρος

  
Αλέξανδρος Γ. Τζεφεράκος

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Η Εισηγήτρια

  
Χρυσάφουλα Αυγερινού

Νομική Σύμβουλος Κράτους