

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
ΕΙΔΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΝΟΜΙΚΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΟΥ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

Αριθμός Γνωμοδότησεως: 69/2006
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 14-2-2006

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Αλεξ.Τζεφετάκος, Νικ.Κατσιμπας, Σπ.Δελαπόρτας, Κων.Καποτάς,
Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλ.Ψώνης, Χρυσ.Αυγερινού,
Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Γεώργιος Καρακώστας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός πρωτ. Ερωτήματος: Υπ'αριθμ.πρωτ. 1089301/11180/Β0012/30-12-2005 έγγραφο της Δ/σης φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται αν οι τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης καταβολής του εργολαβικού ανταλλάγματος που καταβάλλει το Ελληνικό Δημόσιο βάσει δικαστικής αποφάσεως σε



εργοληπτική εταιρεία, αποτελεί εισόδημα της εταιρείας αυτής από εμπορικές επιχειρήσεις ή εισόδημα από κινητές αξίες.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Β' Τμήμα του Νομικού συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ως εξής:

Σ.Α.Τ.Ε.

Ι. Πραγματικά Περιστατικά

Όπως αναφέρεται στο παραπάνω έγγραφο του ερωτήματος, η εταιρεία με την επωνυμία «ΑΝΑΠΥΤΕΙΑΚΗ - ΤΕΧΝΙΚΗ - ΤΟΥΡΙΣΤΙΚΗ ΕΜΠΟΡΙΚΗ - ΝΑΥΤΙΛΙΑΚΗ - ΕΡΓΟΛΗΠΤΙΚΗ Α.Ε. - ΑΤ.Τ.ΕΝΕ. Α.Ε.» υπέβαλε στην ερωτώσα αρχή την από 21/9/2005 αίτηση - αναφορά, στην οποία αναφέρει ότι στη φορολογική δήλωσή της που υπέβαλε στη Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ Πειραιά, και κατόπιν υποδείξεως της φορολογικής αυτής αρχής, δήλωσε ως εισόδημα από κινητές αξίες (Γ' πηγή) τόκους υπερημερίας που εισέπραξε από το Ελληνικό Δημόσιο βάσει δικαστικής αποφάσεως λόγω καθυστέρησης καταβολής του εργολαβικού ανταλλάγματος. Συνόδευσε όμως τη φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, υποστηρίζοντας ότι το ανωτέρω έσοδο, κατά ορθό νομικό χαρακτηρισμό, πρέπει να θεωρηθεί ότι προέρχεται από εμπορική επιχείρηση, και ως τέτοιο πρέπει να φορολογηθεί. Δοθέντος δε ότι μέχρι σήμερα η αρμόδια Δ.Ο.Υ. δεν απάντησε σχετικά με την διατυπωθείσα επιφύλαξή της, ζητά από την ερωτώσα αρχή να λάβει θέση επί του θέματος αυτού.

Η Δ/ση φορολογίας Εισοδήματος αναφέρει επίσης ότι η θέση του Υπουργείου επί του τιθεμένου νομικού θέματος έχει διατυπωθεί με την υπ' αριθμ. πρωτ. 11885/191/ΠΟΛ: 141/14-8-1985, και συνίσταται στο ότι



για να χαρακτηρισθούν οι τόκοι υπερημερίας ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, πρέπει, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 25 του Ν.2235/1994, να προέρχονται από πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση του τιμήματος και η συναλλαγή να λαμβάνει χώρα μεταξύ εμπόρων. Ο προβληματισμός της ανέκυψε μετά την έκδοση του π.δ. 166/2003, με το οποίο προσαρμόζεται η ελληνική νομοθεσία στις διατάξεις της Οδηγίας 2000/35/ΕΚ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και Συμβουλίου της 29^{ης} Ιουνίου 2000 «για την καταπολέμηση των καθυστερήσεων πληρωμών της εμπορικής συναλλαγής», και ειδικότερα με τον ορισμό που δίδει αυτό στον όρο «εμπορική συναλλαγή», και επίσης από τη διαφορά σκεπτικού, όπως αυτή εκτιμά, μεταξύ των υπ' αριθμ.300/82 και 1718/84, αφενός, και των υπ' αριθμ.3096/02, 2890/03, αφετέρου, αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Σ.Α.Τ.Ε.

ΙΙ. ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

Νόμος 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ΦΕΚ Α-151).

Άρθρο 24. 1.- Εισόδημα από κινητές αξίες είναι αυτό που αποκτάται κάθε οικονομικό έτος από κάθε δικαιούχο κινητών αξιών, το οποίο προκύπτει:
α) 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 επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, με εξαίρεση αυτά που αναφέρονται στο τελευταίο εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 25 και της παραγράφου 4 του άρθρου 48 του παρόντος. 2.- Όταν εισοδήματα του παρόντος άρθρου υπόκεινται σε φορολογία και



περαιτέρω ορίζεται ότι αυτά θα καταβάλλονται ελεύθερα φόρου στο δικαιούχο, ως εισόδημα υποκείμενο σε φορολογία είναι το ποσό, από το οποίο, αφαιρουμένου του αναλογούντος σε αυτό φόρου, προκύπτει το καταβαλλόμενο στο δικαιούχο ποσό. Άρθρο 25 (τίτλος: «Εισόδημα ειδικών περιπτώσεων») 1. 4.- Οι τόκοι συναλλαγματικών και γραμματίων από εμπορικές συναλλαγές, οι τόκοι από αποδεδειγμένες πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ εμπόρων και οι προκύπτοντες τόκοι υπερημερίας, λόγω καθυστέρησης στη καταβολή του πιστωθέντος τιμήματος, δεν λογίζονται ως εισόδημα από κινητές αξίες, αλλά 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. Π.Δ. 166/2003 (ΦΕΚ Α' -138). Άρθρο 1: Σκοπός του παρόντος διατάγματος είναι η προσαρμογή της ελληνικής νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας 2000/35/Ε.Κ. του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου της 29^{ης} Ιουνίου 2000 «για την καταπολέμηση των καθυστερήσεων πληρωμών στις εμπορικές συναλλαγές» (ΕΕΛ 200 της 8820000, σ.35). Άρθρο 2: Οι διατάξεις του διατάγματος αυτού εφαρμόζονται στις πληρωμές που έχουν χαρακτήρα αμοιβής από εμπορική συναλλαγή. Άρθρο 3: Κατά την έννοια του διατάγματος αυτού: 1. «Εμπορική συναλλαγή» είναι κάθε συναλλαγή μεταξύ επιχειρήσεων ή μεταξύ επιχειρήσεων και δημοσίων αρχών, η οποία συνεπάγεται τη παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών έναντι αμοιβής. 2. «Καθυστέρηση πληρωμής» είναι η μη τήρηση της



συμβατικής ή νόμιμης προθεσμίας πληρωμής. Άρθρο 4. (Τόκος σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής). Στο άρθρο αυτό, ορίζεται ότι σε περίπτωση καθυστέρησης πληρωμής οφείλονται τόκοι, συμβατικοί, νόμιμοι και υπερημερίας. Ορίζονται επίσης οι προϋποθέσεις οφειλών των τόκων αυτού, τα επιτόκια κ.λ.π.

III.- Ερμηνεία των διατάξεων

Σ.Α.Τ.Ε.

1.- Μεταξύ των εφαρμοστέων διατάξεων στο προηγούμενο κεφάλαιο συμπεριελήφθησαν και αυτές του Π.Δ. 166/2000. Και τούτο, κυρίως, επειδή, όπως προελέχθη, τόσο κατά την ερωτώσα αρχή, όσον και κατά την ενδιαφερόμενη εταιρεία, είναι πιθανόν (για τη διοικητική αρχή), ή βέβαιο (κατά την εταιρεία) οι διατάξεις αυτές να επιφέρουν αλλαγές στα εθνικά νομοθετικά και νομολογικά δεδομένα. Κυρίως ως προς την έννοια «έμπορος» και «εμπορική συναλλαγή». Επιβάλλεται κατ'αρχήν η διαπίστωση ότι, όπως ρητώς αναφέρεται στο άρθρο 3 του ανωτέρω διατάγματος, οι όροι «εμπορική συναλλαγή», «δημόσια αρχή», «καθυστέρηση πληρωμής» κ.λ.π., ορίζονται, όπως ορίζονται, «κατά την έννοια του διατάγματος αυτού», και, συνεπώς, δεν έχουν καθολική ισχύ. Περαιτέρω, επιβάλλεται επίσης η διαπίστωση ότι τόσο ο σκοπός του διατάγματος αυτού (καταπολέμηση των καθυστερήσεων πληρωμών στις εμπορικές συναλλαγές), όσο και το πεδίο εφαρμογής του (πληρωμές που έχουν χαρακτήρα αμοιβής), διαφέρουν τελείως από το σκοπό και το πεδίο εφαρμογής των λοιπών εφαρμοστέων διατάξεων, οι οποίες είναι (εθνικές) φορολογικές και η έννοια των όρων που χρησιμοποιούν, ορίζεται σε εθνικές (ειδικές ή γενικές) διατάξεις. Επομένως, η έννοια που αποδίδει το



ανωτέρω διάταγμα στον όρο «εμπορική συναλλαγή», καθώς και η περιγραφή των πληρωμών που θεωρεί ότι έχουν χαρακτήρα αμοιβής από εμπορική συναλλαγή, (όπως θεωρεί τους τόκους, συμβατικούς και υπερημερίας), λειτουργούν στα πλαίσια του διατάγματος αυτού και εν ουδεμία περιπτώσει επηρεάζουν την εφαρμογή και την ερμηνεία των λοιπών εφαρμοστέων (φορολογικών) διατάξεων.

2.- Αντίστοιχες των παρατιθεμένων διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/94), ήταν οι διατάξεις των άρθρων 25 παρ.1, περ.γ' και 26 παρ.6 του προϊσχύσαντος ν.δ. 3328/1955 «περί φορολογίας εισοδήματος». Οι διατάξεις αυτές, μετά την έκδοση του ν.δ. 4535/1966 και πριν την έκδοση του νόμου 2065/1992, είχαν ως εξής: Άρθρο 25, παρ.1: «Εισόδημα εκ κινητών αξιών είναι το καθ' έκαστον οικονομικόν έτος αποκτώμενον τοιούτον υπό παντός δικαιούχου αυτών, το προκύπτον: α)... γ) εκ τόκων παντός τίτλου εντόκου τοις μετρητοίς καταθέσεως ή εγγυήσεως, ως και παντός τίτλου χρεωστικού επί υποθήκης, ενεχύρω ή εκ των μη περιλαμβανομένων εις τας προηγούμενας περιπτώσεις α' και β'». Άρθρο 26 παρ.6 «Οι τόκοι, συναλλαγματικών και γραμματίων εξ εμπορικών συναλλαγών, ως και οι τόκοι εκ των μεταξύ εμπόρων αποδεδειγμένων πωλήσεων εμπορευμάτων επί πιστώσει δεν λογίζονται ως εισόδημα Γ' πηγής, αλλ' ως κέρδος εξ εμπορικής επιχειρήσεως, υπό την προϋπόθεση ότι ο κτώμενος το εισόδημα τούτο ασκεί εμπορικήν εν γένει επιχείρησιν εν Ελλάδι ή, προκειμένου περί αλλοδαπού, ότι ούτος έχει μόνιμον εγκατάστασιν εν Ελλάδι, οι δε τόκοι προέρχονται εξ εργασιών της μόνιμου τοιαύτης εγκαταστάσεως». Υπ' αυτό ακριβώς το περιεχόμενο ερμηνεύθηκαν οι διατάξεις αυτές από τις προαναφερθείσες αποφάσεις του ΣτΕ. Από τις αποφάσεις αυτές, οι υπ' αριθμ.300/82 και 1718/84, (υπό



πενταμελή σύνθεση) κρίνοντας υπόθεση υπεργολαβίας μεταξύ εργοληπτικών εταιρειών, έλαβαν τις εξής θέσεις: α) Ως τόκοι στο άρθρο 26 παρ.6, και επομένως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, νοούνται οι πάσης φύσεως τόκοι, ήτοι, όχι μόνον οι εκ δανειακής συμβάσεως προκύπτοντες τόκοι, αλλά και οι τόκοι υπερημερίας. β) Χαρακτήρα «πώλησεως εμπορευμάτων», εν τη εννοία του άρθρου 26, παρ.6, έχει και η παροχή του αναδόχου οικοδομικού έργου, αφού για τη σχετική σύμβαση εφαρμοστέες είναι κατ' άρθρο 683 του Α.Κ. οι περί πώλησεως διατάξεις του κώδικα αυτού. γ) Η πώληση εμπορευμάτων πρέπει να λαμβάνει χώρα μεταξύ εμπόρων. Αντιθέτως, οι δύο άλλες αποφάσεις του ΣτΕ (υπό επταμελή σύνθεση) υπ' αριθμ. 3096/2002 και 2890/2003 έκριναν ότι οι τόκοι υπερημερίας, ως μη ρητώς αναφερόμενοι στις παραπάνω (εξαιρετικές και στενώς ερμηνευτέες) διατάξεις (του άρθρου 26 κατά βάση), αφενός, και, αφετέρου, ως προκύπτουσες εμμέσως από τη σύμβαση αναθέσεως, είναι προϊόν ανώμαλης εξέλιξης της συμβάσεως, δεν μπορεί να θεωρηθούν ως εισόδημα από εμπορική επιχείρηση, αλλά από κινητές αξίες. Ενόψει όμως του γεγονότος ότι οι εφαρμοστέες εν προκειμένω διατάξεις των άρθρων 24 και 25 του ν.2238/1994, και ιδιαιτέρως, αυτές του άρθρου 25, ρητώς συγκαταλέγουν πλέον μεταξύ των τόκων και τους τόκους υπερημερίας, ακόμη και τους επιδικαζόμενους με δικαστική απόφαση, η βασική αντίθεση μεταξύ των ως άνω δύο ζευγών των αποφάσεων του ΣτΕ είναι πλέον άνευ αξίας. Μένει ως αξιοποιήσιμη η θέση των υπ' αριθμ. 300/1982 και 1718/1984 αποφάσεων του ΣτΕ ότι το Δημόσιο δεν είναι έμπορος. Θέση απλώς επιβεβαιωτική της γενικώς αποδεκτής θέσεως ότι το Δημόσιο δεν είναι έμπορος, την οποία και σαφώς είχε υπόψη που ο φορολογικός νομοθέτης. Ήδη αναφέρθηκε ότι το π.δ. 166/2003 έχει άλλο

σκοπό και άλλο πεδίο εφαρμογής σε σχέση με αυτό των διατάξεων των άρθρων 24 και 25 του κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Κατόπιν αυτού, ότι, δηλαδή, το Δημόσιο δεν είναι έμπορος, είναι σαφές ότι δημιουργείται επαρκής βάση για να απορριφθεί η επιφύλαξη της αναφερομένης στο ερώτημα εργοληπτικής εταιρείας, και να θεωρηθούν οι τόκοι υπερημερίας, που βάσει δικαστικής αποφάσεως επιδικάστηκαν υπέρ αυτής και εις βάρος του Ελληνικού Δημοσίου, ως εισόδημα από κινητές αξίες.

Παρέλκει επομένως ο σχολιασμός της άλλης θέσεως των υπ' αριθμ. 300/1982 και 1718/1984 αποφάσεως του ΣτΕ ότι, δηλαδή, επειδή στην εργοληπτική σύμβαση, η οποία περιλαμβάνει και την δαπάνη του εργολάβου για την αγορά των απαιτούμενων για την κατασκευή του έργου, υλικών κατά το άρθρο 683 του ΑΚ εφαρμόζονται οι περί πώλησεως διατάξεις, αυτή μπορεί να υπαχθεί στον χρησιμοποιούμενο από το άρθρο 26 όρο «πωλήσεις εμπορευμάτων», σημειώνεται μόνο ότι οι αποφάσεις αυτές κρίνουν τόκους υπερημερίας από σύμβαση μεταξύ ιδιωτών και όχι διοικητική, και ότι, εκ του ότι εφαρμόζονται οι περί πώλησεως διατάξεις, δεν σημαίνει ότι η σύμβαση έργου μετατρέπεται σε σύμβαση πώλησεως, και μάλιστα εμπορευμάτων.

Θεωρήθηκε

Αθήνα, 21/2/2006

Ο Πρόεδρος



Σ.Α.Τ.Ε.

Ο Εισηγητής

Γεώργιος Καρακώστας

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.