

Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net

ΣΛΟΤ Αριθμ . Πρωτ .: 357 ΕΞ / 14.03.2017

Αθήνα , 14.03.2017

Αριθμ . Πρωτ .: 357 ΕΞ

ΕΠΙΤΡΟΠΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ & ΕΛΕΓΧΩΝ Ν.Π.Δ.Δ.
ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΤΥΠΟΠΟΙΗΣΗΣ (ΣΛΟΤ)
ΣΛΟΤ 357/2017

ΘΕΜΑ:

Λογιστική αντιμετώπιση στα πλαίσια των Ε.Λ.Π. του Ειδικού Τέλους του άρθρου 11 του Ν. 1069/1980 που υπολογίζεται στο 80% της αξίας του καταναλισκομένου ύδατος και εισπράττεται από τις Δημοτικές Επιχειρήσεις Υδρεύσεως Αποχετεύσεως

ΕΡΩΤΗΜΑ

Μεταξύ των «πόρων» των Επιχειρήσεων Υδρεύσεως Αποχετεύσεως, όπως ορίζεται στο άρθρο 10 του Ν. 1069/1980 «Περί κινήτρων δια την ίδρυσιν Επιχειρήσεων Υδρεύσεως και Αποχετεύσεως», αναφέρονται:

«1. Πόροι της Επιχειρήσεως είναι:

α. Το ειδικόν τέλος δια την μελέτην και κατασκευήν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως.

β. Το ειδικόν τέλος επί του εισοδήματος εξ οικοδομών.

γ. Το τέλος συνδέσεως μετά του δικτύου αποχετεύσεως.

ια. Επιχορήγησις εκ του Προγράμματος Δημοσίων Επενδύσεων δια την μελέτην και κατασκευήν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως.

2. Οι πόροι της Επιχειρήσεως της παρ. 1 εδάφ. (α) και (β) χρησιμοποιούνται αποκλειστικώς δια την μελέτην, κατασκευήν ανακατασκευή ή επέκτασιν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως ή την εξόφλησιν τοκοχρεολυσίων εκ δανείων, ο δε του εδαφ. (ια) αποκλειστικώς, δια την μελέτην, κατασκευήν, ανακατασκευήν ή επέκτασιν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως.

3....»

Στο άρθρο 11 «Ειδικόν τέλος δια την μελέτην, κατασκευήν και επέκτασιν έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως» του Ν. 1069/1980 εξειδικεύονται οι διατάξεις για το τέλος αυτό με την εξής διατύπωση:

«1. Επιβάλλεται υπέρ των κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου συσταθισμένων επιχειρήσεων, προς τον σκοπόν μελέτης, κατασκευής ή επεκτάσεως έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως και δια μίαν δεκαετίαν από της 1ης Ιανουαρίου του επομένου της συστάσεώς των έτους πρόσθετον ειδικόν τέλος υπολογιζόμενον εις ποσοστόν 80% επί της αξίας του καταναλισκομένου ύδατος. Το αυτό τέλος επιβάλλεται και εν περιπτώσει επεκτάσεως της Επιχειρήσεως.»

2. Το κατά την προηγουμένην παράγραφον τέλος βεβαιούται και εισπράττεται υπό της επιχειρήσεως κατά τα ορισθησόμενα υπό του κανονισμού λειτουργίας και διαχειρίσεως αυτής.»

Στη συνέχεια δόθηκαν δύο, δεκαετείς, παρατάσεις για την επιβολή του παραπάνω ειδικού τέλους με το [άρθρο 43, παρ. 3, του Ν. 2065/1992](#) και το [άρθρο 26, παρ. 3 του Ν. 3013/2002](#) και η υποχρέωση για την επιβολή ισχύει για μια 30ετία από την έναρξη επιβολής του.

Μέχρι την 31/12/2014 η προτεινόμενη λογιστική αντιμετώπιση ήταν, το εισπραττόμενο ποσό του πρόσθετου ειδικού τέλους σε ποσοστό 80% επί της αξίας του καταναλισκομένου ύδατος, να καταχωρίζεται σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 41 Αποθεματικά - Διαφορές αναπροσαρμογής - Επιχορηγήσεις επενδύσεων, μάλιστα με το έγγραφο 362/3.5.91 του Σώματος Ορκωτών Λογιστών είχε ζητηθεί από το Υπουργείο Εσωτερικών να εγκρίνει την απεικόνιση των πόρων αυτών ως αποθεματικό στο λογαριασμό 41.90 (41.90.00 και 41.90.01 κ.λ.π.). Δεν υπήρξε απάντηση στο αίτημα αυτό και επειδή λίγο αργότερα ο κωδικός 41.90 καταλήφθηκε με γνωμοδότηση του ΕΣΥΛ, προτάθηκε η παρακολούθηση του πόρου αυτού σε ιδιαίτερους υπολογαριασμούς του 41.10 ως μία ειδική μορφή επιχορηγήσεων.

Την καταχώριση του πόρου αυτού απ' ευθείας σε υπολογαριασμούς του λογαριασμού 41.10 «Επιχορηγήσεις πάγιων επενδύσεων» του Ε.Γ.Λ.Σ. ή σε άλλους λογαριασμούς (π.χ. 41.90) δεν ακολούθησε, πάντα, η σταδιακή μεταφορά του στα έσοδα κατά το ρυθμό αποσβέσεων των παγίων που χρηματοδοτήθηκαν από το κονδύλι αυτό αλλά και των τόκων των δανείων όπως επιτρέπει ο Ν. 1069/1980. Η διαδικασία μεταφοράς στα έσοδα δεν γινόταν και λόγω αντικειμενικών δυσκολιών στη συσχέτιση πόρων με τα έργα, για την οποία θα έπρεπε να ληφθεί

διοικητική απόφαση. Μάλιστα υπήρξαν επιχειρήσεις που καταχώρησαν απ' ευθείας στα έσοδά τους το κονδύλι αυτό και παρά τις παρατηρήσεις των Ορκωτών Ελεγκτών δεν έχουμε υπόψη μας περίπτωση επιβολής διοικητικών ή οικονομικών κυρώσεων.

Στο [άρθρο 23 του Ν.4308/2014](#) αναφέρεται:

«...Οι κρατικές επιχορηγήσεις που αφορούν περιουσιακά στοιχεία αναγνωρίζονται αρχικά ως υποχρεώσεις στην περίοδο που εισπράττονται ή στην περίοδο που καθίσταται οριστική η έγκρισή τους και υπάρχει βεβαιότητα ότι θα εισπραχθούν. Μεταγενέστερα της αρχικής αναγνώρισης, οι κρατικές επιχορηγήσεις αποσβένονται με τη μεταφορά τους στα αποτελέσματα ως έσοδα, στην ίδια περίοδο και με τρόπο αντίστοιχο της μεταφοράς στα αποτελέσματα της λογιστικής αξίας του στοιχείου που επιχορηγήθηκε.»

Για τον παραπάνω «πόρο» σημειώνουμε επίσης:

α) Δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που την ύδρευση έχουν αναλάβει οι Δήμοι. Η λύση μιας Δ.Ε.Υ.Α. και η ανάληψη της δραστηριότητας από το Δήμο δεν σημαίνει αυτονόητα την μείωση της δαπάνης του καταναλωτή κατά το ποσό αυτό του πόρου αυτού, αλλήλ υπάρχει δυνατότητα να αναπροσαρμοστεί η τιμή πώλησης ύδατος. Σημειώνεται ότι τα έσοδα ύδρευσης των Δήμων αντιμετωπίζονται ως ανταποδοτικά τέλη. Τα ανταποδοτικά τέλη παρακολουθούνται σύμφωνα με το Π.Δ. 315/1999 σε λογαριασμούς εσόδων.

β) Δεν είναι επίσης αυτονόητη σε περίπτωση ίδρυσης Δ.Ε.Υ.Α ότι η τιμή του νερού θα προσυζητηθεί κατά 80% σε σχέση με την τιμή προηγούμενης πώλησης από το Δήμο. Συνήθως μειώνεται η τιμή ώστε η επιβολή του τέλους να μην επιβαρύνει την τιμή στην κατανάλωση.

γ) Διχασμένοι εμφανίστηκαν ακόμα και οι Νομικοί Σύμβουλοι Διοικήσεως στον καθορισμό της νομικής φύσης του τέλους αυτού. Στην με αριθμό 790/1986 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ αναφέρονται τρεις γνώμες:

1) Κατά την πρώτη και σχετικώς πλειοψηφίσασα γνώμη, (ψήφοι 10) τα ανωτέρω έσοδα είναι πράγματι δημοτικοί ή κοινοτικοί φόροι. Διότι ο νομοθέτης κατά την θέσπιση των διαφόρων εσόδων και ιδίως υπέρ των Δήμων και Κοινοτήτων χρησιμοποιεί ενίοτε αδοκίμως τον όρο «τέλος» δια να χαρακτηρίζει χρηματικές παροχές προς το Κράτος ή τους Δήμους και Κοινότητες, οι οποίες στη πραγματικότητα είναι «φόροι» και όχι «τέλη».

2) Κατά τη δεύτερη γνώμη (ψήφοι 6), οι νομικοί σύμβουλοι επί του πρώτου ζητήματος διατύπωσαν τη γνώμη ότι τα από αρ. 11 και 12 του Ν. 1069/1980 προβλεπόμενα έσοδα είναι κατά την αληθινή φύση τους έσοδα υπέρ των Δήμων και Κοινοτήτων, τα έσοδα αυτά είναι πράγματι ανταποδοτικά δημοτικά ή κοινοτικά τέλη και όχι αντίστοιχοι φόροι.

3) Κατά την τρίτη γνώμη (ψήφοι 6) οι νομικοί σύμβουλοι επί του πρώτου ζητήματος διατύπωσαν την γνώμη ότι τα ανωτέρω έσοδα είναι έσοδα υπέρ των επιχειρήσεων του Ν. 1069/1980 τα έσοδα αυτά είναι ανταποδοτικά τέλη υπέρ των ανωτέρω επιχειρήσεων.

δ) Δεν προβλέπεται επιστροφή των ποσών αυτών σε περίπτωση διαφορετικής χρησιμοποίησής τους, ούτε και χρονικό όριο για τη διενέργεια των επενδύσεων.

ε) Στην αιτιολογική έκθεση της τελευταίας παράταξης που δόθηκε για την εισπραξη αυτού του τέλους (Ν. 3013/2002) αναφέρονται και τα εξής «το εν λόγω τέλος αποτελεί ένα σημαντικό έσοδο για τις Δ.Ε.Υ.Α. δεδομένου ότι πολλή από αυτές για την εκτέλεση έργων έχουν συνάψει δάνεια, τα οποία οφείλουν να εξοφλήσουν...»

Η αρχική εκτίμηση για την φύση του τέλους αυτού δεν έχει επανεξεταστεί μέχρι σήμερα με βάση τις νεότερες πληροφορίες και γνωματεύσεις. Άλλωστε η καταχώρησή του σε λογαριασμούς καθαρής θέσης δεν έκανε επιτακτική την επαναξιολόγησή του.

Σήμερα, με την εφαρμογή των Ε.Λ.Π. αν εκτιμηθεί ότι η εισπραξη του τέλους αυτού συνιστά (ή προσομοιάζει με) κρατική επιχορήγηση, το μεγαλύτερο μέρος της εισπραττόμενης, προ ΦΠΑ, αξίας του πωλούμενου ύδατος θα καταχωρείται στις οικονομικές καταστάσεις σε λογαριασμούς υποχρέωσης, ενώ πολύ σημαντικό τμήμα της καθαρής θέσης των επιχειρήσεων ύδρευσης θα πρέπει (αν δεν χρησιμοποιηθούν οι μεταβατικές διατάξεις) να μεταφερθεί στις υποχρεώσεις.

Με βάση τους παραπάνω προβληματισμούς μας θα θέλαμε τη γνώμη σας σχετικά με τη λογιστική παρακολούθηση του ειδικού τέλους για τη μελέτη και κατασκευή έργων υδρεύσεως και αποχετεύσεως του άρθρου 11 του Ν. 1969/1980 .

ΑΠΑΝΤΗΣΗ

Με βάση τα περιγραφόμενα στο ερώτημα, για το πρόσθετο ειδικό τέλος του άρθρου 11 του Ν. 1069/1980 , βάσει των γενικά παραδεκτών λογιστικών αρχών που καθορίζονται τόσο από τα ΕΛΠ (Ν. 4308/2014) όσο και από τα ΔΠΧΑ, ισχύουν τα εξής:

(α) Δεν συνιστά κρατική επιχορήγηση, διότι οι κρατικές επιχορηγήσεις αφορούν ενίσχυση από το κράτος με τη μορφή μεταφοράς πόρων σε μια οντότητα, σε ανταπόδοση για παρελθούσα ή μελλοντική συμμόρφωση με συγκεκριμένες συνθήκες που σχετίζονται με τις λειτουργικές της δραστηριότητες (ορισμός από τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ).

(β) Δεν συνιστά στοιχείο της καθαρής θέσης, διότι βάσει του [άρθρου 26 του Ν. 4308/2014](#) τα στοιχεία της καθαρής θέσης περιλαμβάνουν:

- Το καταβληθέν από τους ιδιοκτήτες κεφάλαιο της οντότητας, συμπεριλαμβανομένου:

1. του υπέρ το άρτιο ποσού αυτού και

2. οποιασδήποτε εισφοράς των ιδιοκτητών εφόσον υπάρχει ανέκκλητη δέσμευση κεφαλαιοποίησής της και υποχρέωση της οντότητας για έκδοση μετοχών ή άλλων συμμετοχικών τίτλων προς τους συνεισφέροντες εντός δώδεκα (12) μηνών από την ημερομηνία της εισφοράς,

- Τα αποθεματικά που σχηματίζονται βάσει διατάξεων της φορολογικής ή άλλης νομοθεσίας ή του καταστατικού,
- Τα αποτελέσματα εις νέον,
- Τις διαφορές από την επιμέτρηση περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων στην εύλογη αξία τους, που αναγνωρίζονται κατευθείαν ως στοιχεία της καθαρής θέσης βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου,
- Τους ιδίους τίτλους καθαρής θέσης της οντότητας, όταν συντρέχει περίπτωση που παρουσιάζονται ως ξεχωριστό στοιχείο αφαιρετικά της καθαρής θέσης,
- Κέρδη και ζημίες από τη διάθεση ή ακύρωση ιδίων τίτλων καθαρής θέσης, όταν συντρέχει περίπτωση, που αναγνωρίζονται κατευθείαν στην καθαρή θέση ως ξεχωριστό στοιχείο, προσθετικά ή αφαιρετικά αναλόγως.

(γ) Δεν συνιστά υποχρέωση, διότι υποχρέωση είναι μια παρούσα δέσμευση της οντότητας, που προκύπτει από γεγονότα του παρελθόντος, ο διακανονισμός της οποίας αναμένεται να οδηγήσει σε εκροή πόρων που ενσωματώνουν οικονομικά οφέλη (ορισμός από τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ).

Συνεπώς, το εν λόγω τέλος συνιστά έσοδο της περιόδου στην οποία καθίσταται δουλημένο. Σημειώνεται ότι έσοδο είναι η μικτή εισροή οικονομικών ωφελειών κατά τη διάρκεια μιας περιόδου, η οποία προκύπτει από τις συνήθεις δραστηριότητες μιας οντότητας και αυξάνει την καθαρή θέση της, εκτός των αυξήσεων της καθαρής θέσης που προέρχονται από συνεισφορές των ιδιοκτητών της οντότητας (ορισμός από τα ΕΛΠ και τα ΔΠΧΑ).

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ ΤΟΥ ΣΛΟΤ
ΤΑ ΜΕΛΗ

Το περιεχόμενο αυτό προστατεύεται από τον νόμο περι πνευματικής ιδιοκτησίας.

Εκτύπωση από την Τραπεζα Φορολογικής Ενημέρωσης από την Epsilon Net.

Συνδρομητής: