

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

Αριθμ.πρωτ.: 2452

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 617/2004

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 7^{ης} Δεκεμβρίου 2004

Σύνθεση

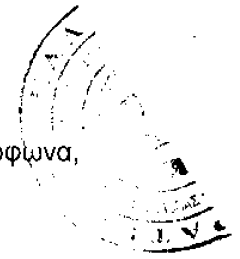
Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, *Αντιπρόεδρος ΝΣΚ*

Μέλη: Σπ. Σκουτέρης, Αλ. Τζεφεράκος, Σπ. Δελλαπόρτας, Κων. Καποτάς, Παν. Κιούσης, Ηλ. Ψώνης, Χρυσ. Αυγερινού, *Νομικοί Σύμβουλοι.*

Εισηγητής: Γεώργιος Α. Βαμβακίδης, *Πάρεδρος ΝΣΚ*

Αριθμ. ερωτήματος: 1084052/1774/Α0012/21.10.04 έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.-

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται αν καταβάλλεται φόρος υπεραξίας: **α)** της υποπερίπτωσης αα' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 2238/1994), σε περίπτωση διακοπής των εργασιών ατομικής άσκησης του επαγγέλματος του συμβολαιογράφου και έναρξης στον ίδιο χώρο εταιρείας συμβολαιογράφων, **β)** της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α' του ίδιου άρθρου και Κώδικα αν μεταβιβαστεί ποσοστό αυτής **ή γ)** σε περίπτωση μη εφαρμογής των παραπάνω δύο (2) υποπεριπτώσεων, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, οι οποίες εφαρμόζονται κατά τη μεταβίβαση κάποιου δικαιώματος, συναφούς με την άσκηση του επαγγέλματος, όπως π.χ. το δικαίωμα χρήσης του αρχείου κάθε συμβολαιογράφου εταίρου από την εταιρεία.-



I.- Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το ΝΣΚ (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ομόφωνα, ως εξής:

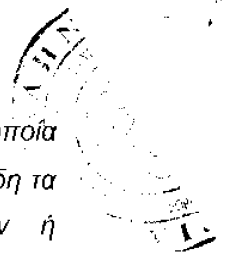
1) Επί του πρώτου (α') και δεύτερου (β') των ερωτημάτων

A. α. Στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο του ν. 2238/1994 – ΦΕΚ 151 Α'), όπως η μεν υποπερίπτωση ββ' ισχύει μετά την αντικατάστασή της από την παρ. 1 του άρθρου 3 ν. 2753/1999 (ΦΕΚ Α' 249), το δε τελευταίο εδάφιο της παραγράφου αυτής προστέθηκε με την παρ. 6 του άρθρου 3 του ν. 3091/2002 (ΦΕΚ Α' 330), ορίζονται τα εξής: «**Άρθρο 13. παρ. 1.** Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα: **α)** Με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) κάθε κέρδος ή ωφέλεια που προέρχεται από τη μεταβίβαση: **αα)** Ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα στοιχεία αυτής, όπως αέρας, επωνυμία, σήμα, προνόμια κ.τ.λ. ή υποκαταστήματος επιχείρησης, όπως αυτό ορίζεται από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 9 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. **ββ)** Εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, εκτός κοινοπραξίας τεχνικών έργων, της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. ... **β)** ... **γ)** ... Όταν δικαιούχοι των εισοδημάτων της παραγράφου αυτής είναι πρόσωπα που αναφέρονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 101, με την καταβολή του πιο πάνω φόρου δεν εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων, αλλά τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις.»

β. Επίσης, στα άρθρα 1 παρ. 1, 3 αριθ. 12, 10, 14, 23, 25 και 27 εδ. α' του (κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 8 του άρθρου 1 του ν. 1653/1986 – ΦΕΚ Α' 173 – εκδοθέντος) π.δ. 284/93 (ΦΕΚ123 Α') 'Σύσταση συμβολαιογραφικών εταιριών', ορίζονται τα εξής: «**Άρθρο 1 παρ. 1.** Δύο ή περισσότεροι συμβολαιογράφοι, που εδρεύουν στην περιφέρεια α) του Πρωτοδικείου Αθηνών ή του Πρωτοδικείου Πειραιά, β) του αυτού Ειρηνοδικείου για όλες τις άλλες περιφέρειες της χώρας μπορούν να συστήσουν 'Αστική Επαγγελματική Εταιρία Συμβολαιογράφων', με σκοπό την παροχή συμβολαιογραφικών υπηρεσιών σε τρίτους και τη διανομή των συνολικών καθαρών αμοιβών που θα προκύψουν από τη δραστηριότητά τους αυτή. – **Άρθρο 3** Για τη σύσταση της συμβολαιογραφικής εταιρίας απαιτείται καταστατικό το οποίο για να είναι έγκυρο, απαιτείται να συνταχθεί εγγράφως, να υπογράφεται από όλα τα ιδρυτικά μέλη και να καθορίζει: 1) ... 12) τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη και τις ζημιές, ... 15). – **Άρθρο 10** Οι εισφορές των εταίρων συνίστανται απαραίτητα σε εργασία με την οποία θα εκδηλώνεται η επαγγελματική

τους δραστηριότητα. Δεν απαγορεύονται όμως και οι συμπληρωματικές εισφορές σε χρήματα ή σε άλλα κινητά πράγματα, καθώς και σε χρήση μόνο ακινήτου με αυστηρό προορισμό τη στέγαση των γραφείων της εταιρίας, χωρίς όμως οι εισφορές αυτές ν' αποτελούν κριτήριο προσδιορισμού του ύψους της μερίδας συμμετοχής του εταίρου που τις παρέχει... – Άρθρο 14 Το νομικό πρόσωπο της εταιρίας ευθύνεται απέναντι στους τρίτους για τις πράξεις ή παραλείψεις των εταίρων συμβολαιογράφων ... Έναντι του Δημοσίου και των ασφαλιστικών ταμείων (ΤΑΣ, ΤΝ κ.λ.π.) οι εταίροι ευθύνονται κατά λόγο συμμετοχής τους στην εταιρία. – Άρθρο 23 Οι εισφορές των εταίρων, καθώς και κάθε τι άλλο που αποκτάται για την εταιρία από τη διαχείρισή της ή από το διαχειριστή στο όνομά του κατά την αντιπροσώπευση της εταιρίας, ανήκει στην εταιρία. – Άρθρο 25 Η είσοδος νέων μελών επιτρέπεται πάντοτε με ομόφωνη απόφαση όλων των εταίρων. Η αποχώρηση μέλους επιτρέπεται πάντοτε μετά προηγούμενη έγγραφη γνωστοποίηση στην εταιρία ... Η είσοδος, η αποχώρηση, η αποβολή μέλους, καθώς και ο αποκλεισμός υπαίτιου εταίρου, σύμφωνα με το άρθρο 35 του παρόντος Προεδρικού Διατάγματος, συνιστούν τροποποίηση του καταστατικού της εταιρίας και συνεπάγονται υποχρεωτική μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής, στα κέρδη και στις ζημιές των εταίρων. Η αποβολή μέλους επιτρέπεται μόνο για σπουδαίο λόγο. ... Στις περιπτώσεις αποχώρησης, αποβολής μέλους από την εταιρία ή αποκλεισμού υπαίτιου εταίρου, το νέο καταστατικό ορίζει υποχρεωτικά τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του εταίρου που αποχωρεί ή αποβάλλεται...- Άρθρο 27 Οι μερίδες των εταίρων ορίζονται υποχρεωτικά σε εκατοστιαία ποσοστά. Με βάση τα ποσοστά αυτά, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημιές της εταιρίας. ...».

γ. Περαιτέρω, στο άρθρο 10 παρ. 1 του πιο πάνω ΚωδΦορΕισ, όπως ισχύει η μεν περ. α' της παραγράφου αυτής μετά την αντικατάστασή της από το άρθρο 24 του ν. 2836/2000 (ΦΕΚ Α' 168/24.7.00), η δε λοιπή παράγραφος έως και το πρώτο εδάφιο της περ. γ' αυτής μετά τη μερική αντικατάστασή της από την παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 2753/99 (ΦΕΚ Α' 249), ορίζεται ότι «1. Τα καθαρά κέρδη των υποχρέων που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του νόμου φορολογούνται με συντελεστή: α) Είκοσι πέντε (25%) προκειμένου για ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες, εταιρίες των προεδρικών διαταγμάτων 518/1989 (ΦΕΚ 220 Α') και 284/1993 (ΦΕΚ 123 Α'), καθώς και για τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. β) ... Από τα καθαρά κέρδη των παραπάνω προσώπων,



προκειμένου να υπολογισθεί ο φόρος εισοδήματος, εκπίπτουν τα κέρδη τα οποία απαλλάσσονται από το φόρο ή φορολογούνται αυτοτελώς, καθώς και τα κέρδη τα οποία προέρχονται από μερίσματα ημεδαπών ανωνύμων εταιρειών ή συνεταιρισμών ή από αμοιβαία κεφάλαια ή από μερίδια εταιρείας περιορισμένης ευθύνης ή από τη συμμετοχή σε υποχρέους που αναφέρονται στην παράγραφο 4 του άρθρου 2. Ειδικά, προκειμένου για τις ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρείες και κοινωνίες κληρονομικού δικαίου, στις οποίες μεταξύ των κοινωνιών περιλαμβάνονται και ανήλικοι, από τα κέρδη που απομένουν ύστερα από την εφαρμογή των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου αφαιρείται επιχειρηματική αμοιβή ...».

δ. Τέλος, στην παρ. 11 του άρθρου 3 του ν. 2753/99 (ΦΕΚ Α' 249) ορίζεται ότι «Για την εφαρμογή της υποπερίπτωσης ββ' της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 και της παραγράφου 2 του άρθρου 13 του ν. 2238/1994, με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών καθορίζεται ο τρόπος προσδιορισμού: α) ... β) του ελάχιστου ποσού της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης, μερίδων ή μεριδίων και ποσοστών συμμετοχής, λαμβάνοντας υπόψη ενδεικτικά τα καθαρά κέρδη των τελευταίων ετών, την αμοιβή του επιχειρηματία και το επιτόκιο των εντόκων γραμματίων του Δημοσίου ετήσιας διάρκειας, καθώς και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων αυτών.»

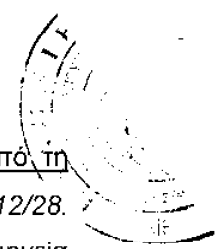
B. (Επί του 1^{ου} ερωτήματος)

α. Από τις ως άνω, υπό στοιχ. ΙΑα, εκτιθέμενες διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 περ. α' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ), με τον τίτλο «Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα», εναργώς προκύπτει η βούληση του νομοθέτη για αυτοτελή φορολόγηση του εισοδήματος που προέρχεται από τη μεταβίβαση είτε ολόκληρης επιχείρησης με τα άυλα αυτής στοιχεία (υποπερίπτωση αα'), είτε εταιρικών μεριδίων ή μεριδίων ποσοστών συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα ή σε κοινοπραξία, με εξαίρεση τις κοινοπραξίες τεχνικών έργων (υποπερίπτωση ββ'). Ως αυτοτελώς φορολογούμενο εισόδημα, κατά την έννοια των ως άνω διατάξεων, νοείται και πάντως λογίζεται η, από επαχθή αιτία (πρβλ. και την υπ' αριθ. 1052699/1082/Α0012/30.5.2003 απόφαση Υπουργού των Οικονομικών), ωφέλεια ή το κέρδος που αποκτάται από τη μεταβίβαση είτε ολόκληρης επιχείρησης, υπό την έννοια πλέγματος αλληλεξαρτωμένων και ενιαία νοουμένων δικαιωμάτων και υποχρεώσεων που απορρέουν από την εν λόγω μεταβιβαζόμενη επιχείρηση, ως οικονομική μονάδα (πρβλ. ΣΤΕ 1723/97, ΣΤΕ 2489/91), είτε εταιρικού μεριδίου της



και οφείλεται στην καλή πορεία των εργασιών της επιχείρησης ή της κοινωνίας που ασκεί επιχείρηση ή επάγγελμα. Δηλαδή, το τμήμα του λαμβανόμενου για τη μεταβίβαση ανταλλάγματος που εκφράζει (στην πιο πάνω α' υποπερίπτωση) την προσαύξηση αξίας της ολικά μεταβιβαζόμενης επιχείρησης λόγω της φήμης, της πελατείας και των άυλων στοιχείων που την αιμαρτίζουν (βλ. ΓνμδΝΣΚ 118/2003 Τμ. Β') είτε (στην πιο πάνω β' υποπερίπτωση) το «οικονομικό πλεόνασμα» από την κυκλοφορία του εταιρικού μεριδίου ή ποσοστού συμμετοχής τούτου σε κοινωνία αστικού δικαίου εκ της διαδοχικής του μεταβιβάσεως (πρβλ. ΟΛΓνμδΝΣΚ 248/94, ΓνμδΝΣΚ 602/2001 Τμ. Β'), αλλά και συνεπεία των ως άνω επίσης συνοδευόντων τούτο άυλων στοιχείων (βλ. ό.π. ΓνμδΝΣΚ 118/03)

β. Περαιτέρω, από τις ως άνω, υπό στοιχ. ΙΑβ, διατάξεις του π.δ. 284/93 σαφώς συνάγεται ότι η παρεχόμενη δυνατότητα εταιρικής συνεργασίας μεταξύ δύο ή περισσότερων συμβολαιογράφων, ακολουθώντας κατ' ουσία το παράδειγμα σύστασης 'Δικηγορικής Εταιρίας' (πρβλ. π.δ. 518/89 – ΦΕΚ Α' 220), οργανώνεται στα πρότυπα της Αστικής (Επαγγελματικής) Εταιρίας (πρβλ. άρθρο 1), αποκτά δε νομική προσωπικότητα από της εγγραφής της στο ειδικό Μητρώο του οικείου Συμβολαιογραφικού Συλλόγου (Σ.Σ.) και της τομοδέτησης του νομίμως απ' αυτόν (Σ.Σ.) εγκριθέντος καταστατικού της στον ίδιο Σύλλογο (πρβλ. εδ. α' του άρθρου 6). Επιπλέον, με δεδομένη την ως άνω εταιρική της οργάνωση, καθώς και λαμβάνοντας υπόψη ότι οι εισφορές των εταίρων, στο μέτρο που συνίστανται οπωσδήποτε σε παροχή εργασίας δηλωτικής της επαγγελματικής τους δραστηριότητας (πρβλ. εδ. α' του άρθρου 10), αποτελούν κριτήριο προσδιορισμού του ύψους της μερίδας συμμετοχής του εταίρου που τις παρέχει (πρβλ. επιχείρημα εξ αντιδιαστολής απορρέον από το εδ. β' του άρθρου 10), η οποία (μερίδα) εκφραζόμενη υποχρεωτικά σε εκατοστιαία ποσοστά εκπροσωπεί τη συμμετοχή των εταίρων στα κέρδη και τις ζημιές της εταιρίας (πρβλ. εδ. α' και β' του άρθρου 27), επιβεβαιώνεται η ιδιαίτερη φύση του προσωπικού της χαρακτήρα ως αστικού δικαίου κερδοσκοπική συμβολαιογραφική εταιρία (πρβλ. παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ), η οποία μάλιστα, κατά την φορολογία του εισοδήματός της, σαφώς διακρίνεται ως ξεχωριστή κατηγορία – όπως και η αντίστοιχη δικηγορική – από τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (πρβλ. περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ). Επομένως, το εισόδημα της συμβολαιογραφικής εταιρείας, ως βασικό κυρίως στο προσωπικό στοιχείο των συμμετεχόντων σ' αυτήν ελευθέρων επαγγελματιών – εταίρων (ήτοι, κύκλος γνώσεων, βαθμός επιστημονικής εν γένει εξειδίκευσης,



εμπιστοσύνη στο πρόσωπο κ.λ.π.), δηλ. προσωπικών ιδιοτήτων που, από τη φύση τους, είναι αμεταβίβαστες (πρβλ. και την υπ' αριθ. 1076719/1562/A0012/28. 9.2000 απόφαση του Υπουργού των Οικονομικών), δεν μπορεί, κατά την ερμηνεία αυτή, να νοηθεί ως υπαγόμενο στην ως άνω έννοια της μεταβίβασης ολόκληρης επιχείρησης η υπεραξία της οποίας και μόνο φορολογείται, κατά την υποπερίπτωση αα' της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 13 ΚΦΕ.

γ. Επίσης, επιχείρημα υπέρ της μη φορολόγησης της υπεραξίας που προέρχεται από τη μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης δύναται, κατά την ομόφωνη γνώμη του τμήματος, να αντληθεί και εκ του ότι η διάταξη που το προβλέπει (πρβλ. άρθρο 13 παρ. 1 περ. α' υποπερίπτωση αα' του ΚΦΕ), ως καταγόμενη από το παλαιό άρθρο 32 του ν.δ. 3323/55, που ήταν ενταγμένο στο Δ' κεφάλαιο τούτου, με τον τίτλο «Εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων», προφανώς δεν εφαρμόζεται σε επιχειρήσεις, όπως εν προκειμένω η εταιρεία των συμβολαιογράφων, που το εισόδημά τους θεωρείται ως μη προερχόμενο από τέτοιες (δηλ. εμπορικές) δραστηριότητες (βλ. κατωτέρω, υπό στοιχ. Γ β).

Γ. (Επί του 2^{ου} ερωτήματος)

α. Πράγματι, στο μέτρο που, κατά τη διάταξη του άρθρου 10 παρ. 1 του ΚΦΕ, στην έννοια της αστικής εταιρείας κερδοσκοπικού χαρακτήρα της παρ. 4 του άρθρου 2 ΚΦΕ υπάγεται, σύμφωνα με ειδική αναφορά, και η συμβολαιογραφική εταιρία του π.δ. 284/93 (ΦΕΚ 123^Α), τα καθαρά κέρδη της οποίας φορολογούνται στο όνομά της, με εξάντληση της φορολογικής υποχρεώσεώς των μελών της για τα κέρδη τους απ' αυτήν, η μεταβίβαση μεριδίου της που λειτουργεί μ' αυτή τη μορφή δεν καταλαμβάνεται από την εφαρμογή της διατάξεως του άρθρου 13 παρ. 1 περ. α' υποπερίπτωση ββ' του ΚωδΦορΕισ. Κι' αυτό, παρόλο που, στην ως άνω υποπερίπτωση, καταρχάς προκύπτει ότι η είσοδος μέλους σ' αυτήν συνεπάγεται κατά τροποποίηση του καταστατικού της τη μεταβολή στα ποσοστά συμμετοχής των μελών στα κέρδη και τ'ς ζημίες (πρβλ. εδ. η του άρθρου 25), πράγμα που σημαίνει ότι κατ' ανάγκη μεταβιβάζονται ποσοστά στον νεοεισερχόμενο εταίρο από τους λοιπούς, χωρίς μάλιστα να αποκλείεται και η ύπαρξη ωφέλους ή κέρδους.

β. Και τούτο, διότι, κατά την ομόφωνη γνώμη του τμήματος, η διάταξη αυτή αναφέρεται, λαμβανομένης υπόψη της καταγωγής της από το υπαγόμενο στο, με τίτλο «Εισόδημα εξ εμπορικών επιχειρήσεων», Κεφάλαιο Δ' του ν.δ. 3323/1955 (άρθρα 31-37), και ειδικότερα στο άρθρο 32 παρ. 1 ν.δ. 3323/ 1955, όπως παγίως έχει ερμηνευθεί από το ΣτΕ (βλ. ΣτΕ 210/1983, ΣτΕ 3421/89, ΣτΕ 738, 897,

1517/90, ΣΤΕ 768, 1504-1507/91, ΣΤΕ 1390/93, ΣΤΕ 4433-4435/96, ΣΤΕ 1723/97, 63/2002 κ.α.), αλλά και της νομοθετικής εξελίξεώς του (πρβλ. ν. 1828/89, ν. 2238/94, ν. 2459/97), σε μεταβίβαση ολόκληρης επιχείρησης ή μεριδίου επιχείρησης, η οποία λειτουργεί μεν είτε ως εμπορική εταιρία είτε ως κοινωνία που ασκεί επιχειρηματιή ή επάγγελμα, στις οποίες όμως δεν θεωρείται ότι περιλαμβάνονται, ως εκ της ως άνω ιδιάζουσας φύσης τους, οι δικηγορικές εταιρείες (βλ. ΓνμδΝΣΚ 118/2003 ad hoc), εφόσον, όπως κρίθηκε (βλ. ΔΕφαθ 834/98, 2698/99 και 6582/2001), το εισόδημα τούτων δεν θεωρείται προερχόμενο από εμπορική επιχείρηση, πράγμα που, για την ταυτότητα του νομικού λόγου, ισχύει και στις συμβολαιογραφικές εταιρείες. Πράγματι, η ομοιότητα των εν λόγω περιπτώσεων επιβεβαιώνεται, εκτός των άλλων (και), από: *ι)* την σχεδόν πανομοιότυπη οργανωτική συγκρότηση και λειτουργία των εταιρειών, όπως αυτή αποτυπώθηκε στα πιο πάνω δύο (2) προεδρικά διατάγματα (ήτοι, π.δ. 518/89 και 284/93), η οποία αποκαλύπτει τον ιδιάζοντα χαρακτήρα τους ως κερδοσκοπικών αλλά μη εμπορικών εταιρειών του αστικού δικαίου – σαφώς, κατά τα ως άνω, διακρινόμενων από τις κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα –, με ιδιαίτερα έντονο το προσωπικό στοιχείο των συμμετεχόντων σ' αυτή εταιρών. *ιι)* την ακριβώς ίδια φορολογική αντιμετώπιση των κερδών των δύο αυτών εταιρειών (πρβλ. περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ) *ιιι)* τη διατύπωση της παρ. 11 του άρθρου 3 του ν. 2753/99 (ΦΕΚ Α' 249), με την οποία εξουσιοδοτείται ο Υπουργός των Οικονομικών να προσδιορίσει με απόφασή του το ελάχιστο ποσό της υπεραξίας από την εν λόγω μεταβίβαση επιχείρησης ή μεριδίου αυτής, κατά την οποία λαμβάνεται υπόψη, μεταξύ άλλων, και η «επιχειρηματική αμοιβή», η οποία όμως δεν νοείται τόσο στις δικηγορικές όσο και συμβολαιογραφικές εταιρείες, κατά τα παραπάνω (πρβλ. εδ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 10 του ΚΦΕ) *και ιιιι)* το ότι, κατά την αυτοτελή φορολόγηση της υπεραξίας από μεταβίβαση εταιρικού μεριδίου επιχείρησης συμπεριλαμβάνονται ρητώς σ' αυτή μόνο τα ποσοστά συμμετοχής σε κοινωνία αστικού δικαίου, χωρίς ειδική μνεία των εταιρειών των π.δ. 518/1989 (δηλ. της δικηγορικής) και π.δ. 284/1993 (της συμβολαιογραφικής), πράγμα που ρητώς πράττει ο νομοθέτης κατά τη φορολόγηση των κερδών των υποχρέων της παρ. 4 του άρθρου 2 του ΚΦΕ (πρβλ. άρθρο 10 παρ. 1 ΚΦΕ), όπου, σαφώς διακρινόμενες, αναφέρονται ξεχωριστά τόσο οι εταιρείες των ανωτέρω π.δ. όσο και οι κοινωνίες αστικού δικαίου που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα. Τούτο εμμέσως πλην σαφώς, υποδηλώνει βούληση του νομοθέτη για μη εφαρμογή της σχετικής διατάξεως (ήτοι

και της υποπερίπτωσης ββ' της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ) στις μη εμπορικές επιχειρήσεις και πάντως στις εταιρείες των πιο πάνω π.δ., όπως είναι και η συμβολαιογραφική εταιρεία. Υπό την αντίθετη εκδοχή, θα εμφανιζόταν φορολόγηση κέρδους ή ωφέλειας από μεταβίβαση τέτοιου μεριδίου συμβολαιογραφικής εταιρείας, μετά από αναλογική εφαρμογή φορολογικής διατάξεως, πράγμα που δεν επιτρέπεται (**βλ. πιο πάνω ΓνμδΝΣΚ 118/2003 που γνωμοδότησε ομοίως επί δικηγορικής εταιρείας**), ενόψει του ότι, λόγω της συσταλτικής ερμηνείας των φορολογικών νόμων, η διάταξη αυτή είναι στενώς ερμηνευτέα (πρβλ. γνώμη πλειοψηφίας στη ΓνμδΝΣΚ 164/97 Τμ. Δ' και ομόφωνη γνώμη ΓνμδΝΣΚ 602/01, ό.π.).

2) Επί του τρίτου (γ') ερωτήματος

Α. α. Στις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 περ. β' του πιο πάνω Κώδ.Φορ. Εισ. ορίζονται τα εξής: «**Άρθρο 13 παρ.1.** Φορολογείται αυτοτελώς λογιζόμενο ως εισόδημα: **α)...****β)** Με συντελεστή τριάντα τοις εκατό (30%) κάθε κερδος ή ωφέλεια που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος, το οποίο είναι συναφές με την άσκηση της επιχείρησης ή του επαγγέλματος, όπως του δικαιώματος της μίσθωσης ή υπομίσθωσης ή του προνομίου ή του διπλώματος ευρεσιτεχνίας και άλλων παρόμοιων δικαιωμάτων, καθώς και της άδειας κυκλοφορίας των αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσυκλετών δημόσιας χρήσης που μεταβιβάζονται. Με εκχώρηση εξομοιώνεται και η παραίτηση από μισθωτικά δικαιώματα.

β. Επίσης, στα άρθρα 126 παρ. 1, 2, 3 και 6, 128 παρ. 1 – 3 και 133 του Κώδικα Συμβολαιογράφων (ν. 2830/2000 – ΦΕΚ Α' 96), ορίζονται τα εξής: «**Άρθρο 126 παρ. 1.** Σε κάθε πόλη που εδρεύουν δέκα ή περισσότεροι συμβολαιογράφοι δύναται να συσταθεί αρχειοφυλακείο, με απόφαση του Υπουργού Δικαιοσύνης, μετά από σύμφωνη γνώμη του οικείου Συμβολαιογραφικού Συλλόγου. **2.** Το αρχειοφυλακείο υπάγεται στον οικείο Συμβολαιογραφικό Σύλλογο. **3.** Έργο του αρχειοφυλακείου είναι η φύλαξη των αρχείων συμβολαιογράφων που παραδίδονται σε αυτό. ... **6.** Οι διαθήκες που βρίσκονται σε αρχεία συμβολαιογράφων και φυλάσσονται στο αρχειοφυλακείο δημοσιεύονται από τον αρχειοφύλακα ... – **Άρθρο 128 παρ. 1** (όπως το πρώτο εδάφιο αυτής αντικαταστάθηκε με την παρ. 12 του άρθρου 32 ν. 2915/2001 – ΦΕΚ Α' 109) Το αρχείο συμβολαιογράφου που αποχώρησε με οποιονδήποτε τρόπο ή απεβίωσε παραδίδεται στο αρχειοφυλακείο του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου. Σε πόλεις όπου δεν λειτουργεί αρχειοφυλακείο ή λειτουργεί και αυτό δεν επαρκεί κατά την

κρίση του διοικητικού συμβουλίου του οικείου Συμβολαιογραφικού Συλλόγου να στεγάσει και άλλα αρχεία συμβολαιογράφων ισχύουν τα ακόλουθα: Η σειρά διορισμού καθορίζεται από τη σειρά επιτυχίας στο σχετικό διαγωνισμό. Την ίδια υποχρέωση παραλαβής αρχείου έχει και ο συμβολαιογράφος που καταλαμβάνει κενή θέση με μετάθεσή του από άλλη ειρηνοδικειακή περιφέρεια. ... Μέχρι τον ορισμό οριστικού αρχειοφύλακα ο αρμόδιος εισαγγελέας ορίζει έναν από τους συμβολαιογράφους που υπηρετούν στην αυτή ειρηνοδικειακή περιφέρεια ως προσωρινό αρχειοφύλακα, ο οποίος έχει την ευθύνη φύλαξης και λειτουργίας του αρχείου. 2. Τα ανωτέρω ισχύουν και για άλλα αρχεία συμβολαιογράφων που κατέχει ο συμβολαιογράφος που αποχώρησε ή απεβίωσε. Ο εισαγγελέας μπορεί στις περιπτώσεις αυτές να κατανέμει, με αιτιολογημένη διάταξή του, τα αρχεία του προηγούμενου εδαφίου σε περισσότερους συμβολαιογράφους που τυχόν υπηρετούν στην ίδια έδρα. 3. Ο συμβολαιογράφος που εξέρχεται από την υπηρεσία ή οποιοσδήποτε άλλος κατέχει αρχείο υποχρεούται να το παραδώσει σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις προηγούμενες παραγράφους. Όποιος αρνείται, παρότι προσκλήθηκε, να παραδώσει αρχείο που δεν έχει δικαίωμα να κατέχει, τιμωρείται με φυλάκιση, εάν δε έχει την ιδιότητα του δημοσίου υπαλλήλου διώκεται και κατά τις οικείες διατάξεις του Ποινικού Κώδικα. 4... – **Άρθρο 133** Σε περίπτωση μετάθεσης συμβολαιογράφου που υπηρετεί σε έδρα άλλου ειρηνοδικείου του αυτού πρωτοδικείου και εφόσον καταργείται η θέση που υπηρετούσε, ο συμβολαιογράφος μπορεί να μεταφέρει στη νέα έδρα του το αρχείο του και τα αρχεία άλλου συμβολαιογράφου που κατείχε, μετά από απόφαση του αρμοδίου εισαγγελέα πρωτοδικών και γνώμη του οικείου Συμβολαιογραφικού Συλλόγου».

Β. α. Από τις διατάξεις του άρθρου 13 παρ. 1 περ. β' του ΚωδΦορΕισ, που αναφέρεται στην αυτοτελή φορολόγηση, με συντελεστή 30%, εισοδήματος από επιχειρήσεις ή επαγγέλματα, σαφώς προκύπτει ότι αντικείμενο της συγκεκριμένης φορολογίας συνιστά κάθε κέρδος ή ωφέλεια τούτων που προέρχεται από την εκχώρηση ή μεταβίβαση αυτοτελώς κάθε δικαιώματος με αντάλλαγμα, ότι η σχετική προς τούτο σύμβαση πρέπει να έχει καταρτισθεί ελεύθερα και οικειοθελώς, ενώ το εκχωρούμενο ή μεταβιβαζόμενο αυτό δικαίωμα πρέπει να συνδέεται ή σχετίζεται ως συναφές με την άσκηση της συγκεκριμένης **εμπορικής** επιχείρησης ή επαγγέλματος της οποίας το εισόδημα φορολογείται αυτοτελώς. Δηλαδή, η ωφέλεια ή το κέρδος από την εκχώρηση ή μεταβίβαση δικαιωμάτων γενικώς θεωρείται ως φορολογητέο εισόδημα, μόνον αν πρόκειται για ελεύθερως

και οικειοθελώς εκχωρούμενο ή μεταβιβαζόμενο δικαίωμα, που είναι συναφές με την άσκηση **εμπορικής** επιχείρησης ή του επαγγέλματος και ο αποκτών τούτο είναι το ίδιο πρόσωπο που ασκεί την επιχείρηση ή το επάγγελμα, διαφορετικά η ωφέλεια αυτή δεν υπόκειται σε φόρο, ούτε ως εισόδημα της Δ' κατηγορίας, ούτε ως εισόδημα κάποιας άλλης κατηγορίας (βλ. Χ. Ν. Τότση, «Ερμηνεία Φορολογίας Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων» 1^{ος} τόμος, εκδ. 2000 σελ. 217).

β. Εξάλλου, από την επισκόπηση των προεκτεθεισών διατάξεων του Κώδικα Συμβολαιογράφων, που εν πολλοίς ενσωματώνουν, κατά βάση, το ουσιαστικό περιεχόμενο διατάξεων του προϊσχύσαντος κώδικα (πρβλ. άρθρο 122 του ν. 670/77 - ΦΕΚ Α' 232), σε συνδυασμό και με τα οριζόμενα στην αιτιολογική έκθεση του οικείου νόμου που κύρωσε τον νέο αυτόν κώδικα (πρβλ. άρθρο πρώτο του ν. 2830/2000 – ΦΕΚ Α' 96), σαφώς, εκτός των άλλων, προκύπτει ότι με τα άρθρα αυτά που αναφέρονται στη σύσταση, οργάνωση και τη λειτουργία των αρχειοφυλακείων, καθώς και τη διαδικασία της προσωρινής ή οριστικής παράδοσης – παραλαβής αρχείου συμβολαιογράφου, ο ασκών την εποπτεία στους συμβολαιογράφους αρμόδιος Εισαγγελέας, εφόσον δεν υπάρχει αρχειοφυλακείο ή το λειτουργούν δεν επαρκεί να στεγνάσει και άλλα αρχεία, προβαίνει με απόφασή του, ύστερα από γνώμη του οικείου συμβολαιογραφικού συλλόγου: *ι)* στην παράδοση του συμβολαιογραφικού αρχείου σε εκείνον που διορίζεται στη θέση του συμβολαιογράφου, που είτε αποχώρησε λόγω παραίτησης ή συνταξιοδότησης, είτε μετατέθηκε, είτε, τέλος, απεβίωσε, *ii)* στην κατανομή σε περισσότερους συμβολαιογράφους που υπηρετούν στην ίδια έδρα, εφόσον η κατ' αυτόν τον τρόπο κενωθείσα θέση δεν πληρώνεται με τον διορισμό νέου συμβολαιογράφου, *iii)* στην παροχή δικαιώματος μεταφοράς του αρχείου μετατιθέμενου συμβολαιογράφου σε έδρα άλλου ειρηνοδικείου του αυτού πρωτοδικείου, εφόσον καταργείται η θέση που αυτός προηγουμένως υπηρετούσε.

γ. Από τα παραπάνω γίνεται κατανοητό ότι, κατά την έννοια του νόμου, η κατοχή, χρήση αλλά και παράδοση - παραχώρηση συμβολαιογραφικών αρχείων δεν φαίνεται να αποτελεί εκμεταλλεύσιμο εμπορικά δικαίωμα που προέρχεται από προηγούμενη μεταβίβαση ή εκχώρησή τους, έπειτα από ελεύθερη και οικειοθελή βούληση των εμπλεκόμενων μερών και ειδικότερα μεταξύ του συμβολαιογράφου και της συμβολαιογραφικής εταιρείας στο πλαίσιο της ασκουμένης επαγγελματικής δραστηριότητας. Αντιθέτως, συνιστά προσωποπαγή υποχρέωση και καθήκον που απορρέει από το νόμο, τόσο για τον παραδίδοντα όσο και για τον παραλαμβάνοντα το οικείο αρχείο συμβολαιογράφου, μετά από προηγούμενη

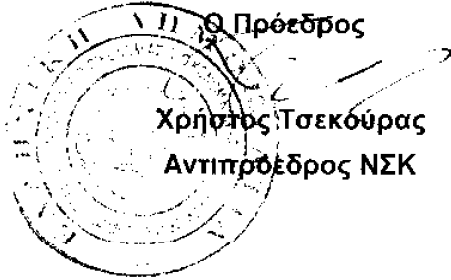
τήρηση ορισμένης διοικητικής διαδικασίας, ακόμη κι αν αυτή, ως διοικητικής φύσεως, δεν υπόκειται σε δικαστικό έλεγχο από το ανώτατο ακυρωτικό δικαστήριο (βλ. ΣτΕ 124/02), συνοδευόμενη μάλιστα ειδικά για τον αρνούμενο την παράδοσή του, καίτοι νομίμως προσκλήθηκε, από ποινικές κυρώσεις (πρβλ. εδ. β' της παρ. 3 του άρθρου 128 του ΣυμβΚωδ). Με τον τρόπο αυτό, κατ' ουσία αποκαθίσταται η ελλείπουσα λειτουργία του θεσμού των αρχειοφυλακείων ή η ανεπάρκεια των απαιτούμενων προς τούτο χώρων, όπου θα στεγάζονται αυτά, έργο των οποίων είναι η φύλαξη των παραδοθέντων σ' αυτό αρχείων, καθώς και η χορήγηση στον καθένα που έχει έννομο συμφέρον αντιγράφων εκ των φυλασσομένων σ' αυτό συμβολαίων και εγγράφων. Υπ' αυτήν την έννοια, η κατοχή και χρήση αρχείου του κάθε συμβολαιογράφου εταίρου από την εταιρεία, ως μη προερχόμενη από μεταβίβαση ή εκχώρηση δικαιώματος, εφόσον, ανεξαρτήτως του αν είναι συναφές ή όχι με την άσκηση επιχείρησης ή επαγγέλματος, όχι μόνο δεν είναι προϊόν ελεύθερης και οικειοθελώς καταρτιζόμενης σύμβασης, αλλά κατ' ουσία εξυπηρετεί το έργο του αρχειοφύλακα ως αποτέλεσμα μιας προηγουμένως τηρηθείσας διοικητικής διαδικασίας. Επομένως, με τα δεδομένα αυτά, ως και του ότι η τελική προς τούτο απόφαση δεν λαμβάνεται από τα ως άνω εμπλεκόμενα μέρη, αλλά ρητώς ανήκει στα όργανα της πολιτείας (όπως είναι εν προκειμένω ο αρμόδιος Εισαγγελέας), αποκλείεται, κατά τη γνώμη μας, η υπαγωγή της στην περ. β' της παρ. 1 του άρθρου 13 του ΚΦΕ, δηλαδή η φορολόγηση της όποιας ωφέλειας (υπεραξίας) που τυχόν λαμβάνει χώρα στην πράξη ως προερχόμενη από την παράδοση – παραλαβή τέτοιων αρχείων, δεδομένου ότι η εκδοχή αυτή δεν στηρίζεται στην ως άνω ερμηνεία του νόμου, άλλως τούτο θα επέβαλε την ανεπίτρεπτη, κατά τα παραπάνω, αναλογική εφαρμογή φορολογικής διάταξης και στην εν λόγω περίπτωση.

II. α. Συνεπώς, υπό τα ανωτέρω ιστορικά δεδομένα, σε συνδυασμό με τα ως άνω ερμηνευτικώς γενόμενα δεκτά, **το ΝΣΚ (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί ομόφωνα** ότι δεν είναι επιτρεπτή η αυτοτελής φορολόγηση της υπεραξίας τόσο κατά τη σύσταση εταιρείας συμβολαιογράφων ή κατά τη μεταβίβαση ποσοστών αυτής, όσο και κατά τη μεταβίβαση δικαιώματος συναφούς με την άσκηση του οικείου επαγγέλματος, όπως είναι το δικαίωμα χρήσης αρχείου κάθε συμβολαιογράφου εταίρου από την συμβολαιογραφική εταιρεία.

β. Κατόπιν τούτων, επί των ως άνω τεθέντων ερωτημάτων προσήκει η ως άνω διδόμενη συνολικά αρνητική απάντηση.-

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 5/12/2001



Ο εισηγητής
Γεώργιος Α. Βαμβακίδης
Πάρεδρος ΝΣΚ