

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡ. ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΤΜΗΜΑ Α'
Τηλέφωνο: 3375314-5

Αθήνα, 4 Απριλίου 2000
Αριθμ.Πρωτ.:1034484/714/Α0012

ΠΟΛ.: 1130

ΘΕΜΑ: Φορολογική αντιμετώπιση των συμβολαιογραφικών δικαιωμάτων για τη σύνταξη κρατικών συμβολαίων.

1. Σε συνέχεια της υπ' αριθ.1039080/631/ΠΟΛ.1127/25.5.1999 διαταγής μας με το ίδιο θέμα, σας κοινοποιούμε την υπ' αριθ. 65/2000 Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, που αποδέχθηκε ο Υφυπουργός Οικονομικών. Μ' αυτή διατυπώνεται η γνώμη ότι κατά τη σύνταξη κρατικών συμβολαίων, πράξεων ή εκθέσεων των άρθρων 98, 99, 101 και 102 του Ν.670/1977, από το συνολικό ποσό των δικαιωμάτων που εισπράττουν οι συμβολαιογράφοι, εισόδημα από την άσκηση του ελεύθεριου επαγγέλματός τους αποτελεί μόνο το ποσό που εισπράττουν για λογαριασμό τους ως αμοιβή για τις υπηρεσίες που παρασχέθηκαν και όχι και το ποσό των δικαιωμάτων που εισπράττουν, αλλά δεν το αποκτούν πραγματικά, καθόσον το αποδώσουν στο Συμβολαιογραφικό Σύλλογο και στο Ταμείο Ασφάλισής τους, σύμφωνα με τις οικείες διατάξεις του Ν.670/1977.

2. Συνεπώς, παρακράτηση φόρου 20% κατά την καταβολή των πιο πάνω αμοιβών θα γίνεται, όπου συντρέχει περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58 του Ν.2238/1994, στο ποσό της αμοιβής τους και όχι στο ποσό που εισπράττουν και αποδίδουν στο Συμβολαιογραφικό Σύλλογο και στο Ταμείο Ασφάλισής τους.

Αρ. Γνωμ.: 65/2000

Περίληψη ερωτήματος: Επί ποίου ποσού των αναλογικών δικαιωμάτων που εισπράττουν οι συμβολαιογράφοι για τη σύνταξη των κατά τα άρθρα 98, 99, 101 και 102 του Ν.670/1977 «περί κώδικος συμβολαιογράφων» συμβολαίων, εκθέσεων ή πράξεων πρέπει να διενεργείται παρακράτηση φόρου εισοδήματος (Ζ' πηγής), σύμφωνα με το άρθρο 58 του Ν.2238/1994.

I. Με το ως άνω έγγραφο της Γενικής Διεύθυνσης Εισοδήματος (Τμήμα Α') ερωτάται εάν θα πρέπει να γίνεται παρακράτηση φόρου 20%: α) στα αναλογικά δικαιώματα που εισπράττουν οι συμβολαιογράφοι κατά τη σύνταξη των συμβολαιογραφικών εγγράφων του άρθρου 99 του Ν.670/1977, τα οποία αποδίδουν στο Συμβολαιογραφικό Σύλλογο, β) στην πάγια αμοιβή ή στα αναλογικά δικαιώματα που εισπράττουν οι συμβολαιογράφοι κατά τη σύνταξη των συμβολαιογραφικών εγγράφων του άρθρου 102 του Ν.670/1977 και σε ποιο ποσοστό (στο 100% των δικαιωμάτων αυτών ή μόνο στο ποσοστό που παρακρατούν για τον εαυτό τους ή στο ποσοστό που παρακρατούν για τον εαυτό τους και στο ποσοστό που αποδίδουν στο Ταμείο Ασφαλίσεων Συμβολαιογράφων).

II. Επί του ανωτέρω ερωτήματος, εισηγούμαι τα ακόλουθα:

1. Στο άρθρο 48 του Ν.2238/1994 ορίζεται ότι: «Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του ιατρού, οδοντιάτρου συμβολαιογράφου...».

Στο δε άρθρο 58 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

«1. Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθερίου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα, πιστωτικούς οργανισμούς, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών».

Με την παρ. 17 του άρθρου 3 του Ν.2579/1998 (ΦΕΚ 31/Α/17.2.1998), αυξήθηκε ο προβλεπόμενος από την παραπάνω διάταξη του άρθρου 58 συντελεστής παρακράτησης από 15% σε 20%.

2. Στο άρθρο 98 του Ν.670/1977 «περί κώδικος συμβολαιογράφων» ορίζεται ότι:

«1. Εις εκάστην περιφέρεια ειρηνοδικείου, εν ή εδρεύουν πλείονες του ενός Συμβολαιογράφοι, αι προς σύνταξιν συμβολαίων των εν άρθρω 99 μνημονευομένων προσώπων εντολαί ή σχέδια μετά παντός σχετικού εγγράφου, αποστέλλονται εις άς μεν πόλεις εδρεύει Συμβολαιογραφικός Σύλλογος προς τον Πρόεδρον τούτου, εις άς δε δεν εδρεύει τοιούτος προς τον υπό του οικείου Συλλόγου οριζόμενον εν τη έδρα του Ειρηνοδικείου Συμβολαιογράφον.

2. Ο Πρόεδρος του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου ή ο Συμβολαιογράφος εις όν αποστέλλονται αι τοιαύται εντολαί, διανέμει ταύτας υπευθύνως και άνευ αναβολής, μεταξύ των εν τη αυτή ειρηνοδικειακή περιφέρεια Συμβολαιογράφων, προς σύνταξιν των οικείων συμβολαίων, εκθέσεων ή πράξεων. Προκειμένου περί συμβολαίων του Δημοσίου και των Τραπεζών σοβαρού αντικειμένου είτε λόγω ποσού είτε των όρων της συμβάσεως ή άλλων ειδικών συνθηκών λαμβάνεται, υποχρεωτικώς υπ' όσιν η γνώμη του εκπροσώπου του Δημοσίου ή των Τραπεζών ως προς το πρόσωπον του Συμβολαιογράφου οπουδήποτε και άν εδρεύη αύτος.

3.

4. Η σύνταξις των συμβολαίων εκάστου των εν άρθροις 99 και 102 αναφερομένων Νομικών Προσώπων, ανατίθεται υπό του κατά το άρθρον 98 οριζομένου δια την διανομήν εις ένα ή πλείονας Συμβολαιογράφους».

Στο άρθρο 99 ορίζεται ότι:

«Τα εν άρθρω 98 οριζόμενα εφαρμόζονται επί παντός είδους συμβολαίων εξαιρουμένων των πράξεων της αναγκαστικής εκτελέσεως μέχρι και της εκθέσεως πλειστηριασμού, εν οίς συμβαλλόμενοι είναι το Ελληνικόν Δημόσιον, οι Δήμοι, αι Κοινότητες, αι Τράπεζαι Ελλάδος και Αγροτική η Ε.Τ.Β.Α., η Επιτροπή Κρατικών Προμηθειών, ο Οργανισμός Λιμένος Πειραιώς ή Οργανισμοί άλλων Λιμένων, πάντα τα Μετοχικά ή αλληλοβοηθείας ή Προνοίας ή Συντάξεων ή Ασφαλίσεως Ταμεία, ο Ο.Δ.Ε.Π., το ΤΑΚΕ και πάν άλλο Νομικόν Πρόσωπον Δημοσίου Δικαίου ή Οργανισμός ή Επιχείρησις Κοινής Ωφελείας, οι παντός είδους Συνεταιρισμοί, ο Οργανισμός Αποχετεύσεως Πρωτευούσης, η Δ.Ε., ο ΟΤΕ, τα ΕΛΤΑ, η Εταιρεία Αεριόφωτος, η Εταιρεία Υδάτων, η Εταιρεία Υπεγγύων Προσόδων, οι εταιρείαι κατά την σύστασιν των οποίων μετέσχον το Δημόσιον ή Τράπεζαι ή Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, ως και αι Τράπεζαι, εφ' όσον αύται χορηγούν δάνεια δια λογαριασμόν του Οργανισμού Εργατικής Κατοικίας».

Περαιτέρω, στα άρθρα 101 και 102 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι:

Άρθρο 101: «1. Τα εκ της συντάξεως των κατά τα άρθρα 98 και 99 συμβολαίων, εκθέσεων ή πράξεων αναλογικά δικαιώματα των Συμβολαιογράφων, εισπράττονται παρά του ενεργούντος Συμβολαιογράφου και καταβάλλονται παρ' αυτού εντός δέκα ημερών εις το Ταμείον του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου ή όπου δεν εδρεύει Συμβολαιογραφικός Σύλλογος εις τον κατά την παραγρ. 1 του άρθρου 98 αρμόδιον συμβολαιογράφον. Ο Συμβολαιογραφικός Σύλλογος ή ο ως άνω εντεταλμένος Συμβολαιογράφος νομιμοποιούνται εις έγερσιν αγωγής κατά τας κειμένας διατάξεις κατά του υποχρέου προς καταβολήν των δικαιωμάτων.

2. Το κατά την προηγουμένην παράγραφον συγκεντρούμενον ποσόν διατίθεται κατά μήνα ως ακολούθως:

α) ποσοστόν μέχρις 20%, υπέρ του οικείου Συμβολαιογραφικού Συλλόγου

β) ποσοστόν μέχρι 5% οριζόμενον εκάστοτε δι' αποφάσεως του Υπουργού Δικαιοσύνης, εκδιδομένης μετά γνώμην του Διοικητικού Συμβουλίου του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου Αθηνών, Αιγαίου, Δωδεκανήσου υπέρ του συνεστημένου δυνάμει του άρθρου 30 του Ν.4507/66 παρά τη Τραπεζή της Ελλάδος ειδικού λογαριασμού υπό τον τίτλον «λογαριασμός διανομής δικαιωμάτων προερχομένων εκ συντάξεως Κρατικών συμβολαίων»

γ) το απομένον υπόλοιπον κατανέμεται εξ ίσου μεταξύ:

αα) απάντων των εν τη αυτή περιφέρειά κατά τα εν άρθρω 98 οριζόμενα εν ενεργεία Συμβολαιογράφων εχόντων πενταετή τουλάχιστον υπηρεσίαν.

ββ) των καθ' οιονδήποτε τρόπον εξερχομένων μετά συμπλήρωσιν δεκαετούς πραγματικής υπηρεσίας Συμβολαιογράφων,

γγ) των οικογενειών των εν υπηρεσία αποβιούντων Συμβολαιογράφων ανεξαρτήτως χρόνου Υπηρεσίας

δδ) των εξερχομένων της υπηρεσίας μετά συμπλήρωσιν 10ετούς τουλάχιστον υπηρεσίας υπαλλήλου του οικείου Συλλόγου και επί εν έτος από της εξόδου των. Το δικαίωμα των εν εδαφίω (ββ) και (γγ) δικαιούχων προς απόληψιν του μερίσματος, ισχύει επί μίαν δεκαετίαν

Άρθρο 102: «1. Προκειμένου περί των συμβολαίων των λειτουργουσών εν Ελλάδι Τραπεζών, εξαιρέσει των Τραπεζών Ελλάδος, Αγροτικής και της ΕΤΒΑ, ο συντάσων ταύτα Συμβολαιογράφος υποχρεούται, όπως καταθέτη εις το Ταμείον του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου, ή τον επί τούτω αρμόδιον Συμβολαιογράφων, προς διανομήν μεταξύ πάντων των εν ταις κατά τας παραγράφους 1 και 3 του άρθρου 98 περιφερείαις Συμβολαιογράφων τα πενήκοντα πέντε εκατοστά (55%) των δικαιωμάτων και επί πλέον τα είκοσι πέντε εκατοστά (25%) εις το Ταμείον Ασφαλίσεως Συμβολαιογράφων, παρακρατών δι' εαυτόν τα υπόλοιπα είκοσι εκατοστά (20%).

2. Ειδικώς επί συμβολαίων, δι' ών παρέχονται παρά Τραπεζών δάνεια εκ κεφαλαίων της Τραπεζής της Ελλάδος ή του Δημοσίου διατιθεμένων δια Τραπεζής, ο συντάσων ταύτα Συμβολαιογράφος δικαιούται όπως παρακρατήση υπέρ αυτού ποσοστόν δέκα τοις εκατόν (10%) των εισπραττομένων δικαιωμάτων, οφείλων να καταθέση προς διανομήν, μεταξύ πάντων των εν τη αυτή Ειρηνοδικειακή Περιφέρειά Συμβολαιογράφων, ποσοστόν εβδομήντα πέντε τοις εκατόν (75%), το δε υπόλοιπον δέκα πέντε τοις εκατόν (15%) υπέρ του Ταμείου Ασφαλίσεως Συμβολαιογράφων.

3. Προκειμένης συντάξεως διαμαρτυρικών οιασδήποτε των άνω Τραπεζών υπό του αυτού συμβολαιογράφου τηρούνται τα κάτωθι: α) Εφ'

όσον ταύτα κατά μήνα δεν υπερβαίνουν τα (100) εκατόν, ο Συμβολαιογράφος κρατεί δι' εαυτόν άπαντα τα δικαιώματα πλήν των ανηκόντων εις το Ταμείον Ασφαλίσεως Συμβολαιογράφων, β) επί αριθμού διαμαρτυρικών από 101-200 ο Συμβολαιογράφος κρατεί δι' εαυτόν το ήμισυ των δικαιωμάτων και τα δικαιώματα δια την έκδοσιν αντιγράφων, το δε υπόλοιπον αποδίδει κατά το ήμισυ εις την κοινήν διανομήν και το έτερον ήμισυ εις το Ταμείον Ασφαλίσεως Συμβολαιογράφων, γ) επί αριθμού διαμαρτυρικών πέραν των 200 ο συμβολαιογράφος υποχρεούται μεν εις πάσαν περίπτωση εις την σύνταξιν του διαμαρτυρικού, αλλά άπαντα τα δικαιώματά του, πλήν του ενός τρίτου των αντιγραφικών αποδίδει κατά 20%, εις το Ταμείον ασφαλίσεως Συμβολαιογράφων και κατά 80% εις την κοινή διανομήν...».

III. Από τις διατάξεις των παραπάνω άρθρων προκύπτει ότι κατά τη σύνταξη συμβολαίων, εξαιρουμένων των πράξεων της αναγκαστικής εκτελέσεως μέχρι και της εκθέσεως πλειστηριασμού, στα οποία συμβάλλεται το Ελληνικό Δημόσιο, οι Δήμοι, οι Κοινότητες, οι Τράπεζες Ελλάδος και Αγροτική, η ΕΤΒΑ, η Επιτροπή Κρατικών Προμηθειών, ο ΟΣΕ, τα Λιμενικά Ταμεία, ο Ο.Λ.Π. ή Οργανισμοί άλλων λιμένων, όλα τα Μετοχικά ή Αλληλοβοήθειας ή Πρόνοιας ή Συντάξεων ή Ασφαλίσεως Ταμεία, ο Ο.Δ.Ε.Π., το Τ.Α.Κ.Α. και κάθε άλλο ΝΠΔΔ ή Οργανισμός ή επιχείρηση κοινής ωφέλειας, οι παντός είδους Συνεταιρισμοί, ο Ο.Α.Π., η Δ.Ε.Η., ο Ο.Τ.Ε., τα ΕΛΤΑ, η Εταιρία Αεριόφωτος, η Εταιρία Υδάτων, η Εταιρία Υπέγγυων Προσόδων, οι εταιρίες κατά τη σύσταση των οποίων μετείχε το Δημόσιο ή Τράπεζες ή ΝΠΔΔ, καθώς και οι Τράπεζες, εφόσον αυτές χορηγούν δάνεια για λογαριασμό του ΟΕΚ, τα αναλογικά συμβολαιογραφικά δικαιώματα των συμβολαίων αυτών, που εισπράττονται από το συμβολαιογράφο που τα συντάσσει, καταβάλλονται εντός δέκα (10) ημερών στο Ταμείο του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου ή, όπου δεν εδρεύει Συμβολαιογραφικός Σύλλογος, στον αρμόδιο συμβολαιογράφο.

Προκειμένου δε περί των συμβολαίων για τα οποία προβλέπει το άρθρο 102, από τα αναλογικά συμβολαιογραφικά δικαιώματα οι συμβολαιογράφοι παρακρατούν για τον εαυτό τους ποσοστό 20% ή 10%, σύμφωνα με την παρ. 1 και 2, αντίστοιχα, του άρθρου αυτού, τα δε υπόλοιπα δικαιώματα καταθέτουν κατά το μεγαλύτερο ποσοστό στο Ταμείο του Συμβολαιογραφικού Συλλόγου ή στον αρμόδιο συμβολαιογράφο προς διανομή μεταξύ των στην ίδια ειρηνοδικειακή Περιφέρεια Συμβολαιογράφων, κατά δε το υπολειπόμενο ποσοστό στο Ταμείο Ασφαλίσεως Συμβολαιογράφων.

Επειδή, κατά τα ανωτέρω, τα χρηματικά ποσά που λαμβάνει ο συμβολαιογράφος ως δικαιώματα, αφενός, κατά τη σύνταξη συμβολαίων και πράξεων των άρθρων 98, 99 και 101 του Ν.670/1977, αφετέρου κατά

τη σύνταξη συμβολαίων του άρθρου 102 του ίδιου νόμου, για τα οποία εκδίδει και σχετική Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών, στην οποία αναγράφει το συνολικό ποσό των δικαιωμάτων, με διάκριση όμως για το περιερχόμενο στον ίδιο ποσό (όταν ορίζεται από τις σχετικές διατάξεις), καθώς και για περιερχόμενο στο Σύλλογο Συμβολαιογράφων και στο Ταμείο Ασφαλίσεως, δεν συνιστούν στο σύνολό τους αμοιβή του, αφού τα ποσά αυτά δεν του ανήκουν και δεν τα αποκτά (παρά μόνο κατά το ποσοστό που ορίζει η διάταξη του άρθρου 102 του ως άνω νόμου), αλλά εισπράττονται για να αποδοθούν όπως ορίζεται στις προαναφερθείσες διατάξεις.

Επειδή, αντίθετα, αμοιβή των συμβολαιογράφων για τη σύνταξη των προαναφερθεισών συμβολαίων, πράξεων ή εκθέσεων, για τις οποίες προβλέπουν τα παραπάνω άρθρα του Ν.670/1977, αποτελεί μόνο το ποσό που αυτοί εισπράττουν για λογαριασμό τους (όχι δε και το υπόλοιπο μη αποκτώμενο πράγματι υπ' αυτών ποσό αποδιδόμενων δικαιωμάτων).

Επειδή, όπως προαναφέρθηκε, στο εισόδημα από ελευθέρια επάγγελμα ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή, μετά την ισχύ του Ν.2579/1998, 20%.

Από τα παραπάνω παρέπεται ότι δεν αποτελεί εισόδημα από άσκηση ελευθέριας επαγγελματικής συμβολαιογραφίας, υποκείμενο σε παρακράτηση φόρου 20%, το σύνολο των αναλογικών δικαιωμάτων που καταβάλλεται στους συμβολαιογράφους κατά τη σύνταξη των πιο πάνω συμβολαίων ή πράξεων, αλλά μόνο το ποσό των δικαιωμάτων που οι συμβολαιογράφοι εισπράττουν για λογαριασμό τους ως αμοιβή τους έναντι παρασχεθεισών υπηρεσιών και συνεπώς μόνο για το ποσό αυτό υφίσταται υποχρέωση παρακράτησης φόρου.

IV. Ενόψει, συνεπώς, των προεκτεθέντων, στα τιθέμενα ερωτήματα προσήκει η κατά τα ανωτέρω αναλυτικώς διδομένη απάντηση.