

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 28 /2003

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Γμήμα)
Συνεδρίαση της 27- 2-2003

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Γρηγόριος Κρόμπας, *Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.*

Μέλη: Θεμ. Αμπλιανίτης, Σπ. Σκουτέρης, Αλ. Τζεφεράκος, Βλ. Ασημακόπουλος,
Σπυρ. Δελλαπόρτας, Φοκ. Γεωργακόπουλος, Κων. Καποτάς, Παν. Κιούσης,
Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Αθανάσιος Δ. Τσιοκάνης, *Πάρεδρος ΝΣΚ.*

Αριθμός Ερωτήματος: 1019623/1336/Α0012/27-2-2002 Υπουργείου Οικονομίας
και Οικονομικών, Γεν. Δ/ση Φορολογίας Δ/σης Φορολ.
Εισοδ.- (Δ' 12), Τμ. Α'.

Περίληψη Ερωτήματος: Ερωτάται αν οι κρατήσεις 2% υπέρ του Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.

και 1% υπέρ του Ε.Μ.Π. που γίνονται στις αμοιβές μηχανικών για την εκπόνηση μελέτης ή την εκτέλεση και επίβλεψη τεχνικών έργων της περ. ε' της § 1 του άρθρου 7 Α.Ν. 2326/1940 αποτελούν προσωπική δαπάνη των μηχανικών και επομένως μπορούν να συμπεριληφθούν στις ασφαλιστικές εισφορές της περίπτωσης β' της § 1 του άρθρου 8 του ν.2238/1994 που εκπίπτουν από το συνολικό τους εισόδημα ή αποτελούν δαπάνη του επαγγέλματός τους (βαρύνει το κόστος του τεχνικού έργου ή τους πελάτες) και επομένως η δαπάνη αυτή εκπίπτει μόνο από το



ακαθάριστο εισόδημα Ζ' κατηγορίας αυτών, σε περίπτωση λογιστικού προσδιορισμού ή περιλαμβάνεται στο συντελεστή καθαρού κέρδους σε περίπτωση εξολογιστικού προσδιορισμού αυτών.

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδότησε ως εξής:

1. Κρατήσεις 2% υπέρ Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε.

Ι. Α. Τα άρθρα 8 § 1 περ. β' και 49 § 1, 2, 4 και 5 του ν.2238/94 (Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος) ορίζουν τα εξής:

«Από το συνολικό εισόδημα του φορολογουμένου αφαιρούνται κατά περίπτωση, τα ποσά των πιο κάτω δαπανών:

α).....

β) Το συνολικό ποσό των εισφορών που καταβάλλονται από το φορολογούμενο σε ταμεία ασφάλισης του, εφόσον η καταβολή τους είναι υποχρεωτική από το νόμο, καθώς και το ποσό των καταβαλλομένων εισφορών στις περιπτώσεις προαιρετικής ασφάλισης του σε ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο.

(άρθρο 8 § 1 περ. β')

«1. Ως ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελμάτων λαμβάνεται το σύνολο των αμοιβών, που εισπράττονται από την άσκηση του ελευθερίου 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 § 1 του άρθρου 31, μόνο εφόσον αποδεικνύεται η καταβολή

Σ.Α.Τ.Ε.

τους με νόμιμο φορολογικό στοιχείο και έχουν αναγραφεί στα βιβλία του υποχρέου.

Ειδικά.....

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 σχετικά 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:.....» (άρθρο 49 § 1, 2 εδ. α', 4 και 5).

Β.Το άρθρο 7 του Α.Ν. 2326/1940 «Περί Ταμείου Συντάξεων Μηχανικών και Εργοληπτών Δημοσίων Έργων» (ΦΕΚ Α' 145) ορίζει:

«1.Οι πόροι του ταμείου αποτελούνται:

«α. Εκ μηνιαίας εισφοράς εκάστου ησφαλισμένου, ελευθέρως ασκούντος το επάγγελμα, υπολογιζομένης εις ποσοστόν τρία επί τοις εκατόν (3%) επί του εκάστοτε βασικού μισθού δημοσίου πολιτικού υπαλλήλου επί βαθμώ 2ω καταβλητέας εντός τριμήνου από του τέλους του εις ον αναφέρεται αυτή, μηνός.

Προκειμένον περί εμμίσθων ή μηνιαία εισφορά ορίζεται εις τέσσαρα επί τοις εκατόν (4%) επί του ανωτέρω μισθού.

Δια τους υπαγομένους το πρότον εις την ασφάλισιν από της λήψεως του πτυχίου των και δια μιαν πενταετίαν από αυτής, ή μηνιαία εισφορά ορίζεται ίση προς τα εξήκοντα εκατοστά (60%) της κατά τα ανωτέρω εισφοράς.

Σ.Α.Τ.Ε.



Το Δημόσιον, ως και πάντα τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα και αι επιχειρήσεις οιασδήποτε μορφής υποχρεούνται εις παρακράτησιν και απόδοσιν εις το Ταμείον των ως άνω εισφορών των ησφαλισμένων εντός του επομένου μηνός, αφ' ον κατέστησαν ακαιτημαί αι αντίστοιχοι αποδοχαί ή αμοιβαί συνυποβάλλομένων και σχετικών αναλυτικών καταστάσεων».

β).....

γ).....

δ).....

ε)Εκ ποσοστού 2% επί της αμοιβής δια την εκπόνησιν οιασδήποτε μελέτης τεχνικής φύσεως, ως και την εκτέλεσιν ή επίβλεψιν του σχετικού έργου, του πληρωτέου ποσού των αμοιβών υπολογιζομένου πάντοτε βάσει των κειμένων εκάστοτε διατάξεων περί των αμοιβών των ιδιωτών μηχανικών κλπ. Επί τυχόν συμφωνηθείσης μείζονος αμοιβής το καταβλητέον υπέρ του ταμείου ποσοστόν υπολογίζεται βάσει του ποσού της συμφωνίας.

Κατά πάσαν περίπτωσιν η ως άνω ποσοστιαία εκ 2% κράτησις η βαρύνουσα τους δικαιούχους των αμοιβών ιδιώτας, ησφαλισμένους αυτού, καταβάλλεται προς το Ταμείον ανεξαρτήτως πηγής χρηματοδότησεως της μελέτης του έργου.

8. Ο διαγραφείς εκ του καταλόγου των μετόχων δεν υπόκειται από της διαγραφής του και εφεξής εις τας εισφοράς των εδαφίων α' και ι' της § 1 του παρόντος άρθρου, δεν απαλλάσσεται όμως των λοιπών επιβαρύνσεων των καθιερουμένων υπέρ του Ταμείου δια του παρόντος νόμου. Ο διαγραφόμενος δύναται να επανεγγραφή τη αιτήσει του μετά παρέλευση εξ μηνών από της διαγραφής του, ουδέποτε όμως συνυπολογίζεται ως συντάξιμος ο μέχρι της επανεγγραφής χρόνος.

12. Ουδεμία μελέτη περί ης τα εδάφια ε' και ιγ' της § 1 του παρόντος άρθρου εγκρίνεται ουδέ θεωρείται υπό δημοσίας αρχής, δήμων, κοινοτήτων ή νομικού εν γένει προσώπου δημοσίου δικαίου, εάν μη προσαχθή απόδειξις πληρωμής του

κατά τα άνω εδάφια καθοριζόμενου ποσοστού υπέρ του ταμείου. Αι κατά τα».

Γ. Περαιτέρω κατ' άρθρο 1 παρ.1 εδ. α' της 30606/17/24-11-77 κ.ν.α. Υπ. Οικ. και Δημ. Έργων (ΦΕΚ Β' 1249):

«Οι ενδιαφερόμενοι για έκδοση οικοδομικής αδείας θα προσέρχονται σε οποιοδήποτε Δημόσιο Ταμείο και θα καταβάλλουν βάσει σημειώματος της Πολεοδομικής Υπηρεσίας θεωρημένο από αυτή, τέλη, εισφορές και κρατήσεις που απαιτούνται για την έκδοση αυτής».

Δ. Τέλος το άρθρο 1 και 2 § 1, 2, 3 και 4 του ν. 716/1977 «Περί μητρώου μελετητών και αναθέσεων και εκπονήσεως μελετών» (ΦΕΚ Α' 295) ορίζει «1.Ο παρών Νόμος καθορίζει τους όρους και την διαδικασίαν της εις ιδιώτας μελετητάς και ιδιωτικά γραφεία μελετών αναθέσεως και της υπό τούτων εκπονήσεως μελετών δια λογαριασμόν του Δημοσίου, Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου, Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοικήσεως, Δημοσίων Επιχειρήσεων και λοιπών Οργανισμών Δημοσίου ενδιαφέροντος όταν αι μελέται αύται δεν εκπονούνται απ' ευθείας υπό του προσωπικού τούτων».(Άρθρο 1).

Άρθρο 2. Ορισμοί «Έν τω παρόντι Νόμω νοούνται ως:

1. «Μελέτη» Πάσα επιστημονική και τεχνική εργασία και έρευνα αποβλέπουσα εις την κατασκευήν ή μη τεχνικού έργου ή εις τον σχεδιασμόν και την απεικόνισιν προγραμμάτων και μεθόδων αναπτύξεως του ευρυτέρου χώρου δια της κατασκευής ή μη τεχνικών έργων.

2.«Έργοδότης»: Το Δημόσιον, Ν.Π.Δ.Δ., Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοικήσεως, Δημόσιαι Επιχειρήσεις και λοιποί Οργανισμοί δημοσίου ενδιαφέροντος οι οποίοι αναθέτουν την μελέτην.

3. «Μελετητής»: Επιστήμων, διπλωματούχος ανωτάτης σχολής ημεδαπής ή ομοταγούς ανεγνωρισμένης σχολής της αλλοδαπής, ασχολούμενος με εκπόνησιν



Σ.Α.Τ.Ε.

μελετών και επιβλέψεις τεχνικών και άλλων έργων, και νομίμως ασκών το επάγγελμα εν Ελλάδι.

4.«Γραφείον Μελετών»: Ενιαία μονάς εκπόνησεως μελετών, συγκροτούμενη εξ ενός ή περισσότερων Μελετητών υπό οιαδήποτε εταιρική μορφή με αποκλειστικόν σκοπόν την εκπόνησιν μελετών και την επίβλεψιν έργων, της αυτής ή πλειόνων ειδικοτήτων. αντιστοίχων προς τας κατηγορίας των αναλαμβανομένων μελετών. Άπαντες οι συμμετέχοντες εις τας ως άνω Εταιρείας δέον όπως κατέχουν πτυχίον μελετητού και δεν δύνανται να αναλαμβάνουν ατομικώς μελέτας. Αι ως άνω εταιρείαι δεν δύνανται να συμμετέχουν εις ετέρας εταιρείας».

III. Από το συνδυασμό των προπαρατεθεισών διατάξεων και ιδίως εκείνης της περ. ε' της § 1 του άρθρου 7 του ν.2326/1940, σαφώς προκύπτει, ότι η κράτηση 2% επί της αμοιβής για την εκπόνηση οιασδήποτε μελέτης τεχνικής φύσεως ως και την επίβλεψη των σχετικών έργων υπέρ του Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. επιβάλλεται, του νόμου μη διακρίνοντος, τόσο επί των αμοιβών των ιδιωτών μηχανικών οι οποίοι είναι μέτοχοι του Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. και οι οποίοι απολαμβάνουν των παρεχομένων από το ανωτέρω Ταμείο παροχών, όπως είναι η καταβολή συντάξεως ή εφάπαξ βοηθήματος, όσο και επί των αμοιβών που καταβάλλονται σε μελετητικές εταιρείες που λειτουργούν με την μορφή νομικού προσώπου. Από το γεγονός αυτό δηλαδή της επιβαρύνσεως με την ως άνω κράτηση του 2% και των νομικών προσώπων τα οποία εκπονούν μελέτες τόσο για λογαριασμό ιδιωτών όσο και για λογαριασμό του Δημοσίου, Ν.Π.Δ.Δ., ΟΤΑ, δημοσίων επιχειρήσεων κλπ και τα οποία δεν δύνανται να είναι μέτοχοι (ασφαλισμένοι) του Ταμείου, συνάγεται ότι η κράτηση αυτή δεν έχει τον χαρακτήρα ασφαλιστικής εισφοράς που βαρύνει προσωπικά τους ασφαλισμένους, όπως είναι οι προβλεπόμενες από το εδ. α' της § 1 του άρθρου 7 ν.δ. 2326/40 εισφορές, αλλά ένα είδος κοινωνικού πόρου υπέρ του Ταμείου (βλ. Α.Π. 10/94 Ολομέλειας, ΣτΕ 452/2002 Α' Τμήματος) ή επιβάρυνση

Σ.Α.Τ.Ε.

των μελετητών υπέρ του Ταμείου που σαφώς διακρίνεται των «εν στενή εννοία εισφορών», που βαρύνουν αποκλειστικά τους ασφαλισμένους του Ταμείου. (βλ. ΣτΕ 2509/97 Ολ.).

Παραλλήλως προς τα ανωτέρω, για να θεωρηθεί η ως άνω κράτηση ως ασφαλιστική εισφορά που βαρύνει προσωπικά τους ασφαλισμένους στο Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. μηχανικούς που ασκούν ελεύθερο επάγγελμα, θα πρέπει αυτή να διενεργείται κατά νόμο και αναμφιβόλως από το ποσό που λαμβάνει ως αμοιβή ο μηχανικός για την εκπόνηση της μελέτης ή την επίβλεψη του σχετικού έργου.

Από τη γραμματική και τελολογική ερμηνεία, όμως, της σχετικής διάταξης, ουδόλως διαφαίνεται πρόθεση του νομοθέτη για μείωση του συνολικού ποσού της δικαιουμένης από τον μηχανικό αμοιβής με αποτέλεσμα η σχετική κράτηση να μη δύναται να χαρακτηριστεί ως ασφαλιστική εισφορά που βαρύνει προσωπικά τον μηχανικό αλλά ένα είδος κοινωνικού πόρου υπέρ του Ταμείου.

Ενόψει των προεκτεθέντων οι κρατήσεις 2% υπέρ του Τ.Σ.Μ.Ε.Δ.Ε. που γίνονται στις αμοιβές των ιδιωτών μηχανικών για την εκπόνηση μελέτης ή την επίβλεψη τεχνικών έργων και οι οποίες προβλέπονται από την περ. ε' της § 1 του άρθρου 7 Α.Ν. 2326/1940 δεν αποτελούν προσωπική δαπάνη αυτών που βαρύνει το εισόδημά τους και επομένως δεν μπορεί να συμπεριληφθούν στις ασφαλιστικές εισφορές της περίπτωσης β' της § 1 του άρθρου 8 του ν. 2238/1994, που εκπίπτουν από το συνολικό τους εισόδημα.

Οι κρατήσεις αυτές αποτελούν δαπάνη του επαγγέλματος τους που βαρύνει τελικώς το κόστος της μελέτης και επομένως η δαπάνη αυτή εκπίπτει μόνο από το ακαθάριστο εισόδημά τους που προέρχεται από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του μηχανικού στην περίπτωση που το καθαρό φορολογητέο εισόδημα τους εξευρίσκεται λογιστικώς (άρθρο 49 § 1, 2 και 4 ν.2238/94) ενώ στις περιπτώσεις που το εισόδημα τους εξευρίσκεται με τη χρήση συντελεστή στις



ακαθάριστες αμοιβές τους (άρθρο 49 § 5) η δαπάνη αυτή περιλαμβάνεται στο συντελεστή καθαρού κέρδους.

2.Κρατήσεις 1% υπέρ Ε.Μ.Π.

Το άρθρο μόνο 1 του Ν. 546/43 «περί εσόδων του Εθνικού Μετσόβειου Πολυτεχνείου» ορίζει ότι:

«1.Οι πόροι της περιουσίας του Ε.Μ.Πολυτεχνείου ενισχύονται:

α)Δι' επιπροσθέτων κρατήσεων και καταβολών ως αύται καθορίζονται δια του άρθρ.7 παρ.1 υπό στοιχ. β, γ,ε, στ, ζ, η, ια, ιβ, ιγ, ιε και ιστ', του ΑΝ.2326/1940. οριζομένων όμως εις το ήμισυ των υπό των διατάξεων τούτων προβλεπομένων. Οι πρόσθετοι ούτοι πόροι συνεισπράττουνται ομού μετά των αρχικών υπό του Ταμείου Συντάξεων Μηχανικών και Εργοληπτών συνωδά ταις διατάξεις του Α.Ν.2326/1940 και αποδίδονται εις το Ε.Μ.Π. εις το τέλος εκάστης τριμηνίας οικονομικού έτους μετά παρακράτησιν ενός επί τοις εκατόν δι' έξοδα βεβαιώσεως και εισπράξεως. Δια τους προσθέτους τούτους πόρους ισχύουσιν αι αυταί περί τρόπου καταβολής εισπράξεως και εξασφαλίσεως διατάξεις του Α.Ν.2326/1940 και των κατ' εκτέλεσιν τούτου εκδοθέντων Δ/των. Ομοίως ισχύουσιν άπασαι αι διατάξεις αι τροποποιήσασαι μεταγενεστέρας τας διατάξεις του άρθρ.7 παρ.1 του ΑΝ.2326/1940 από της δημοσιεύσεώς του και εφεξής».

Κατόπιν τούτου και δεδομένου, ότι το Εθνικό Μετσόβειο Πολυτεχνείο αποτελεί ανώτατο εκπαιδευτικό Ίδρυμα σύμφωνα με τα άρθρα 1, 2 και 3 § 1 του ν.1268/82 και όχι ασφαλιστικό οργανισμό, οι ως άνω προβλεπόμενοι πόροι υπέρ αυτού που βαρύνουν τις αμοιβές των μελετητών (άρθρο 7 § 1 περ. ε' α.ν. 2326/1940) προφανώς δεν έχουν τον χαρακτήρα ασφαλιστικών εισφορών και συνεπώς δεν τίθεται θέμα εκπτώσεων αυτών από το συνολικό εισόδημα των μελετητών κατ' άρθρο 8 § 1 περ. β' του ν.2238/94.

Σ.Α.Τ.Ε.

Κατόπιν των ανωτέρω στο τεθέν ερώτημα προσήκει η ως άνω αναλυτικώς
διδόμενη απάντηση.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 12.3.03

Ο Προεδρεύων



Γρηγόριος Κρόμπας

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Αθανάσιος Δ. Τσιοκάνης

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Σ.Α.Τ.Ε.