



Καλλιθέα, 06 / 02 / 2022

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός απόφασης: 363

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α3**

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604552

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από **11-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, κατοίκου Χαϊδαρίου, οδός, Τ.Κ., κατά της με αριθ. δήλωσης/2022 (αριθ. ειδοποίησης/08-09-2022) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου με βάση την αρχική ηλεκτρονική δήλωση φορολογικού έτους 2021 του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου της ΑΑΔΕ φορολογικού έτους 2021 της οποίας ζητείται η τροποποίηση κατόπιν επανεκκαθάρισης της οικείας δήλωσης φόρου εισοδήματος.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΕΛΕΥΣΙΝΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **11-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων, την 26-07-2022, υπέβαλε με επιφύλαξη ηλεκτρονικά την με αριθμό καταχώρησης Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, φορολογικού έτους 2021, συμπληρώνοντας στον κωδικό 301 «Άθροισμα καθαρών ποσών από μισθούς, [...]», ποσό 111.420,37 € του εντύπου Ε1, που έλαβε από την εργασία του ως καθηγητής Πανεπιστημίου. Η ανωτέρω δήλωση εκκαθαρίστηκε στις 08-09-2022 και εκδόθηκε η με αριθ. δήλωσης/2022 (αριθ. ειδοποίησης/08-09-2022) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων, τελικού χρεωστικού ποσού 25.217,39 €, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα κύριος φόρος εισοδήματος ποσού 18.696,95 €, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης, ποσού 6.520,44 € (ποσό εισφοράς 7.378,37 €, μείον εισφορά που παρακρατήθηκε ποσού 858,39 €). Στις 12-09-2022 ο Προϊστάμενος της ΔΟΥ Αιγάλεω απέρριψε την σχετική επιφύλαξη του προσφεύγοντος, επικυρώνοντας την από 08-09-2022 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φορολογίας Εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να τροποποιηθεί η με αριθ./2022 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 και να ακυρωθεί η επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης επί του ποσού εισοδήματος 75.764,52 €, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το ως άνω εισόδημα από μισθωτή εργασία που λαμβάνει και εκκαθαρίζεται από το Πανεπιστήμιο, προκύπτει από τον ιδιωτικό τομέα.

- Παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας και της χρηστής διοίκησης καθώς αν είχε προβεί σε έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας, που είχε το δικαίωμα να κάνει, το ίδιο εισόδημα δεν θα υπάγονταν σε εισφορά αλληλεγγύης.

- Σύμφωνα με την με αριθ. 174/2017 ΓνμδΝΣΚ, τα εισοδήματα μελών ΔΕΠ των ΑΕΙ που προέρχονται από συμμετοχή σε κάθε είδους προγράμματα των Ε.Λ.Κ.Ε. των Α.Ε.Ι. και χρηματοδοτούνται από διεθνής ή ιδιωτικούς πόρους δεν υπόκεινται στο ανώτατο όριο που προβλέπει το άρθρο 104 παρ. 2 του Συντάγματος. Βάσει αυτού ισχυρίζεται τη μη επιβάρυνση των σχετικών εισοδημάτων με εισφορά αλληλεγγύης.

- Το σχετικό ως άνω εισόδημα δεν αφορά μισθωτές υπηρεσίες αλλά εισόδημα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη στη Δ.Ο.Υ., δηλαδή δεν καλύπτεται καμία προϋπόθεση της παρ. 2 του άρθ. 12 του ν.4172/2013.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 43Α «Επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα φυσικά πρόσωπα» του ν.4172/2013 (ΦΕΚ Α' 167) ορίζεται ότι:

«1. Επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα άνω των δώδεκα χιλιάδων (12.000) ευρώ των φυσικών προσώπων ή σχολάζουσας κληρονομίας. Για την επιβολή της εισφοράς λαμβάνεται υπόψη το σύνολο του εισοδήματος, όπως αυτό προκύπτει από την άθροιση των εισοδημάτων από μισθωτή εργασία και συντάξεις, από επιχειρηματική δραστηριότητα, από κεφάλαιο, από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, φορολογούμενο ή απαλλασσόμενο, πραγματικό ή τεκμαρτό.... 2. Επίσης, εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς οι μακροχρόνια άνεργοι που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα ανέργων του ΟΑΕΔ, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω οργανισμό, εφόσον κατά το έτος της βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Από την υποχρέωση καταβολής ειδικής εισφοράς εξαιρούνται, επίσης, οι μακροχρόνια άνεργοι ναυτικοί που είναι εγγεγραμμένοι στους καταλόγους προσφερομένων προς ναυτολόγηση του Γραφείου Ευρέσεως Ναυτικής Εργασίας

(Γ.Ε.Ν.Ε.), στους οποίους συμπεριλαμβάνονται και οι σχετικοί κατάλογοι των Λιμενικών Αρχών που λειτουργούν ως παραρτήματά του, καθώς και όσοι λαμβάνουν επίδομα ανεργίας από τον εν λόγω Φορέα, εφόσον κατά το χρόνο βεβαίωσης δεν έχουν πραγματικά εισοδήματα. Δεν επιβάλλεται ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα κεφαλαιακά κέρδη που προκύπτουν από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου στο πλαίσιο του προγράμματος διαχείρισης των υποχρεώσεων του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή της υπ' αριθμ. 1332/15.11.2017 απόφασης του Αναπληρωτή Υπουργού Οικονομικών (Β' 3995). Επίσης, της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης απαλλάσσονται τα τεκμαρτά εισοδήματα που προκύπτουν: α) από δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.), προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες και β) από δωρεάν παραχώρηση της χρήσης ακινήτων στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου.

Επίσης, εξαιρούνται από την εισφορά αλληλεγγύης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής για το εισόδημα από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και για το εισόδημα από τόκους εταιρικών ομολογιών κατά την παράγραφο 5 του άρθρου 37.

Ομοίως, απαλλάσσεται της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης το εισόδημα από μισθωτή εργασία που αποκτούν αλλοδαποί αξιωματικοί και αλλοδαπό κατώτερο πλήρωμα, οι οποίοι είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής, σε πλοία του Εμπορικού Ναυτικού με ελληνική σημαία, τα οποία εκτελούν αποκλειστικά διεθνείς πλόες.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 «Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν. 4172/2013 :

«1. Το ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις περιλαμβάνει τα πάσης φύσεως εισοδήματα σε χρήμα ή σε είδος που αποκτώνται στο πλαίσιο υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.

2. Για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες:

α) στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας, σύμφωνα με το εργατικό δίκαιο,

β) βάσει σύμβασης, προφορικής ή έγγραφης, με την οποία το φυσικό πρόσωπο αποκτά σχέση εξαρτημένης εργασίας με άλλο πρόσωπο, το οποίο έχει το δικαίωμα να ορίζει και να ελέγχει τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των υπηρεσιών,

γ) οι οποίες ρυθμίζονται από τη νομοθεσία περί μισθολογίου και ειδικών μισθολογίων των υπαλλήλων και λειτουργών του Δημοσίου,

δ) ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας,

ε) ως δικηγόρος έναντι πάγιας αντιμισθίας για την παροχή νομικών υπηρεσιών,

στ) βάσει έγγραφων συμβάσεων παροχής υπηρεσιών ή συμβάσεων έργου, με φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες τα οποία δεν υπερβαίνουν τα τρία (3) ή, εφόσον υπερβαίνουν τον αριθμό αυτόν, ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%) του ακαθάριστου εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα προέρχεται από ένα (1) από τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που λαμβάνουν τις εν λόγω υπηρεσίες και εφόσον δεν έχει την εμπορική ιδιότητα, ούτε διατηρεί επαγγελματική εγκατάσταση που είναι διαφορετική από την κατοικία του. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται στην περίπτωση που ο φορολογούμενος αποκτά εισόδημα από μισθωτή εργασία, σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α έως ε του παρόντος άρθρου.

Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα μπορούν να προβλέπονται περαιτέρω προϋποθέσεις και να καθορίζονται όλες οι αναγκαίες λεπτομέρειες για την εφαρμογή αυτής της περίπτωσης.

3. Ως ακαθάριστα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις θεωρούνται τα εξής:

α) ημερομίσθιο, μισθός, επίδομα αδείας, επίδομα ασθενείας, επίδομα εορτών, αποζημίωση μη ληφθείσας άδειας, αμοιβές, προμήθειες, επιμίσθια και φιλοδωρήματα,

- β) επιδόματα περιλαμβανομένων του επιδόματος κόστους διαβίωσης, του επιδόματος ενοικίου, της αποζημίωσης εξόδων φιλοξενίας ή ταξιδιού,
- γ) αποζημίωση εξόδων στα οποία έχει υποβληθεί ο εργαζόμενος ή συγγενικό πρόσωπο του εργαζομένου,
- δ) παροχή οποιασδήποτε μορφής που λαμβάνει ο εργαζόμενος πριν την έναρξη της εργασιακής σχέσης,
- ε) αποζημιώσεις για τη λύση ή καταγγελία της εργασιακής σχέσης,
- στ) συντάξεις που χορηγούνται από κύριο και επικουρικό φορέα υποχρεωτικής ασφάλισης, καθώς και από επαγγελματικά ταμεία που έχουν συσταθεί με νόμο,
- ζ) το ασφάλισμα που καταβάλλεται εφάπαξ ή με τη μορφή περιοδικής παροχής στο πλαίσιο ομαδικών ασφαλιστηρίων συνταξιοδοτικών συμβολαίων,
- η) κάθε άλλη παροχή που εισπράττεται έναντι υφιστάμενης, παρελθούσας ή μελλοντικής εργασιακής σχέσης.
- θ) Ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, το οποίο καταβάλλεται από τους Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας στους εργαζομένους τους.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 50 του άρθρου 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν. 4172/2013, όπως προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 298 «Απαλλαγή της επιβολής ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης στα εισοδήματα του άρθρου 43Α ΚΦΕ με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία και συντάξεις» του ν.4738/2020 (ΦΕΚ Α' 207), συμπληρώθηκε με την παρ.2 του άρθρου 33 του ν. 4772/2021 (ΦΕΚ Α' 17) και τροποποιήθηκε και ισχύει με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 121 «Απαλλαγή από την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε συγκεκριμένα εισοδήματα του άρθρου 43Α ΚΦΕ» του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78), ορίζεται ότι:

«50. Ειδικά για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις. Αν το εισόδημα προσδιορίζεται σύμφωνα με το άρθρο 34, η απαλλαγή της παρούσας παρέχεται εφόσον για τα δύο (2) προηγούμενα φορολογικά έτη δεν έτυχε εφαρμογής ο εναλλακτικός τρόπος υπολογισμού της ελάχιστης φορολογίας σύμφωνα με τα άρθρα 30, 31, 32, 33 και 34. Για το φορολογικό έτος 2021 απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α τα εισοδήματα που αποκτώνται από αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που εισπράττονται το φορολογικό έτος 2021, αλλά ανάγονται στο φορολογικό έτος 2020.».

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Ε.2204/2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση και οδηγίες εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 298 του ν. 4738/2020 (Α' 207) για την απαλλαγή των εισοδημάτων του άρθρου 43Α του ν. 4172/2013 (Α' 167) από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021» αναφέρεται ότι:

«Α. [.....]

Β. Απαλλαγή από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης στα εισοδήματα του φορολογικού έτους 2021 (παρ. 50 άρθρου 72 ΚΦΕ)

7. Αναφορικά με το φορολογικό έτος 2021, η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα έχει εφαρμογή αποκλειστικά και μόνο στον ιδιωτικό τομέα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 ΚΦΕ.

Ομοίως δε θα επιβληθεί ειδική εισφορά αλληλεγγύης στις αμοιβές μελών Δ.Σ. της περ. δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12, καθώς και στο εισόδημα της περ. στ' της παραγράφου 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ. Συνεπώς, για τα εισοδήματα αυτά από τον Ιανουάριο του 2021 δεν θα πρέπει να διενεργείται παρακράτηση ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης με βάση την παρ. 6 του άρθρου 43Α του ΚΦΕ [.....]»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. πρωτ. Ε.2125/2021 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ με θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 110, 112, 113, 114, 118, 119, 120, 121 και 122 του ν. 4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78/18.05.2021)» αναφέρεται ότι:

«8. Άρθρο 121 «Απαλλαγή από την επιβολή ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης σε συγκεκριμένα εισοδήματα του άρθρου 43Α του Κ.Φ.Ε. για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 - Τροποποίηση της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν. 4172/2013 - Προσθήκη παραγράφου στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε.»

Με τις διατάξεις του άρθρου 121 τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 50 του άρθρου 72 του ν.4172/2013 ως προς τα εισοδήματα που απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης και προστέθηκε η παρ. 74 στο άρθρο 72 του Κ.Φ.Ε..

Με τις νέες διατάξεις της παρ. 50 του άρθρου 72 ορίστηκε ότι ειδικά για το φορολογικό έτος 2021, απαλλάσσονται από την ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του Κ.Φ.Ε. όλα τα εισοδήματα που προβλέπονται στο άρθρο αυτό, με μόνη εξαίρεση τα εισοδήματα από μισθωτή εργασία στο δημόσιο τομέα και τις συντάξεις.

Διευκρινίζεται ότι εργαζόμενοι στον δημόσιο τομέα είναι όσοι εργάζονται σε φορείς δημοσίων υπηρεσιών, αποκεντρωμένων διοικήσεων, ΟΤΑ α' και β' βαθμού και νομικών προσώπων αυτών, νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου εντός Γενικής Κυβέρνησης (βλ. άρθρο 31 παρ. 1 ν. 4756/2020-Α' 235)[.....]»

Επειδή, σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι διατάξεις του άρθρου 121 του Ν.4799/2021 (ΦΕΚ Α' 78) και περαιτέρω, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην παρ. 7 της με αριθ. πρωτ. Ε. 2204/2020 Εγκυκλίου της ΑΑΔΕ, η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης εφαρμόζεται αποκλειστικά και μόνο στον ιδιωτικό τομέα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 ΚΦΕ.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. ΚΑ/679/22.8.1996 (ΦΕΚ Β' 826/10.9.1996) στα άρθ. 1 και 2, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 1 - Σύσταση Ειδικού Λογαριασμού - Σκοπός

1. Συνίσταται σε καθένα από τα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα (ΑΕΙ), καθώς και τα Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα (ΤΕΙ) της χώρας Ειδικός Λογαριασμός για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης, κατάρτισης, τεχνολογικής ανάπτυξης και παροχής σχετικών υπηρεσιών, ο οποίος αναφέρεται παρακάτω ως "Λογαριασμός".

2. Σκοπός του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας (εφεξής Ε.Λ.Κ.Ε.) είναι η διάθεση και διαχείριση κονδυλίων που προέρχονται από οποιαδήποτε πηγή και προορίζονται για την κάλυψη δαπανών, οποιουδήποτε είδους, που είναι απαραίτητες για τις ανάγκες ερευνητικών, εκπαιδευτικών, επιμορφωτικών, αναπτυξιακών, καθώς και έργων συνεχιζόμενης κατάρτισης και έργων για την παροχή επιστημονικών, τεχνολογικών και καλλιτεχνικών υπηρεσιών, την εκπόνηση ειδικών μελετών, την εκτέλεση δοκιμών, μετρήσεων, εργαστηριακών εξετάσεων και αναλύσεων, την παροχή γνωμοδοτήσεων, τη σύνταξη προδιαγραφών για λογαριασμό τρίτων, τη διαμόρφωση και εκτέλεση επιστημονικών, ερευνητικών, πολιτιστικών και αναπτυξιακών προγραμμάτων ως και άλλων σχετικών υπηρεσιών με πιστώσεις από το αποθεματικό των Ε.Λ.Κ.Ε. προς όφελος του ιδρύματος, ύστερα από εισήγηση της Επιτροπής Διαχείρισης του Ε.Λ.Κ.Ε. και απόφαση της Συγκλήτου του Πανεπιστημίου ή της Συνέλευσης του Τ.Ε.Ι..

Άρθρο 2 - Πόροι του Λογαριασμού

1. Πόροι του Λογαριασμού είναι:

α) Ετήσια επιχορήγηση από τον Τακτικό Προϋπολογισμό του Κράτους, εντός του ύψους της Κρατικής Επιχορήγησης.

β) Κονδύλια από τον Προϋπολογισμό Δημοσίων Επενδύσεων που διατίθενται είτε μέσω των εκάστοτε προγραμμάτων ανάπτυξης της εκπαίδευσης ή της έρευνας και της τεχνολογίας, είτε με οποιονδήποτε άλλο τρόπο.

γ) Ειδικές εισφορές και χρηματοδοτήσεις από δημόσιες επιχειρήσεις, άλλους δημόσιους φορείς, ιδιωτικές επιχειρήσεις ή ιδιώτες, διεθνείς οργανισμούς και δωρεές κάθε είδους με πράξεις εν ζωή ή αιτία θανάτου.

δ) Έσοδα από παροχές υπηρεσιών προς τρίτους, από εμπορική εκμετάλλευση ευρεσιτεχνιών, τεχνογνωσίας και προϊόντων που προκύπτουν από χρηματοδοτούμενα έργα και πρόσδοδοι από περιουσιακά στοιχεία του Λογαριασμού.

ε) Κάθε είδους δάνεια.

στ) Έσοδα από κρατήσεις που επιβάλλονται σε εκτελούμενα έργα.

2. Οι φορείς που εισφέρουν στο Λογαριασμό έχουν τη δυνατότητα να προσδιορίσουν (α) το είδος των δαπανών που θα καλυφθούν με τα κονδύλια που διαθέτουν και (β) το χρόνο στον οποίον θα αναλωθούν τα κονδύλια.»

Επειδή στο άρθρο 93 του ν. 4310/2014 «Έρευνα Τεχνολογική Ανάπτυξη κλπ» (Α' 258), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 24 του ν 4386/2016 «Ρυθμίσεις για την έρευνα κλπ» (Α' 83), οι ερευνητικοί και τεχνολογικοί φορείς του άρθρου 13α, οι Ειδικόι Λογαριασμοί Κονδυλίων Έρευνας (ΕΛΚΕ) των Α.Ε.Ι. και τα Ερευνητικά Πανεπιστημιακά Ινστιτούτα (Ε.Π.Ι.) που ιδρύθηκαν κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 17 του ν. 2083/1992 μπορεί, για την εκτέλεση των προγραμμάτων ή των έργων τους που χρηματοδοτούνται, εν όλω ή εν μέρει, από ενωσιακούς, διεθνείς, ίδιους πόρους ή ιδιωτικά κονδύλια, να απασχολούν ερευνητικό, τεχνικό, ειδικό επιστημονικό και εν γένει προσωπικό, με συμβάσεις εργασίας ιδιωτικού δικαίου ορισμένου χρόνου.

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα της παρ. 2 του άρθρ. 23 του ν. 4009/2011 (όπως αντικαταστάθηκε από το άρθρο 24 του ν. 4386/2016 και το άρθρο 27 παρ.1 του ν.4415/2016):

«2. οι καθηγητές πλήρους απασχόλησης υποχρεούνται να διαμένουν και να εγκαθίστανται στο νομό όπου εδρεύει η σχολή του Α.Ε.Ι. στο οποίο υπηρετούν και μπορούν:

α) Να αμείβονται από χρηματοδοτούμενα έργα που διαχειρίζεται ο Ειδικός Λογαριασμός Κονδυλίων Έρευνας (ΕΛΚΕ), ή και το Ν.Π.Ι.Δ. οποιουδήποτε Α.Ε.Ι., το οποίο προβλέπεται στο άρθρο 58, ή οποιοδήποτε ερευνητικό ινστιτούτο ή κέντρο που εποπτεύεται από οποιοδήποτε Υπουργείο.

β) Να αμείβονται από δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας.

γ) Να ασκούν με ή χωρίς αμοιβή, καθώς και με αποζημίωση κατ' αποκοπήν, κάθε είδους έργο ή δραστηριότητα, πλην εκείνων που προσδίδουν την εμπορική ιδιότητα, καθώς και να ασκούν τα καθήκοντα του διευθύνοντος συμβούλου του Ν.Π.Ι.Δ. του ιδρύματός τους, που προβλέπεται στο άρθρο 58. Σε κάθε περίπτωση μπορούν να μετέχουν με οποιαδήποτε ιδιότητα σε εταιρείες τεχνολογικής βάσης έντασης γνώσης που προβλέπονται από το άρθρο 23 του ν. 2741/1999 (Α' 199).

[.....]

θ) Να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με την επιφύλαξη των περιορισμών που προβλέπονται στην περίπτωση γ' της παρούσας παραγράφου και ύστερα από ενημέρωση του Κοσμήτορα της Σχολής στην οποία ανήκουν. Η παράλειψη εκπλήρωσης της ανωτέρω υποχρέωσης συνιστά πειθαρχικό παράπτωμα σύμφωνα με την περίπτωση ε' της παρ. 1 άρθρου του άρθρου 23 του π.δ. 160/2008 (Α' 220).»

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 99 του Ν 4310/2014, ορίζεται ότι:

«Στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, κατά την έννοια της παρ. 2 στοιχείο θ' του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 (Α' 195), για όσους Καθηγητές και υπηρετούντες Λέκτορες σε ΑΕΙ υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη, περιλαμβάνεται και η συμμετοχή σε κάθε είδους προγράμματα, τα οποία χρηματοδοτούνται από διεθνείς ή ιδιωτικούς πόρους, των Ειδικών Λογαριασμών Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) των Α.Ε.Ι., των Ειδικών Νομικών Προσώπων για την Αξιοποίηση και Διαχείριση της Περιουσίας των Α.Ε.Ι., που ιδρύονται κατ' εξουσιοδότηση της παρ. 7 του άρθρου 41 του ν.2413/1996 (Α' 124) και των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου για τη διαχείριση της περιουσίας των κονδυλίων έρευνας των Α.Ε.Ι., που συστήνονται κατ' εξουσιοδότηση του άρθρου 58 του ν. 4009/2011, υπό την προϋπόθεση ότι θα εκτελούν τα διδακτικά και λοιπά τους καθήκοντα, όπως αυτά ορίζονται στις διατάξεις του ν. 4009/2011 και από τα κατά περίπτωση αρμόδια όργανα των Α.Ε.Ι.»

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθ. **354/2003 ΓνμδΝΣΚ** με θέμα «Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται στους καθηγητές των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. από τους ειδικούς Λογαριασμούς Επιστημονικής Έρευνας των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι.», αναφέρονται τα εξής:

«[.....]

Τέλος εξ απόψεως δημοσίου δικαίου γίνεται δεκτό ότι «.....οι εν λόγω Ειδικοί Λογαριασμοί συνιστούν όργανα των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων βλ. ΣτΕ στην υπ' αριθ. **188/1981** γνωμοδότηση του επί του σχεδίου του Π.Δ. **432/1981**) ή ότι οι εν λόγω Λογαριασμοί αποτελούν ειδικές υπηρεσίες των Ν.Π.Δ.Δ., στα πλαίσια των οποίων ιδρύθηκαν και λειτουργούν (έτσι η υπ' αριθ. **757/1995** Γνωμοδότηση Ν.Σ.Κ. για τη νομική φύση του Ειδικού Λογαριασμού του Κ.Ε.Π.Ε.).

[.....]

Τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος εκ μισθωτών υπηρεσιών συγκεντρώνουν αναμφίβολα και οι αμοιβές που καταβάλλονται σε καθηγητές των ΑΕΙ και ΤΕΙ από τους ειδικούς Λογαριασμούς Επιστημονικής Έρευνας των ΑΕΙ και ΤΕΙ, αφού είναι δεδομένο ότι οι εν λόγω παροχές: α) συνδέονται άρρηκτα με την ιδιότητά τους, ως καθηγητών - μελών ΔΕΠ των ΑΕΙ και ΤΕΙ β) παρέχονται σ' αυτούς από χρηματοδοτούμενα ερευνητικά προγράμματα, που διαχειρίζονται οι Ειδικοί Λογαριασμοί, ως όργανα ή ειδικές υπηρεσίες των ΑΕΙ ή ΤΕΙ και γ) αποτελούν μισθό, κατά την έννοια των παραπάνω φορολογικών διατάξεων και εκδίδεται προς τούτο σχετική βεβαίωση από τους Ειδικούς Λογαριασμούς με παρακράτηση φόρου μισθωτών υπηρεσιών (ιδ. παρ. 9 της ΙΒ /109-00/1997 Κ.Υ.Α. Υπουργών Οικονομικών και εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων).»

και στην ΝΣΚ **174/2017** αναφέρεται ότι:

«Εκ των ανωτέρω και της νομολογίας συνάγεται ότι η συμμετοχή των καθηγητών και των υπηρετούντων λεκτόρων πλήρους απασχόλησης σε Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα, σε προγράμματα ΕΛΚΕ των ΑΕΙ, που χρηματοδοτούνται αποκλειστικά από διεθνείς ή ιδιωτικούς πόρους δεν συνιστά κατοχή δεύτερης θέσεως κατά την έννοια του άρθρου **104 ΠΑΡ.1** του Συντάγματος αλλά παρεχόμενη επιτρεπτή άσκηση επαγγέλματος στο πλαίσιο της κύριας οργανικής του θέσεως...».

Επειδή σύμφωνα με το υπ' αρ. **ΔΕΑΦ Α** **ΕΞ 2016/01.06.2016** έγγραφο της Γ.Γ.Δ.Ε. οι αμοιβές που λαμβάνουν Καθηγητές και υπηρετούντες Λέκτορες σε ΑΕΙ που υπάγονται στις διατάξεις της περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 (έχουν κάνει έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας), εξαιτίας της συμμετοχής τους σε προγράμματα (όπως 6 ερευνητικά και Προγράμματα Μεταπτυχιακών Σπουδών) χρηματοδοτούμενα από τους Ε.Λ.Κ.Ε. των ΑΕΙ, εντάσσονται στην κατηγορία εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Αντιθέτως, οι αμοιβές που λαμβάνουν Καθηγητές - μέλη ΔΕΠ Πανεπιστημίων εξαιτίας της συμμετοχής τους στα ως άνω προγράμματα που εντάσσονται στο ίδιο πλαίσιο χρηματοδότησης από τους Ε.Λ.Κ.Ε. και οι οποίοι δεν έχουν κάνει έναρξη, θεωρούνται ως πρόσθετες και υπάγονται στη κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία, καθόσον οι εν λόγω αμοιβές τους στην περίπτωση αυτή συνδέονται άρρηκτα με την ιδιότητά τους ως καθηγητών - μελών ΔΕΠ. Τέλος, τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο εφαρμόζονται ανεξάρτητα από το αν ο φορέας καταβολής των παραπάνω αμοιβών είναι Ε.Λ.Κ.Ε. του ιδίου ή διαφορετικού Πανεπιστημίου από αυτό στο οποίο οι Καθηγητές υπηρετούν.

Επειδή εν προκειμένω ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να τροποποιηθεί η με αριθ./2022 (αριθ. ειδ/σης:) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2021 και να ακυρωθεί η επιβολή εισφοράς αλληλεγγύης επί του ποσού εισοδήματος 75.764,52 €, καθώς ισχυρίζεται κατά βάση ότι το ως άνω εισόδημα παρά το γεγονός ότι εκκαθαρίζεται από τον Ειδικό Λογαριασμό του Πανεπιστημίου, προέρχεται από παροχή υπηρεσιών από την πλευρά του συμβουλευτικού χαρακτήρα προς πρόσωπα του ιδιωτικού τομέα.

Επειδή, από την εικόνα των βεβαιώσεων αποδοχών του συστήματος "taxis" της Α.Α.Δ.Ε., διαπιστώνεται ότι ο προσφεύγων έχει λάβει αμοιβές ως εξής:

ΠΙΝΑΚΑΣ ΑΠΟΔΟΧΩΝ

ΑΦΜ. μισθωτού	Όνοματεπώνυμο Μισθωτού	Α.Φ.Μ. Εργοδότη	Όνοματεπώνυμο Εργοδότη	Είδος Αποδοχών	Ακαθάριστες Αποδοχές	Φορολογητέο ποσό	Φόρος που παρακρατήθηκε	Ειδική Εισφορά Αλληλεγγύης	Έτος Αναφοράς (ΧΡΗΣ Η)
.....	ΕΙΔΙΚΟΣ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΣ	Πρόσθετες αποδοχές (επιδόματα, υπερωρίες, μπόνους, που δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές).	78.614,52	78.614,52	15.722,91	0	
.....	ΕΤΑΙΡΕΙΑ ΑΞΙΟΠΟΙΗΣΗΣ ΚΑΙ ΔΙΑΧΕ	Δικαιώματα (προ φόρου) που εισπράττονται και δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα	6.686,98	6.686,98	1.337,40	0	
.....	Τακτικές αποδοχές.	40.904,00	32.805,85	6.505,10	858,39	

Επειδή όπως προκύπτει από το Υποσύστημα του Μητρώου του συστήματος TAXIS, ο προσφεύγων έχει κάνει έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας την **04/07/2022** με κύρια δραστηριότητα «ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΕΣ ΠΑΡΟΧΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΚΑΙ ΑΛΛΩΝ ΣΥΜΒΟΥΛΩΝ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΗΣ».

Επειδή στην με αριθμό/2022 δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2021 που υπέβαλε ο προσφεύγων, στο δηλωθέν ατομικό εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ύψους, 111.420,37 ευρώ περιλαμβάνονταν, μεταξύ άλλων, και το ποσό των 78.614,52 ευρώ που έλαβε ως αμοιβή από τον Ειδικό Λογαριασμό Κονδυλίων Έρευνας (Ε.Λ.Κ.Ε.) και συνεπώς έχουν εφαρμογή ως προς την δήλωση αυτή οι πιο πάνω αναφερόμενες διατάξεις και οδηγίες, ήτοι οι εν λόγω πρόσθετες αμοιβές που καταβάλλονται από προγράμματα του ειδικού λογαριασμού Ε.Λ.Κ.Ε. στα μέλη ΔΕΠ Πανεπιστημίων στο πλαίσιο της κύριας οργανικής του θέσης (άρθρο 23 του ν.40009/2011) και τα οποία δεν έχουν προβεί σε σχετική έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας (εν προκειμένω ο προσφεύγων έκανε έναρξη την 4/7/2022), θεωρούνται ως πρόσθετες αποδοχές και υπάγονται στη κατηγορία εισοδήματος από μισθωτή εργασία καταβαλλόμενη από δημόσιο φορέα (από ειδική υπηρεσία των Ν.Π.Δ.Δ.). Ως εκ τούτου η εκκαθάριση της προσβαλλόμενης πράξης, διενεργήθηκε κατόπιν εφαρμογής των όσων ορίζουν οι διατάξεις των άρθρων 43Α και 72 του ν. 4172/2013 καθώς και των όσων αναφέρονται στην με αριθ. πρωτ. Ε. 2204/2020 Εγκύκλιο της ΑΑΔΕ. Σημειώνεται σε κάθε περίπτωση ότι οι προαναφερθείσες διατάξεις ορίζουν σαφώς ότι η απαλλαγή της ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης θα έχει εφαρμογή αποκλειστικά και μόνο στον ιδιωτικό τομέα για τα εισοδήματα που αποκτώνται από μισθωτή εργασία, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 12 ΚΦΕ. Η υπό κρίση περίπτωση πρόσθετων αμοιβών του προσφεύγοντος αφορά σε καταβολή αυτόν από όργανο ΝΠΔΔ (ΕΛΚΕ) η οποία πραγματοποιείται στο πλαίσιο της κύριας οργανικής του θέσης (ΝΣΚ 354/2003 και 174/2017) και το γεγονός ότι το ΕΛΚΕ έχει έσοδα και από ιδιωτικούς πόρους δεν σημαίνει ότι οι υπό κρίση αμοιβές καταβάλλονται στον προσφεύγοντα ως μισθωτό στον ιδιωτικό τομέα, ενώ επίσης δεν μπορούν να θεωρηθούν κατά το υπό κρίση έτος 2021 και έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα καθώς ο προσφεύγων δεν είχε προβεί σε σχετική έναρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, εξάλλου, οι κανονιστικές αποφάσεις της Διοίκησης προσβάλλονται με αίτηση ακυρώσεως ενώπιον του ΣτΕ.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος που βασίζονται σε συνταγματικούς κανόνες και υπερνομοθετικής ισχύος διατάξεις, ο έλεγχος των οποίων ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα της Διοίκησης, η οποία οφείλει να εφαρμόζει το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, περί του αντιθέτου, απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της από **11-10-2022** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, και την επικύρωση της με αριθ. δήλωσης/2022 (αριθ. ειδοποίησης/08-09-2022) πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Η φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση, φορολογικού έτους 2021: 25.217,39 €.

Το παραπάνω ποσό βεβαιώθηκε με την από 08-09-2022 Πράξη Διοικητικού προσδιορισμού ΦΕΦΠ, φορολογικού έτους 2021 (ΑΧΚ/2) του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος του
Τμήματος Επανεξέτασης Α3**

ΚΑΡΑΓΕΩΡΓΟΥ ΑΝΘΟΥΛΑ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.