

## Κωνσταντίνος Καραμάνης

Καθηγητής Λογιστικής

Πατησίων 76, 104 34 ΤΗΛ.: (+30) 210 820 367

E-mail: [c.caramanis@aueb.gr](mailto:c.caramanis@aueb.gr) - www: [https://www.aueb.gr/el/faculty\\_page/caramanis\\_constantinos](https://www.aueb.gr/el/faculty_page/caramanis_constantinos)

20 Μαρτίου 2020

### **Κράτηση 7% σε αμοιβές ΔΕΠ, καταλογισμοί, νομικά – δεοντολογικά προβλήματα, και προτεινόμενες λύσεις**

Η ουσία της υπόθεσης — αναλυτική τεκμηρίωση παρατίθεται στα παραρτήματα της παρούσας— έχει ως εξής:

1. Μολονότι η νομοθεσία προνοεί, με απόλυτη σαφήνεια, για κράτηση σε εισόδημα από «ελευθέριο επάγγελμα» / «επιχειρηματική δραστηριότητα» **με έναρξη** στην Εφορία, **είναι βέβαιο** ότι τα απεσταλθέντα από την ΑΑΔΕ φορολογικά στοιχεία προς τους ΕΛΚΕ για την επιβολή καταλογισμού, **συμπεριλαμβάνουν εισόδημα** από άσχετες, **μη υποκείμενες** σε κράτηση κατηγορίες [αυτό θα επιβεβαιωθεί και τυπικά όταν οι ΕΛΚΕ προβούν σε καταλογισμούς και αποστείλουν τα σχετικά στοιχεία στα μέλη ΔΕΠ].

2. Το πρόβλημα προκαλείται —πρωτίστως αλλά όχι αποκλειστικά— από το γεγονός ότι:

α) Στο εισόδημα από «ελευθέριο επάγγελμα» / «επιχειρηματική δραστηριότητα» **με έναρξη**, η ΑΑΔΕ έχει προσθέσει, κατά πάσα βεβαιότητα, και εισόδημα **χωρίς έναρξη** (από συμμετοχή σε συμβούλια, επιτροπές, κλπ.), **που δεν** υπόκειται σε κράτηση.

Η επίλυση του προβλήματος της περίπτωσης (α) είναι ευχερής, καθώς τα σχετικά εισοδήματα δηλώνονται, σε όλη την επίμαχη περίοδο 1998 έως σήμερα, σε διαφορετικούς κωδικούς.

β) Η ΑΑΔΕ έχει συμπεριλάβει, εκτός από το υποκείμενο σε κράτηση εισόδημα από άσκηση «ελευθερίου επαγγέλματος» μέσω εταιρείας (με μορφή αμοιβής, μερίσματος ή διανομής κερδών) **και** το αντίστοιχο εισόδημα από συμμετοχή σε εταιρείες **άσχετου** αντικειμένου (π.χ. μερίσματα από μετοχές εισηγμένων επιχειρήσεων διάφορων κλάδων της οικονομίας), **που σαφώς δεν υπόκειται** σε κράτηση.

Η επίλυση του προβλήματος της περίπτωσης (β) είναι δυσχερής, καθώς τα σχετικά εισοδήματα δηλώνονται στον ίδιο κωδικό του φορολογικού εντύπου, ανεξάρτητα από το είδος της εταιρείας. Μια λύση, ανάμεσα ίσως σε άλλες, είναι να κληθούν τα μέλη ΔΕΠ να καταθέσουν υπεύθυνη δήλωση για το εάν είχαν εισοδήματα αυτής της περίπτωσης (ελευθέριο επάγγελμα μέσω εταιρείας) και ποιο ήταν το σχετικό ποσό, ώστε να υπολογιστεί ορθά η σχετική κράτηση.

Εκτιμάται βάσιμα ότι μικρό μόνο ποσοστό του συνόλου των μελών ΔΕΠ αποκτά εισόδημα από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος μέσω εταιρείας, από συγκεκριμένα γνωστικά αντικείμενα που εμμέσως αναφέρει η ΚΥΑ ΦΕΚ Β 2271/11.06.2019 (ιατροί, δικηγόροι, μηχανικοί).

3. Το ότι διαφόρων ειδών εισόδημα χωρίς έναρξη στην Εφορεία (συμμετοχή σε συμβούλια, επιτροπές, κλπ.) δεν υπόκειται σε κράτηση επιβεβαιώνεται, μεταξύ άλλων, και από το γεγονός ότι στην τελική ρύθμιση του ν. 4559/2018 ορίζεται ότι η κράτηση από ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα υπολογίζεται με ποσοστό 7% στο ετήσιο **καθαρό εισόδημα**. Η διατύπωση αυτή (καθαρό εισόδημα) δεν αφήνει καμία αμφιβολία, αφού μόνο για το εισόδημα με έναρξη στην Εφορεία, υπάρχει η έννοια «καθαρό εισόδημα» (ως διαφορά του μικτού ποσού και των νόμιμων δαπανών). Σημειώνεται ότι η κράτηση στο εισόδημα από έργα του ΕΛΚΕ υπολογίζεται στο ακαθάριστο ποσό.
4. Ιδιαίτερη μέριμνα απαιτείται για τις περιπτώσεις στις οποίες κάποιος(α) εντάχθηκε ή απεντάχθηκε ως μέλος ΔΕΠ στη διάρκεια ενός έτους και για το διάστημα του εν λόγω έτους **δεν ήταν** μέλος ΔΕΠ είχε εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο κατά τα λοιπά υπόκειται σε κράτηση ενώ δεν πρέπει τελικά να υπαχθεί.
5. Ελεγκτέο είναι εάν στα στοιχεία της ΑΑΔΕ έχουν συμπεριληφθεί και μέλη ΔΕΠ μερικής απασχόλησης, δεδομένου ότι ο νόμος αναφέρεται ρητά σε υποχρέωση κράτησης **μόνο** για μέλη ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης (παρ. 3.α άρθρου 23 ν. 4009/2011, ως ετέθη από το άρθρο 35 του ν. 4559/2018).
6. Απαιτείται να ληφθούν άμεσα οι ενδεδειγμένες διορθωτικές ενέργειες, **προ της επερχόμενης άσκοπης και μη νόμιμης κατά τα ανωτέρω επιβολής καταλογισμού**, ως εξής:
  - α) Το Υπουργείο Παιδείας, λόγω αρμοδιότητας, να διευκρινίσει / επιβεβαιώσει / δηλώσει την κατηγορία εισοδήματος επί του οποίου υπολογίζεται η κράτηση 7%, για να αρθεί η σύγχυση που επικρατεί λόγω της διαφοροποίησης των σχετικών εννοιών με το Υπουργείο Οικονομικών.
  - β) Όταν το Υπουργείο Παιδείας προβεί στην ανωτέρω διευκρίνιση, η ΑΑΔΕ να δώσει τα ορθά φορολογικά στοιχεία των μελών ΔΕΠ στους ΕΛΚΕ, με βάση τους ορθούς κωδικούς της φορολογικής δήλωσης, ώστε να ολοκληρωθεί ομαλά η διαδικασία.
  - γ) Ειδικά, πρέπει να ληφθεί μέριμνα ώστε να είναι δυνατή, **προ της επιβολής καταλογισμού**, η κατάθεση ένστασης εκ μέρους του ενδιαφερόμενου, σε περίπτωση εσφαλμένων στοιχείων, όπως (ενδεικτικά) οι περιπτώσεις (4) και (5) ανωτέρω.
7. Χρήζει επανεξέτασης η περ. (ζ) της παραγράφου 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 (όπως ετέθη από το άρθρο 35 του ν. 4559/2018), βάσει της οποίας — σε αντίθεση με τη γενική αρχή και στόχευση της σχετικής νομοθεσίας από το 1998 — το ποσό της κράτησης μέχρι 31.12.2017 **δεν αποτελεί πόρο του ΕΛΚΕ**, αλλά θα χρησιμοποιηθεί για τη χρηματοδότηση ερευνητικών/εκπαιδευτικών έργων/προγραμμάτων όσων καθηγητών απέδιδαν την προβλεπόμενη κράτηση. **Η διάταξη αυτή συνιστά παραδοξότητα: άγνωστου ύψους ποσά θα χρηματοδοτήσουν έργα άγνωστου αριθμού μελών ΔΕΠ, ενώ τα ποσά ενδέχεται να είναι ιδιαίτερα σημαντικά.** Η ρύθμιση, αν δεν αλλάξει, πέραν της αρνητικής επίπτωσης στα οικονομικά του ΕΛΚΕ, είναι βέβαιο ότι θα δημιουργήσει σοβαρά εσωτερικά προβλήματα στα Ιδρύματα.

8. Ο χειρισμός της υπόθεσης, δεν πρέπει να προκαλέσει αδικίες εις βάρος των συνεπών μελών ΔΕΠ που έχουν ήδη καταβάλλει, με αυξημένο μάλιστα ποσοστό, τη σχετική κράτηση, έναντι όσων δεν έχουν προβεί σε απόδοση των σχετικών ποσών και θα καταβάλουν τώρα την κράτηση με μειωμένο ποσοστό. Αυτό αφορά ιδίως το δικαίωμα συμψηφισμού. Πρέπει να οριστεί με τροποποίηση της ΚΥΑ, ο τρόπος που θα υλοποιηθεί ο εν λόγω συμψηφισμός / επιστροφή, εντός εύλογου χρόνου.
9. Πρέπει να διασφαλιστεί ότι οι ΕΛΚΕ τηρούν αξιόπιστα στοιχεία για το σύνολο της περιόδου (1998 έως σήμερα) για την εφαρμογή του συμψηφισμού που ορίζει ο νόμος.

Βάσει όλων των ανωτέρω, αν δεν ληφθούν άμεσα —και πάντως προ της επιβολής καταλογισμού— τα απαιτούμενα διορθωτικά μέτρα, κυριολεκτικά χιλιάδες μέλη ΔΕΠ θα εμπλακούν, αναίτια και άδικα, σε μια μακρόχρονη και επίπονη ταλαιπωρία, σε μια κρίσιμη περίοδο και ενώ αναμένεται το νέο πλαίσιο λειτουργίας της Ανώτατης Παιδείας.

Ανεξάρτητα από την ουσία της υπόθεσης, να σημειωθεί επιπρόσθετα ότι η παροχή στους ΕΛΚΕ από την ΑΑΔΕ στοιχείων εισοδήματος που δεν εμπίπτουν στην υποχρέωση κράτησης, γεννά προφανή ζητήματα με τη νομοθεσία περί προσωπικών δεδομένων. Η εν λόγω νομοθεσία απαιτεί τα προσωπικά δεδομένα που συλλέγονται, αποθηκεύονται και χρησιμοποιούνται να είναι «κατάλληλα, συναφή και (να) περιορίζονται στο αναγκαίο για τους σκοπούς για τους οποίους υποβάλλονται σε επεξεργασία». Συνεπώς, η παροχή και χρήση δεδομένων άσχετων με τους σκοπούς του νόμου (η επιβολή κράτησης για τις προβλεπόμενες υπό του νόμου κατηγορίες εισοδήματος), γεννά θέματα νομιμότητας. Ωστόσο, το κρίσιμο θέμα κατά τη γνώμη μου, δεν είναι το τύπος των προσωπικών δεδομένων αλλά η ουσία, δηλαδή η επιβολή καταλογισμού βάσει εσφαλμένων στοιχείων.

Εάν, παρ' ελπίδα, γίνουν καταλογισμοί σε εσφαλμένη βάση, είναι προφανές ότι οι αδικώς εμπλεκόμενοι θα κινηθούν νομικά και είναι βέβαιο ότι θα δικαιωθούν στα δικαστήρια.

Κωνσταντίνος Καραμάνης  
Καθηγητής Λογιστικής

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Α

### Η ΟΥΣΙΑ ΤΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ ΣΕ ΙΣΧΥ

Όπως προκύπτει από λεπτομερή ανάλυση των διατάξεων που έχουν εισαχθεί από το 1997 και οι οποίες παρατίθεται στο Παράρτημα Β, ισχύουν τα εξής σε σχέση με την υποχρέωση κράτησης από τις αμοιβές ΔΕΠ.

1. Σε κράτηση υπάγονται αμοιβές από:
  - α) ερευνητικά προγράμματα ΑΕΙ και ερευνητικών κέντρων του δημόσιου τομέα
  - β) κάθε είδους έργο μέσω ΕΛΚΕ (ιδιωτικά ερευνητικά, συμβουλές, μελέτες),
  - γ) οι αμοιβές από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος / επιχειρηματικής δραστηριότητας με έναρξη στην Εφορία,
  - δ) από το 2016 κα εφεξής (ν. 4386) κάθε έργο μέσω ΕΛΚΕ, συμπεριλαμβανομένων των μεταπτυχιακών και άλλων εκπαιδευτικών έργων [ενσωματώνονται και τα (α) και (β)].
2. Δεν υπάρχει υποχρέωση κράτησης σε εισόδημα που έχει νομίμως κτηθεί **χωρίς έναρξη επιτηδεύματος** στην Εφορία, με απόδειξη δαπάνης ή παρεμφερή τίτλο κτήσης. Ενδεικτικά, τέτοια εισοδήματα αφορούν:
  - α) Συγγραφικά
  - α) Διδασκαλία στο Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο – ΕΑΠ ή σε δημόσιες σχολές, παροχή εκπαίδευσης-πιστοποίησης σε τραπεζικούς και άλλους οργανισμούς, κλπ.,
  - γ) Αμοιβές από συμμετοχές σε διάφορες επιτροπές του δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα.

#### ΠΡΟΣΟΧΗ

Τα ανωτέρω εισοδήματα στη διαδρομή των ετών από το 1998 μέχρι σήμερα νομίμως δηλώνονταν σε ξεχωριστό κωδικό από τα εισοδήματα από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος / επιχειρηματικής δραστηριότητας **με έναρξη** στην εφορία, επομένως εκτιμάται ότι είναι ευχερής ο εντοπισμός / διαχωρισμός τους από την ΑΑΔΕ.

3. Υπάρχει διαφορετικό περιεχόμενο στην έννοια «εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα» / «εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα» κατά το Υπουργείο Παιδείας και στις αντίστοιχες έννοιες της φορολογικής νομοθεσίας. Από σχετική ανάλυση προκύπτει με απόλυτη ασφάλεια ότι η νομοθεσία του Υπουργείου Παιδείας αναφέρεται σε εισόδημα **με έναρξη** στην Εφορία, ενώ κατά τη φορολογική νομοθεσία στις αντίστοιχες έννοιες μπορεί να κατατάσσεται και εισόδημα χωρίς έναρξη στην Εφορία, κατά ρητή πρόνοια του νόμου (εισόδημα που δεν εντάσσεται σε άλλη πηγή / εισόδημα επιχειρηματικής δραστηριότητας χωρίς έναρξη).

#### ΣΗΜΕΙΩΣΗ

Μέχρι 31.12.2013 (ν. 4172/2013), από φορολογική άποψη χρησιμοποιείτο η έννοια «εισόδημα από «ελευθέριο επάγγελμα». Εφεξής, χρησιμοποιείται ο όρος «εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα» (με ή χωρίς έναρξη στην Εφορία).

Διαχρονικά, οι ισχύουσες κρατήσεις συνοψίζονται στον παρακάτω πίνακα.

Διαχρονική εξέλιξη κρατήσεων αμοιβών ΔΕΠ, ανά κατηγορία								
	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)
	Ερευνητικά προγράμματα του δημόσιου τομέα	Κάθε είδους έργο ΕΛΚΕ (ιδιωτικά ερευνητικά, συμβουλές, μελέτες)	Ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστ/τητα με έναρξη	Έργα που εκτελούνται από τον ΕΛΚΕ (έρευνα, μεταπτ/κά, μελέτες, κλπ)	Συγγραφικά	Διδασκαλία στο ΕΑΠ ή δημόσιες σχολές	Συμμετοχή σε ΔΣ (ή επιτροπές) δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα κλπ	Εξωπανεπιστημιακή υπερωριακή δραστ/τητα (χωρίς αμοιβή για τη θέση)
ν.2530/1997	15%	20%	30%		απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή
ν.2817/2000	10%	10%	15%		απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή
ν.4009/2011	καμία αλλαγή	10%	10%		απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή
ν.4283/2014	καμία αλλαγή	7%	7%		απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή
ν.4386/2016	*	*	7%	5%	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή
ν.4559/2018	*	*	7%	5%	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή	απαλλαγή
* Οι κατηγορίες (1) και (2) συγχωνεύονται με την κατηγορία (5) με το ν. 4386/2016. Στην κατηγορία αυτή εντάσσονται εφεξής και οι αμοιβές από διδασκαλία σε ΠΜΣ ή σε άλλα εκπαιδευτικά προγράμματα μέσω ΕΛΚΕ.								

### Λοιπές ρυθμίσεις

- Μέχρι το ν. 4415/2016, **δεν υπήρχε ρητή διάταξη** νόμου που να επιβάλλει κράτηση σε εισόδημα μελών ΔΕΠ που ασκούν ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω συμμετοχής στο κεφάλαιο εταιρείας. Με το άρθρο 27 του εν λόγω νόμου γίνεται, με έμμεσο τρόπο, αναφορά σε σχετική υποχρέωση. Επιπλέον, με την ίδια διάταξη προβλέφθηκε το δικαίωμα περαίωσης για τα εισοδήματα που δημιουργήθηκαν μέχρι την δημοσίευση του εν λόγω νόμου από επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε ατομικώς είτε μέσω εταιρείας. Η περαίωση θα πραγματοποιείτο με την καταβολή του 20% της συνολικής οφειλής.
- Με το άρθρο 35 του ν. 4559/2018 το δικαίωμα περαίωσης περιορίστηκε στα εισοδήματα από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος **μόνο** μέσω εταιρείας, **χωρίς κανένα εμφανή πραγματικό ή νομικό λόγο**, επιφέροντας έτσι δυσμενή διακριτική μεταχείριση για τους υπόχρεους που ασκούσαν ατομικά ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα.
- Με το νόμο 4386/2016 προβλέφθηκε η δυνατότητα συμψηφισμού του προκύπτοντος ποσού με μειωμένο συντελεστή έναντι των ήδη καταβλημένων ποσών, με λεπτομέρειες που θα ρυθμιζόνταν μέσω ΚΥΑ. Η εν λόγω πρόνοια επαναλήφθηκε στο νόμο 4559/2018.
- Με την ΚΥΑ ΦΕΚ Β 2271/11.06.2019 (Φ.122.1/72/88553/Ζ2) ορίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι για οφειλές παρελθόντων ετών (μέχρι 31.12.2017) από το ποσό που προκύπτει με το μειωμένο συντελεστή 7% αφαιρείται το ήδη καταβληθέν ποσό. Ωστόσο, η εν λόγω ΚΥΑ ουδέν ορίζει αναφορικά με τον τρόπο συμψηφισμού / επιστροφής τη όποιας διαφοράς, εάν μέλος ΔΕΠ έχει καταβάλλει περισσότερα (ορίζει μόνο το ζήτημα της καταβολής οφειλόμενων προς των ΕΛΚΕ ποσών).

## ΝΟΜΙΚΑ ΚΑΙ ΔΕΟΝΤΟΛΟΓΙΚΑ ΠΡΟΒΛΗΜΑΤΑ ΜΕ ΤΟΥΣ ΣΕ ΕΞΕΛΙΞΗ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥΣ

1. Η ΑΑΔΕ έχει στείλει στους ΕΛΚΕ των ΑΕΙ φορολογικά στοιχεία από τις φορολογικές δηλώσεις των μελών ΔΕΠ, ώστε να προχωρήσει η διαδικασία καταλογισμού για όλα τα παρελθόντα έτη. Κρίνεται ως σφόδρα πιθανό, λόγω της διαφοράς των σχετικών εννοιών μεταξύ Υπουργείου Παιδείας και Υπουργείου Οικονομικών, η ΑΑΔΕ να έχει συμπεριλάβει για κάθε μέλος ΔΕΠ εισοδήματα τόσο από ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα **με έναρξη** στην Εφορία (υποκείμενα σε κράτηση), όσο και εισοδήματα **χωρίς έναρξη** στην Εφορία με απόδειξη δαπάνης ή και άλλες κατηγορίες εισοδήματος **που τεκμηριωμένα δεν υπόκεινται στην κράτηση**. Στο βαθμό που αυτό πράγματι συμβαίνει, ο καταλογισμός είναι απόλυτα εσφαλμένος. Το θέμα είναι απλό στη λύση του διότι τα σχετικά εισοδήματα δηλώνονταν σε διαφορετικούς κωδικούς.
2. Κατά τη νομοθεσία του Υπουργείου Παιδείας, υπόκειται σε κράτηση και το εισόδημα από την άσκηση **ελευθερίου επαγγέλματος** «... μέσω εταιρείας, όπως είναι ιδίως οι δικηγορικές εταιρείες, οι εταιρείες παροχής ιατρικών υπηρεσιών, οι εταιρείες μελετών και τεχνικών έργων ... ανεξαρτήτως αν το εισόδημα αυτό έχει τη μορφή αμοιβής, μερίσματος, διανομής κερδών κ.λπ.» (άρθρο 2 ΚΥΑ, ΦΕΚ Β 2271/11.06.2019, βλέπε επίσης σχετικές αναφορές στους νόμους 4415/2016 και 4559/2018). Δηλαδή, δεν υπάρχει νομική βάση (ούτε φυσικά ηθική) για την επιβολή κράτησης επί εισοδήματος από συμμετοχή σε εταιρείες άλλου αντικείμενου δραστηριότητας (διάφορου του «ελευθερίου επαγγέλματος»).

Ωστόσο, στους κωδικούς του εντύπου Ε1 ουδόλως υπάρχει διαχωρισμός για εισοδήματα των δύο περιπτώσεων. Συνεπώς, θεωρείται βέβαιο ότι η ΑΑΔΕ έχει αποστείλει στους ΕΛΚΕ προς καταλογισμό το σύνολο των σχετικών εισοδημάτων του μέλους ΔΕΠ, υποκείμενα και μη υποκείμενα. Για παράδειγμα, είναι βέβαιο ότι έχει συμπεριληφθεί εισόδημα από συμμετοχή στο κεφάλαιο άσχετων εταιρειών διαφόρων κλάδων της οικονομίας (π.χ. οικογενειακές επιχειρήσεις διαφόρων νομικών μορφών σε τουρισμό, βιομηχανία, κλπ.), μερίσματα εισηγμένων εταιρειών, κλπ.

Εκτιμάται ότι οι υποκείμενες σε κράτηση περιπτώσεις είναι πολύ μικρό ποσοστό του συνόλου των περιπτώσεων σχετικού εισοδήματος. Συνεπώς, απαιτείται να γίνει διάκριση μεταξύ εισοδήματος από συμμετοχή σε εταιρεία που παρέχει υπηρεσίες «ελευθερίου επαγγέλματος» κατά τα ανωτέρω και λοιπών περιπτώσεων εισοδήματος από συμμετοχή στο κεφάλαιο επιχειρήσεων.

3. Ερευνητέο είναι εάν έχουν συμπεριληφθεί στα στοιχεία της ΑΑΔΕ και ποσά αξίας πώλησης μετοχών, συγγραφικά δικαιώματα, και άλλα εισοδήματα από άσχετες και μη υποκείμενες σε κράτηση δραστηριότητες. Ομοίως, είναι ερευνητέο εάν έχουν συμπεριληφθεί εισοδήματα από διδασκαλία στο ΕΑΠ με συμβάσεις έργου – διδασκαλία σε δημόσιο ίδρυμα, που βάσει των προηγούμενων διατάξεων απαλλάσσονταν από κράτηση (ανεξάρτητα του τρόπου δήλωσης).
4. Υπάρχουν περιπτώσεις προσώπων που ασκούσαν (με έναρξη στην Εφορία) ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα και έπαψαν να το ασκούν στο χρονικό σημείο που έγιναν μέλη ΔΕΠ στη διάρκεια ενός έτους, ή και το αντίστροφο. Σε τέτοιες περιπτώσεις, είναι βέβαιο ότι η ΑΑΔΕ έχει συμπεριλάβει το εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα ενόσω το πρόσωπο δεν ήταν μέλος ΔΕΠ, ενώ δεν νοείται επιβολή κράτησης επί του σχετικού ποσού.
5. Με την περ. (ζ) της παρ. 3 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 όπως ετέθη από το άρθρο 35 του ν. 4559/2018, ορίζεται ότι «τα έσοδα που εισπράττει ο Ε.Λ.Κ.Ε. από τις οφειλές που

δημιουργήθηκαν μέχρι τις 31.12.2017 και αφορούν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας καθηγητών, είτε ατομικά είτε μέσω εταιρείας, χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση ερευνητικών/εκπαιδευτικών έργων/προγραμμάτων καθηγητών, οι οποίοι μέχρι τις 31.12.2017 απέδιδαν στον Ε.Λ.Κ.Ε. το ποσοστό από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν είχαν οφειλές εξ αυτής της αιτίας. Η Επιτροπή Ερευνών αποφασίζει για τον τρόπο κατανομής των εν λόγω ποσών σε ερευνητικά/εκπαιδευτικά προγράμματα».

Η διάταξη αυτή είναι άκρως προβληματική και χρήζει άμεσης επανεξέτασης, διότι, σε αντίθεση με όσα ορίζονται στα σημεία (α) και (β) της ίδιας παραγράφου ότι η κράτηση είναι πόρος του ΕΛΚΕ, **στερεί** από τους ΕΛΚΕ το σύνολο της κράτησης 7% από το 1998 έως 31.12.2017. Επιπλέον, δημιουργεί δυνητικά προβλήματα μεταξύ μελών ΔΕΠ.

6. Η ΚΥΑ ΦΕΚ Β 2271/11.06.2019 **ενώ ορίζει** ότι από το σύνολο της προκύπτουσας κράτησης για παρελθόντα έτη με ποσοστό 7% αφαιρούνται τα ποσά που ο υπόχρεος έχει ήδη καταβάλει, **δεν ορίζει** τον τρόπο συμψηφισμού / επιστροφής της διαφοράς, σε περίπτωση που το καταβληθέν ποσό υπερβαίνει το οφειλόμενο. Το ποσό τέτοιας διαφοράς πρέπει οπωσδήποτε να πιστωθεί υπέρ των δικαιούχων, άλλως δημιουργείται σοβαρή αδικία εις βάρος των συνεπών μελών ΔΕΠ που θα καταβάλουν τελικά μεγαλύτερα ποσά έναντι όσων δεν είχαν προβεί σε απόδοση της κράτησης.
7. Τίθεται μείζον ζήτημα καταφανώς άνισης μεταχείρισης στην περίπτωση της δυνατότητας περαιώσης, μεταξύ όσων απέκτησαν εισόδημα από ατομικό ελευθέριο επάγγελμα (με έναρξη στην Εφορία) και όσων απέκτησαν το ίδιο εισόδημα μέσω εταιρείας, καθώς η περαίωση περιορίζεται από το νόμο **μόνο** στην δεύτερη περίπτωση.

## ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ Β: Η ΑΛΛΗΛΟΥΧΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΡΥΘΜΙΣΕΩΝ

1. Με το ν. 2530/1997 (άρθρο 2) ορίσθηκε ότι:

- α) τα μέλη ΔΕΠ πλήρους απασχόλησης δύνανται να αμείβονται από τις κάτωθι νομίμως ασκούμενες δραστηριότητες, που απαριθμούνται αναλυτικά μία προς μία:
- α1) από τη συμμετοχή σε χρηματοδοτούμενα ερευνητικά προγράμματα ή από ερευνητικά ινστιτούτα ή κέντρα υπό την εποπτεία της ΓΓΕΤ ή άλλων υπουργείων ή από ερευνητικά πανεπιστημιακά ινστιτούτα υπό την εποπτεία του Υπουργείου Παιδείας
  - α2) από τη συμμετοχή σε κάθε είδους έργο (μέσω ΕΛΚΕ)  
Σημείωση: συμπεριλαμβάνονται ιδιωτικά ερευνητικά, συμβουλευτικά, μελέτες
  - α3) από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος
  - α4) από συγγραφικά δικαιώματα
  - α5) από διδασκαλία στο ΕΑΠ ή σε δημόσιες σχολές κλπ.
  - α6) από συμμετοχή ως έμμισθα μέλη σε ΔΣ του δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα, κλπ.
  - α7) από εξωπανεπιστημιακή υπερωριακή απασχόληση, εφόσον δεν αμείβονται από τη θέση για την οποία παρέχουν την υπερωριακή τους απασχόληση

Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της ίδιας παραγράφου, οι αμοιβές των μελών Δ.Ε.Π. πλήρους απασχόλησης από τις ως άνω περιπτώσεις **α1, α2, α3 και α7** εισπράττονται υποχρεωτικώς μέσω των ΕΛΚΕ των Ιδρυμάτων στα οποία αυτοί ανήκουν.

- β) Περαιτέρω, η παράγραφος 8 του ίδιου άρθρου, προβλέπει την απόδοση ποσοστού υπέρ του οικείου Α.Ε.Ι., το οποίο εισπράττεται μέσω του αντιστοίχου ΕΛΚΕ και **αφορά μόνο στις τρεις (3) κατηγορίες δραστηριοτήτων**, που αριθμούνται ως άνω υπό στοιχεία **α1-α2-α3**. Για τον καθορισμό του ποσοστού αυτού, προβλέπεται απόφαση της οικείας Επιτροπής Ερευνών, ενώ σε κάθε περίπτωση αυτό δεν μπορεί να υπερβαίνει:
- β1) για εισοδήματα από χρηματοδοτούμενα ερευνητικά προγράμματα ή από ερευνητικά ινστιτούτα ή κέντρα υπό την εποπτεία της ΓΓΕΤ ή άλλων υπουργείων ή από ερευνητικά πανεπιστημιακά ινστιτούτα υπό την εποπτεία του Υπουργείου Παιδείας (περίπτωση α1)), με ποσοστό 15% ανά αμοιβή
  - β2) για εισοδήματα από κάθε είδους έργο (περίπτωση (α2)), με ποσοστό 20% ανά αμοιβή, και
  - β3) για εισοδήματα από άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος [περίπτωση (α3)], με ποσοστό 30% ανά αμοιβή

### ΣΗΜΕΙΩΣΕΙΣ:

- Η άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (με έναρξη στην Εφορία) αναφέρεται διακριτά από άλλες περιπτώσεις εισοδήματος.
- Ο νόμος 2530/1007 (άρθρο 2 παρ.8) ρητώς εντάσσει στην υποχρέωση απόδοσης ποσοστού υπέρ του οικείου Ιδρύματος μόνο τις τρεις πρώτες ως άνω κατηγορίες δραστηριοτήτων και δεν προβλέπει κράτηση σε οποιαδήποτε από τις άλλες νομίμως



ασκούμενες δραστηριότητες, των περιπτώσεων α4 έως α7. Η ρύθμιση αυτή δεν έχει τροποποιηθεί από μεταγενέστερη διάταξη νόμου.

2. Με την παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. **2817/2000** τροποποιήθηκε ως άνω ρύθμιση και δη αναδρομικά. Ειδικότερα:

α) Ορίσθηκαν νέα χαμηλότερα ποσοστά σε 10% ανά αμοιβή, στα εισοδήματα μελών ΔΕΠ από χρηματοδοτούμενα ερευνητικά προγράμματα ή από ερευνητικά ινστιτούτα ή κέντρα υπό την εποπτεία της ΓΓΕΤ ή άλλων υπουργείων ή από ερευνητικά πανεπιστημιακά ινστιτούτα υπό την εποπτεία του Υπουργείου Παιδείας, σε 10% ανά αμοιβή από την άσκηση κάθε είδους έργου και σε 15% από άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος. Όπως έχει ερμηνευτεί μέσω της πρακτικής, κράτηση επιβαλλόταν για άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος μόνο σε περίπτωση έναρξης στην Εφορία.

Τα ποσοστά της ως άνω περίπτωσης υπολογίζονται στις **ακαθάριστες** αμοιβές. Ειδικά, για τα εισοδήματα από ελευθέριο επάγγελμα, η κράτηση υπολογίζεται στις ακαθάριστες αμοιβές τους, αφού αφαιρεθούν οι δαπάνες για προμήθεια αναλωσίμων ... μη υπολογιζόμενων των δαπανών για τη λειτουργία του γραφείου τους.

β) Η διαφορά που προέκυπτε από τα ήδη καταβληθέντα ποσά βάσει του ν. 2537/1997, θα **συμψηφιζόταν** με τα ποσά που θα καταβάλλονταν εφεξής βάσει των διατάξεων του προηγούμενου εδαφίου.

γ) Καταργείται από όταν ίσχυσε η IB/10900/18.12.1997 ΚΥΑ.

δ) Με νέα ΚΥΑ θα ρυθμιστούν διάφορα σχετικά θέματα, από την θέση σε ισχύ της καταργηθείσας IB/10900/18.12.1997.

#### ΠΡΟΣΟΧΗ

Δεν υπήρχε ούτε στη διάταξη αυτή κράτηση σε περίπτωση κτήσης εισοδήματος με απόδειξη δαπάνης – εισόδημα χωρίς έναρξη στην Εφορία.

3. Με το άρθρο 23 του ν. **4009/2011** καταργήθηκε εν τοις πράγμασι η διάταξη του άρθρου 2 του ν.2530/1997, καθώς καθορίστηκαν εκ νέου και στο σύνολό τους οι δραστηριότητες που μπορούν νομίμως να ασκούν τα μέλη ΔΕΠ (χωρίς ωστόσο ουσιαστικές αλλαγές έναντι του ν. 2530/1997).

4. Με το άρθρο 59 (παρ. στ) του νόμου αυτού (4009/2011) ορίσθηκε κράτηση 10% επί της ετήσιας **ακαθάριστης** αμοιβής των καθηγητών που πηγάζει από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος (περ. θ της παρ. 2 του άρθρου 23) ή κάθε είδους έργου, σύμφωνα με το άρθρο 23, ως πόρος **του ΝΠΙΔ** που προβλεπόταν να ιδρυθεί σύμφωνα με το άρθρο 58 του ίδιου νόμου.

Στο μεταβατικό διάστημα μέχρι την ίδρυση του ΝΠΙΔ, ο νομοθέτης του ν.4009/2011 προέβλεψε ότι: (περ. γ της παρ. 17 του άρθρου 80): «Έως την ίδρυση του Ν.Π.Ι.Δ. που προβλέπεται στο άρθρο 58 οι αμοιβές που αναφέρονται στην παράγραφο 3 του άρθρου 23 εισπράττονται μέσω του Ε.Λ.Κ.Ε.»

Για την ενεργοποίηση της μεταβατικής αυτής αρμοδιότητας των ΕΛΚΕ, απαραίτητη προϋπόθεση ήταν η δημοσίευση της Κοινής Υπουργικής Απόφασης, η οποία, σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. στ' του άρθρου 59, θα καθόριζε τη διαδικασία είσπραξης των αντιστοιχούντων ποσών και κάθε άλλο ζήτημα σχετικό με την είσπραξη αυτή. Η ΚΥΑ αυτή

δεν δημοσιεύτηκε ποτέ, ως εκ τούτου δεν κατέστη δυνατή η άσκηση της μεταβατικής αρμοδιότητας των ΕΛΚΕ.

5. Με το άρθρο 18 του ν. 4283/2014 αντικαταστάθηκε η παρ. στ του άρθρου 59 του ν. 4009/2011 και ορίσθηκε κράτηση 7% επί του **ετήσιου καθαρού εισοδήματος** από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος ή κάθε είδους έργου σύμφωνα με το άρθρο 23 του ν. 4009/2011. Η νέα διάταξη δεν τροποποίησε την πρόβλεψη για δημοσίευση Κοινής Υπουργικής Απόφασης, με την οποία θα καθορίζονταν ζητήματα σχετικά με την είσπραξη των προβλεπόμενων ποσών.

6. Με το άρθρο 99 του ν. 4310/2014 ορίσθηκε ότι στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, κατά την έννοια της παρ. 2 στοιχείο θ' του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 περιλαμβάνεται και «η συμμετοχή σε κάθε είδους προγράμματα, τα οποία χρηματοδοτούνται από διεθνείς ή ιδιωτικούς πόρους, των ΕΛΚΕ, ΝΠΙΔ ή των εταιριών αξιοποίησης περιουσίας των ΑΕΙ ...».

Συνεπώς, κατά τη γραμματική ερμηνεία της διάταξης, εντάσσεται στην υποχρέωση κράτησης κάθε σχετικό εισόδημα εισπραττόμενο μέσω ΕΛΚΕ. Άρα, εισοδήματα για την κτήση των οποίων δεν απαιτείτο έναρξη στην Εφορία και εκτός ΕΛΚΕ/ΝΠΙΔ/Εταιρείας Αξιοποίησης, απαλλάσσονταν της κράτησης. ΠΡΟΣΟΧΗ: Δες σημείο (7) παρακάτω για εισοδήματα με κράτηση 5%.

7. Ο νόμος 4386/2016 στην παρ. 13 άρθρου 24 τροποποίησε την ρυθμίσεις του άρθρου 23 του 4009/2011 ως εξής:

α) Όρισε ότι τα μέλη ΔΕΠ δύνανται να αμείβονται από έργα του ΕΛΚΕ ή του ΝΠΙΔ ή άλλου κέντρου (περ. α της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009), ή να ασκούν υπό προϋποθέσεις επιχειρηματική δραστηριότητα (περ. θ της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009). Εδώ ο όρος «ελευθέριο επάγγελμα» αντικαθίσταται με το νέο όρο της φορολογικής νομοθεσίας «επιχειρηματική δραστηριότητα».

β) Όρισε ότι οι καθηγητές οφείλουν να αποδίδουν στον ΕΛΚΕ του Ιδρύματος που υπηρετούν το **7% του ακαθάριστου** εισοδήματος της περ. θ της παρ. 2 του αρ. 23 του ν. 4009 από ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα (με έναρξη στην Εφορία).

γ) Καθόρισε παρακράτηση 5% **στο ακαθάριστο εισόδημα** των μελών ΔΕΠ που **εισπράττονται μέσω του ΕΛΚΕ του Ιδρύματος** (περ. α της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 – έργα που διαχειρίζεται ο ΕΛΚΕ, π.χ. μεταπτυχιακά και άλλα έργα του ΕΛΚΕ, προφανώς χωρίς έναρξη στην Εφορία), εισόδημα που πλέον θεωρείται ως πρόσθετη παροχή στο εισόδημα μισθωτών υπηρεσιών (και όχι εισόδημα από ελευθέριο επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα).

ΠΡΟΣΟΧΗ:

- Βάσει των ανωτέρω διατάξεων, όλες οι αμοιβές ανεξαρτήτως είδους έργου (ερευνητικό, συμβουλευτικό, διδασκαλία σε ΠΜΣ, κλπ.) εφεξής υπόκεινται σε κράτηση 5%, εφόσον το έργο εκτελείται μέσω ΕΛΚΕ / ΝΠΙΔ. Με τις διατάξεις αυτές, για πρώτη φορά υπήχθησαν σε κράτηση οι αμοιβές από διδασκαλία στα ΠΜΣ ή σε άλλα εκπαιδευτικά προγράμματα του ΕΛΚΕ.
- Η διάταξη του σημείου (γ) επιβεβαιώνει τη διάταξη του άρθρου 99 του ν. 4310/2014 υπό (6) ανωτέρω. Δηλαδή, τεκμαίρεται με ασφάλεια ότι **δεν υπήρχε κράτηση** στα εισοδήματα εκτός ΕΛΚΕ χωρίς έναρξη στην Εφορία.

- Με βάση τη γραμματική διατύπωση ανωτέρω, όταν ασκείται ελευθέριο επάγγελμα με έναρξη στην Εφορία αλλά το έργο το διαχειρίζεται ο ΕΛΚΕ, η παρακράτηση είναι 5% και όχι 7%.

δ) Η παρ. 13 προβλέπει επίσης την έκδοση ΚΥΑ που θα καθορίζει την διαδικασία είσπραξης ή συμψηφισμού του ποσού που περιέρχεται στον ΕΛΚΕ, τον τρόπο ρύθμισης της οφειλής, κλπ. Με όμοια απόφαση μπορεί να τροποποιείται το ποσοστό του πόρου του ΕΛΚΕ. Η έναρξη ισχύος του νόμου είναι η 11.05.2016 (ημερομηνία ΦΕΚ). Με τον τρόπο αυτό ο νομοθέτης αποπειράθηκε να ξεπεράσει την εμπλοκή που είχε δημιουργηθεί με τη ρύθμιση των ζητημάτων αυτών από το άρθρο 59 του νόμου, εφόσον αφενός δεν είχε προχωρήσει η ίδρυση του ΝΠΙΔ, που θα εισέπραττε τα ποσοστά αυτά, αφετέρου δεν είχε δημοσιευτεί η προβλεπόμενη ΚΥΑ που θα εξειδίκευε τις λεπτομέρειες της διαδικασίας είσπραξης. Κατ' ουσίαν, ο νομοθέτης αξιολογώντας ότι δεν θα προχωρούσε η ίδρυση του ΝΠΙΔ και άρα η είσπραξη των ποσοστών αποτελούσε ουσιαστική αρμοδιότητα των ΕΛΚΕ, προέβλεψε τη δημοσίευση μιας νέας Κοινής Υπουργικής Απόφασης, η οποία θα ρύθμιζε τα ζητήματα αυτά.

Σημείωση: η εν λόγω ΚΥΑ δημοσιεύτηκε τελικά την 11-6-2019, όταν πλέον οι διατάξεις του άρθρου 23 είχαν αντικατασταθεί από το άρθρο 35 του Ν.4559/2018. (βλ. κατωτέρω υπό σημ.10)

8. Με το έγγραφο ΔΕΑΦ Α 1084555 ΕΞ 2016/ 01.06.2016 της ΑΑΔΕ (παρ. 3), γίνεται δεκτό ότι οι αμοιβές των ΔΕΠ της περ. θ της παρ. 23 του ν. 4009/2011 (ελευθέριο επάγγελμα) από προγράμματα του ΕΛΚΕ (π.χ. μεταπτυχιακά), όταν έχουν κάνει έναρξη στην Εφορία κατατάσσονται στην επιχειρηματική δραστηριότητα. Εάν δεν έχουν κάνει έναρξη, θεωρούνται ως πρόσθετες της μισθωτής εργασίας. Αυτά ισχύουν ανεξάρτητα εάν ο φορέας που καταβάλει είναι ο ΕΛΚΕ του ίδιου ή άλλου ΑΕΙ.

9. Με το άρθρο 27 του ν. 4415/2016 τροποποιήθηκε το άρθρο 23 του ν.4009/2011 και προβλέφθηκαν τα εξής:

α) Τα οφειλόμενα ποσά από ΔΕΠ εισπράττονται με τις διατάξεις του ΚΕΔΕ, και για τον προσδιορισμό του ποσού της οφειλής οι ΕΛΚΕ μπορούν να απευθύνονται στην αρμόδια ΔΟΥ.

β) Οι οφειλές οι οποίες δημιουργήθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος νόμου δυνάμει των ως άνω διατάξεων [άρθρα 15 παρ. 1 εδάφιο α' του ν. 2817/2000, 59 περίπτωση σ' του ν. 4009/2011, 18 του ν. 4283/2014, 24 του ν. 4386/2016], υπόκεινται σε περαίωση με την καταβολή του 20% της συνολικής οφειλής που βεβαιώνεται επί του καθαρού εισοδήματος.

ΠΡΟΣΟΧΗ: το άρθρο 27 του ν. 4415/2016 ανωτέρω προβλέπει περαίωση για τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε ατομικώς είτε μέσω εταιρείας. Αυτό περιορίζεται με το άρθρο 35 του ν. 4559/2018 για εισοδήματα μόνο μέσω εταιρείας (βλέπε παρακάτω).

Το άρθρο 27 του ν. 4415/2016 είναι η πρώτη, έμμεση αναφορά, σε υποχρέωση απόδοσης κράτησης στην περίπτωση άσκησης ελευθερίου επαγγέλματος μέσω συμμετοχής σε εταιρεία.

10. Με το νόμο 4559/2018 (άρ. 35 – αλλαγή στο άρθρο 23 του ν. 4009/2011) ορίσθηκαν τα παρακάτω για θέματα κρατήσεων, για καθηγητές πλήρους απασχόλησης και μόνο.

- α) (σημείο 3.α) Από 01.01.2018 οι αμοιβές των ΔΕΠ της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011, δηλαδή για έργα που διαχειρίζεται ο ΕΛΚΕ του Ιδρύματος (π.χ. μεταπτυχιακά και άλλα έργα του ΕΛΚΕ), υπόκεινται σε παρακράτηση **5%** στο **ακαθάριστο** ποσό.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Η διάταξη φαίνεται να εξαιρεί εισοδήματα μέσω ΝΠΙΔ και εταιρειών αξιοποίησης. Επίσης, η διάταξη προφανώς δεν αναφέρεται σε εισοδήματα χωρίς έναρξη στην Εφορία.

- β) (σημείο 3.β) Από 01.01.2018 τα ΔΕΠ που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε ατομικώς είτε μέσω εταιρείας, ... αποδίδουν στον ΕΛΚΕ του ΑΕΙ που υπηρετούν το **7%** του ετήσιου **καθαρού** εισοδήματος «που υπάγεται στην περίπτωση θ' της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου», δηλαδή αυτή του «ελευθερίου επαγγέλματος» που ίσχυε κατά την ψήφιση του ν. 4009/2011 (έναρξη στην Εφορία) Η κράτηση γίνεται «επί του ετησίου **καθαρού** εισοδήματος», δηλαδή μετά από αφαίρεση όλων των εκπιπτόμενων δαπανών [το 7% στον προηγούμενο νόμο 4386/2016 ήταν στο ακαθάριστο]. Η διατύπωση αυτή επιβεβαιώνει ότι σε κράτηση υπαγόταν μόνο το εισόδημα από έναρξη στην Εφορία, διότι μόνο στην περίπτωση αυτή υπήρχε η έννοια «καθαρό εισόδημα».

ΕΡΩΤΗΜΑ: Ισχύει ο διασταλτικός ορισμός του ελευθερίου επαγγέλματος του ν. 4310/2014 (σημείο 6 ανωτέρω);

- γ) (σημείο 3.γ) Τα ποσά που οφείλουν τα μέλη ΔΕΠ μέχρι 31.12.2017, που ασκούσαν επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικώς ή μέσω εταιρείας υπολογίζονται με ποσοστό 7% στο ετήσιο **καθαρό εισόδημα**. Από τη γραμματική διατύπωση των σχετικών νόμων (και της σχετικής εγκυκλίου), είναι σαφές ότι η σχετική διάταξη αναφέρεται στα εισοδήματα από άσκηση «ελευθερίου επαγγέλματος» μέσω εταιρείας (περίπτωση ιατρών, μηχανικών, δικηγόρων, κλπ.). Η διάταξη προφανώς **δεν αναφέρεται** σε εισοδήματα από νόμιμη συμμετοχή σε πάσης άλλης φύσεως επιχειρήσεις, π.χ. από μετοχές εισηγμένων ή μη εταιρειών.

ΣΗΜΕΙΩΣΗ: Η διατύπωση αυτή επιβεβαιώνει ότι σε κράτηση υπαγόταν μόνο το εισόδημα από έναρξη στην Εφορία, διότι μόνο στην περίπτωση αυτή υπήρχε η έννοια «καθαρό εισόδημα».

- δ) (σημείο 3.στ.στ) Ειδικά οι οφειλές που δημιουργήθηκαν μέχρι 31.12.2017 (βλέπε περ.) από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (μόνο) μέσω εταιρείας υπόκεινται στη διαδικασία της περαίωσης με καταβολή του 20% της συνολικής οφειλής.

**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Με την ως άνω διάταξη δεν προβλέπεται πλέον διαδικασία περαίωσης για όσους ασκούσαν ατομικό επάγγελμα, κάτι που προβλεπόταν ρητά με το άρθρο 27 του ν. 4415/2016. Η διάταξη αυτή δεν μπορεί να έχει αναδρομική ισχύ και να ακυρώσει την ευνοϊκότερη προγενέστερη ρύθμιση για όσους ασκούσαν ατομικώς ελευθέριο επάγγελμα.

- ε) (σημείο 3.ζ) Τα έσοδα που εισπράττει ο Ε.Λ.Κ.Ε. από τις οφειλές που δημιουργήθηκαν μέχρι τις 31.12.2017 και αφορούν την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας καθηγητών, είτε ατομικά είτε μέσω εταιρείας, χρησιμοποιούνται για τη χρηματοδότηση ερευνητικών/εκπαιδευτικών έργων/προγραμμάτων καθηγητών, οι οποίοι μέχρι τις 31.12.2017 απέδιδαν στον Ε.Λ.Κ.Ε. το ποσοστό από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και δεν είχαν οφειλές εξ αυτής της αιτίας. Η

Επιτροπή Ερευνών αποφασίζει για τον τρόπο κατανομής των εν λόγω ποσών σε ερευνητικά/εκπαιδευτικά προγράμματα.

στ) (σημείο 3.η) Με ΚΥΑ θα καθοριστεί η διαδικασία προσδιορισμού του οφειλόμενου ποσού, ο τρόπος είσπραξης ή συμψηφισμού του ποσού των ανωτέρω παραγράφων, ο τρόπος ρύθμισης της οφειλής, η διαδικασία περαίωσης, κλπ.

ζ) Δεν προβλέπεται κράτηση για μέλη ΔΕΠ μερικής απασχόλησης.

11. Με την ΚΥΑ ΦΕΚ Β 2271/11.06.2019 (Φ.122.1/72/88553/Ζ2) ορίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι για οφειλές **παρελθόντων** ετών (μέχρι 31.12.2017):

**Για ασκούντες ατομικό επάγγελμα / επιχειρηματική δραστηριότητα ατομικά (άρθρο 4 ΚΥΑ)**

α) Ο ΕΛΚΕ υπολογίζει το οφειλόμενο ποσό (καθαρό εισόδημα χ 7%) και στη συνέχεια αφαιρεί το ήδη τυχόν καταβλημένο ποσό.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Συνεπώς, υπάρχει συμψηφισμός με προηγούμενες καταβολές με 15%.

β) Παρέχεται η δυνατότητα τμηματικής καταβολής, με απόφαση του ΕΛΚΕ, υπό προϋποθέσεις.

**Για ασκούντες επιχειρηματική δραστηριότητα μέσω εταιρείας (άρθρο 5 ΚΥΑ)**

α) Ο ΕΛΚΕ υπολογίζει το οφειλόμενο ποσό (καθαρό εισόδημα χ 7%) και στη συνέχεια αφαιρεί το ήδη τυχόν καταβλημένο ποσό.

ΠΡΟΣΟΧΗ: Συνεπώς, υπάρχει συμψηφισμός με προηγούμενες καταβολές με 15%.

β) «ο υπόχρεος ... α) καταβάλλει το ποσό της οφειλής, β) υποβάλλει αίτηση ... για τμηματική καταβολή (απαιτείται απόφαση της Επιτροπής Ερευνών), γ) «*υποβάλει αίτηση περαίωσης που εγκρίνεται από την Επιτροπή Ερευνών. Το ποσό που πρέπει να καταβληθεί για τη συντέλεση της περαίωσης ανέρχεται στο είκοσι τοις εκατό (20%) της συνολικής οφειλής που υπολογίζεται επί του καθαρού εισοδήματος*». Από την παράγραφο 3 του άρθρου 5 προκύπτει ότι τα (α) έως (γ) αποτελούν δυνατότητες του υπόχρεου.

12. Για οφειλές παρελθόντων ετών, η ως άνω ΚΥΑ **δεν ορίζει** τον τρόπο συμψηφισμού της διαφοράς, σε περίπτωση που το καταβληθέν ποσό υπερβαίνει το οφειλόμενο, και πρέπει να συμπληρωθεί κατάλληλα. Το ποσό τέτοιας διαφοράς πρέπει οπωσδήποτε να πιστωθεί υπέρ των δικαιούχων, άλλως δημιουργείται σοβαρή αδικία εις βάρος των συνεπών μελών ΔΕΠ που θα καταβάλουν τελικά μεγαλύτερα ποσά έναντι όσων δεν είχαν προβεί σε απόδοση της κράτησης.