



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 354/03
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Τμήμα Β΄)
Συνεδρίαση της 2-10-2003

Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται οι καθηγητές των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. από τους ειδικούς Λογαριασμούς Επιστημονικής Έρευνας των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι.

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Μέλη: Θ. Αμπλιανίτης, Σπ. Σκουτέρης, Α. Τζεφεράκος, Βθ. Ασημακόπουλος, Σπυρ. Δεληλαόρτας, Φωκ. Γεωργακόπουλος, Κ. Καπότας, Π. Κιούσης, Χ. Αυγερινού, Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Στέφανος Δότσας, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: 1060242/1247/A0012/32-10-02 Γεν. Δ/σης Φορολογίας (Διεύθυνση Φορολογίας Εισοδήματος - Τμήμα Α΄) του Υπουργείου Οικονομίας και Οικονομικών.

Περίληψη Ερωτήματος:

Φορολογική μεταχείριση των αμοιβών που καταβάλλονται οι καθηγητές των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. από τους ειδικούς Λογαριασμούς Επιστημονικής Έρευνας των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι.

, με βάση ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής υπηρεσιών που έχουν συνάψει με τις Επιτροπές Ερευνών, που διοικούν και διαχειρίζονται τους παραπάνω Λογαριασμούς.

Επί του άνω ερωτήματος το Ν.Σ.Κ. (Β΄ Τμήμα) εγνωμοδότησε ομοφώνως, ως ακολούθως:

Α. Σύμφωνα με το διδόμενο από την ερωτώσα υπηρεσία πραγματικό, καθηγητής Α.Ε.Ι. (πλήρους απασχόλησης) με βάση ιδιωτικό συμφωνητικό που επέχει θέση σύμβασης μίσθωσης έργου (όπως ορίζεται στο κείμενό του) μεταξύ του ίδιου και της Επιτροπής Ερευνών του Πανεπιστημίου Αθηνών, ανέλαβε να εκτελέσει τις εργασίες «Διεύθυνση Έρευνας και εκπόνηση τμημάτων της μελέτης» με συμφωνηθείσα αμοιβή κατ' αποκοπή. Στην αμοιβή συμπεριλαμβάνονται ασφαλιστικές εισφορές (εργοδότη και ασφαλιζόμενου) και κρατήσεις. Ο ανωτέρω καθηγητής δεν είναι επιτηδευματίας από άλλη αιτία.

Όπως προκύπτει από το ιδιωτικό συμφωνητικό, η συμφωνία για την παροχή υπηρεσιών ερευνητή δεν γίνεται μεταξύ του καθηγητή του Πανεπιστημίου και του Υπουργείου Γεωργίας που είναι αποδέκτης των υπηρεσιών αυτών και φορέας χρηματοδότησης, αλλά μεταξύ του καθηγητή ερευνητή και της Επιτροπής Ερευνών του Πανεπιστημίου Αθηνών, ως διαχειρίστριας του Ειδικού Λογαριασμού Κονδυλίων Έρευνας του Πανεπιστημίου Αθηνών.

Ενόψει των ανωτέρω, ανέκυψε το ερώτημα αν οι αμοιβές που λαμβάνουν οι καθηγητές από τα παραπάνω ερευνητικά προγράμματα αποτελούν πρόσθετες αμοιβές από μισθωτές υπηρεσίες ή συνιστούν εισόδημα από την άσκηση ελευθερίου επαγγέλματος (ερευνητή).

Β. Στο Ν. 2238/94 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος» ορίζονται τα εξής: «Άρθρο 1: Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό πρόσωπο για

το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.....

Άρθρο 4: 1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

2. Το εισόδημα ανάλογα με την πηγή της προέλευσής του διακρίνεται κατά τις επόμενες κατηγορίες ως εξής:

A.Β. Εισόδημα από ακίνητα, Γ. Εισόδημα από κινητές αξίες, Δ. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, Ε. Εισόδημα από γεωργικές επιχειρήσεις, ΣΤ. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, Ζ. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών και από κάθε άλλη πηγή.....

Άρθρο 45: 1. Εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι το εισόδημα που προκύπτει κάθε ένα οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή που χορηγείται περιοδικά με οποιαδήποτε μορφή είτε σε χρήμα είτε σε είδος ή άλλη αξία για παρούσα ή προηγούμενη υπηρεσίες ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία, το οποίο αποκτάται από μισθωτούς γενικά και συνταξιούχους.....

Άρθρο 48: 1. Εισόδημα από υπηρεσίες ελευθερίων επαγγελματιών είναι οι αμοιβές από την άσκηση του ελευθερίου επαγγέλματος του ιατρού.....Ερευνητή.....».

Περαιτέρω, στο εδάφιο γ' της παραγράφου 10 του άρθρου 2 του Ν. 2233/94 (όπως αυτό συμπληρώθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 4 του Ν. 2341/95 και αντικαταστάθηκε στο σύνολό του με το άρθρο 50 του Ν. 2413/96), ορίζονται τα εξής: «γ) I. Συνιστάται στο Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων (ΥΠ.Ε.Π.Θ.) ειδικός λογαριασμός, μέσω του οποίου δύναται να χρησιμοποιούνται προγράμματα και έργα του επιχειρησιακού προγράμματος «Εκπαίδευση και Αρχική Επαγγελματική Κατάρτιση» που έχουν εγκριθεί στα πλαίσια του Β' Κ.Π.Σ. και εκτελούνται είτε από το Υπουργείο Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, είτε από τα Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. ή από άλλους δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς και φυσικά πρόσωπα.

Τα προγράμματα, τα έργα και οι λοιπές δραστηριότητες, που χρηματοδοτούνται μέσω του λογαριασμού ορίζονται κάθε φορά με απόφαση των Υπουργών Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων και Οικονομικών. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων καθορίζονται τα όργανα διοίκησης, ελέγχου και διαχείρισης, ο τίτλος, ο τρόπος ανάληψης και διάθεσης των κονδυλίων και κάθε άλλη λεπτομέρεια αναγκαία για τη λειτουργία του λογαριασμού αυτού.

II. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ορίζονται τα όργανα, που παρακολουθούν κάθε φορά αφ' ενός μεν την υλοποίηση των έργων, που χρηματοδοτούνται από τον ειδικό λογαριασμό, αφ' ετέρου την οικονομική διαχείριση και την πραγματοποίηση του σκοπού, για τον οποίο διατίθενται οι πιστώσεις του.

III. Η Χρησιμοποίηση των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. για την εκτέλεση έργων, μελετών και λοιπών δραστηριοτήτων που έχουν εγκριθεί στα πλαίσια του επιχειρησιακού προγράμματος «Εκπαίδευση και Αρχική Επαγγελματική Κατάρτιση» γίνεται μέσω του ειδικού λογαριασμού του Υπουργείου Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων στους ειδικούς λογαριασμούς αυτών που έχουν συσταθεί με το Π.Δ. 432/81 και την υπουργική απόφαση Β1/819/1988.

Οι σκοποί των λογαριασμών αυτών επεκτείνονται και στη χρηματοδότηση των έργων και δραστηριοτήτων του ανωτέρω επιχειρησιακού προγράμματος.

Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων ρυθμίζονται ο τρόπος διαχείρισης, λειτουργίας και ελέγχου των ειδικών λογαριασμών των Α.Ε.Ι. και Τ.Ε.Ι. ως προς τα παραπάνω θέματα, καθώς και θέματα έρευνας, κατά τροποποίηση της υπουργικής απόφασης Β1/819/1988.

IV. Η διαχείριση των κονδυλίων του αρχικού ειδικού λογαριασμού διέπεται από τις διατάξεις του παρόντος.

V. Το άρθρο 4 του Ν. 2341/95 καταργείται. Κατ' εξουσιοδότηση των παραπάνω διατάξεων (εδάφιο γ' της παρ. III) εκδόθηκε η υπ' αριθ. ΚΑ/679/22-8-96 κ.υ.α. Υπουργών Οικονομικών και εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, με την οποία τροποποιήθηκε και αντικαταστάθηκε η υπ' αριθ. Β1/819 προγενέστερη απόφαση «Σύσταση Ειδικών Λογαριασμών για την χρηματοδότηση Ερευνητικών Έργων και σχετικών Υπηρεσιών ή δραστηριοτήτων που εκτελούνται στα Ανώτατα Εκπαιδευτικά Ιδρύματα ή Τεχνολογικά Εκπαιδευτικά Ιδρύματα της Χώρας» και στην οποία ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 1: I. Συνιστάται 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 Λογαριασμού 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, ως και άλλων σχετικών υπηρεσιών ή δραστηριοτήτων που συμβάλλουν στη σύνδεση της εκπαίδευσης και της έρευνας με την παραγωγή και εκτελούνται ή παρέχονται από το επιστημονικό προσωπικό των Α.Ε.Ι. ή Τ.Ε.Ι. ή και με τη συνεργασία άλλων ειδικών επιστημόνων.

Άρθρο 2: 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 και 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 οποίο θα αναλωθούν τα κονδύλια.

Άρθρο 3: 1. Η Διοίκηση και διαχείριση του Λογαριασμού πραγματοποιείται από τα όργανά του και είναι ανεξάρτητη από τη διοίκηση και διαχείριση των Α.Ε.Ι. ή Τ.Ε.Ι. Η διοίκηση των Α.Ε.Ι. και των Τ.Ε.Ι. παρακολουθεί και ελέγχει, με βάση τις διαδικασίες που προβλέπει ο Οδηγός χρηματοδότησης του άρθρου 9 κατωτέρω, τη λειτουργία και τα πεπραγμένα του Ειδικού Λογαριασμού.

2. Όργανα διοικήσεως και διαχειρίσεως του Λογαριασμού είναι:

α) Η Επιτροπή Εκπαίδευσης και Ερευνών.

β) Η Γραμματεία του λογαριασμού.

Άρθρο 4: 1. Η Επιτροπή Διαχείρισης του Ειδικού Λογαριασμού, καλούμενη εφεξής «Η Επιτροπή» συγκροτείται σε κάθε ΑΕΙ και ΤΕΙ με απόφαση του Πρυτανικού Συμβουλίου του ΑΕΙ ή του Συμβουλίου ΤΕΙ αντίστοιχα

Άρθρο 7: 1. Τα έσοδα του Λογαριασμού που προέρχονται από οποιαδήποτε από τις πηγές που αναφέρονται στο άρθρο 2 του παρόντος κατατίθενται σε λογαριασμό Τράπεζας με τίτλο «Ειδικός Λογαριασμός» και αναλαμβάνονται και διατίθενται με ειδικές εντολές του προέδρου της Επιτροπής ή εξουσιοδοτούμενου από αυτόν μέλους της Επιτροπής

Ε. Φορολογικές και ασφαλιστικές ρυθμίσεις. Οι φορολογικές και ασφαλιστικές κρατήσεις επί των εσόδων και πληρωμών των Ειδικών Λογαριασμών ρυθμίζονται με βάση τη γενική νομοθεσία και τις εγκυκλίους του Υπ. Οικονομικών. Τα έργα που χρηματοδοτούνται από τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης απαλλάσσονται από Φ.Π.Α., σύμφωνα με τους κανονισμούς των οργάνων αυτών.

Άρθρο 8: 1. Ο τακτικός έλεγχος της οικονομικής διαχείρισης του Λογαριασμού και ο έλεγχος του ισολογισμού του πραγματοποιείται κάθε χρόνο από δύο ορκωτούς ελεγκτές που ορίζονται με απόφαση της Συγκλήτου ή της Συνέλευσης του ΤΕΙ από πίνακα δέκα ορκωτών ελεγκτών που καταρτίζεται από το Διοικητικό Συμβούλιο του Σώματος Ορκωτών Ελεγκτών, μετά από αίτηση της Συγκλήτου ή της Συνέλευσης του ΤΕΙ. Οι δαπάνες του ελέγχου βαρύνουν το Λογαριασμό.....

Άρθρο 9: 1. Η Επιτροπή συντάσσει και δημοσιεύει Οδηγό Χρηματοδότησης του ειδικού Λογαριασμού, όπου περιγράφει αναλυτικά τα όργανα και τις διαδικασίες για την αξιολόγηση, επιλογή και χρηματοδότηση των δραστηριοτήτων που αναφέρονται στην παράγραφο 2 του άρθρου 1 για την οικονομική διαχείριση των έργων και για την διάδοση των αποτελεσμάτων των ερευνών και των άλλων δραστηριοτήτων που χρηματοδοτούνται μέσω του λογαριασμού.

2. Με τον οδηγό καθορίζονται επίσης οι αρμοδιότητες και οι υποχρεώσεις των υπευθύνων έργου, για τις διάφορες κατηγορίες δραστηριοτήτων (ανάπτυξη εκπαιδευτικής υποδομής, ερευνητικά έργα, έργα επιμόρφωσης κ.λ.π.), καθώς και

θέματα αμοιβών των συμμετεχόντων σε έργα που χρηματοδοτούνται μέσω του Λογαριασμού.

3. Ο οδηγός χρηματοδότησης εγκρίνεται από τη Σύγκλητο του ΑΕΙ ή τη Συνέλευση του ΤΕΙ»

Γ. Από το συνδυασμό των προπαρατιθεμένων διατάξεων συνάγονται ερμηνευτικώς τα ακόλουθα:

1) Με την Κ.Α./679/22-8-96 κ.υ.α. Υπουργών Οικονομικών και Εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων, που εκδόθηκε κατ' εξουσιοδότηση του εδ. γ' της παρ. ΙΙΙ του εδαφίου γ' της παρ. 10 του άρθρου 2 του Ν. 2233/94, όπως αυτό σήμερα ισχύει, συνεστήθησαν σε καθένα από τα ΑΕΙ και τα ΤΕΙ της χώρας Ειδικό Λογαριασμοί για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας, εκπαίδευσης κ.λ.π.

Η παραπάνω απόφαση παρέχει στους Ειδικούς Λογαριασμούς ευρεία διοικητική, διαχειριστική και δημοσιονομική αυτοτέλεια. Ειδικότερα, στο άρθρο 3 αυτής ορίζεται ότι η Διοίκηση και διαχείριση των Ειδικών Λογαριασμών είναι ανεξάρτητη από τη διοίκηση και διαχείριση των ΑΕΙ ή ΤΕΙ και γίνεται από τα όργανα του λογαριασμού, που είναι η Επιτροπή Εκπαίδευσης και Ερευνών και η γραμματεία του Λογαριασμού.

Σημειώνεται όμως στην ίδια διάταξη ότι η Διοίκηση των ΑΕΙ και των ΤΕΙ παρακολουθεί και ελέγχει με βάση τις διαδικασίες που προβλέπει ο Οδηγός χρηματοδότησης του άρθρου 9, τη λειτουργία και τα πεπραγμένα του Ειδικού Λογαριασμού.

Στο δε άρθρο 7 παρ. 3 της ανωτέρω κ.υ.α. ορίζεται ότι η πραγματοποίηση και δικαιολόγηση δαπανών για την εκτέλεση ερευνητικών έργων που χρηματοδοτούνται από τους Ειδικούς Λογαριασμούς ενεργείται χωρίς καμία αναφορά ή περιορισμό από τις διατάξεις που διέπουν τη διάθεση, κατανομή και ανάληψη πιστώσεων από τον τακτικό προϋπολογισμό του αντίστοιχου ΑΕΙ ή ΤΕΙ. Ενόψει των ανωτέρω, τίθεται πρωταρχικώς το ζήτημα (άμεσα συνδεδεμένου με το τίθεμένο ερώτημα) περί του ποία η νομική φύση και υπόσταση των ως άνω Ειδικών Λογαριασμών και συναφώς και ειδικότερα , περί του ποία είναι η φορολογική φύση των αμοιβών που καταβάλλονται σε καθηγητές των ΑΕΙ και ΤΕΙ από τους Ειδικούς Λογαριασμούς, με βάση ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής υπηρεσιών που έχουν συνάψει με τις Επιτροπές Ερευνών, που διοικούν και διαχειρίζονται τους εν λόγω Λογαριασμούς.

2) Το πρώτο ζήτημα ανάγεται στο ερώτημα αν οι ειδικοί Λογαριασμοί έχουν νομική προσωπικότητα, αν ειδικότερα αποτελούν νομικά πρόσωπα του δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και ανακύπτει, κυρίως ενόψει της κατά τ' ανωτέρω θεσπιζόμενης αυτοτέλειας του Λογαριασμού.

Όπως γίνεται δεκτό στη νομολογία και στη θεωρία η σύσταση ενός ΝΠΔΔ πρέπει να είναι ρητή ή να προκύπτει σαφώς εκ των σχετικών διατάξεων, (ΣτΕ 413/1970, Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιον Διοικητικού Δικαίου Ιδ', εκδ. 1986, αριθ. 333, Δαγτόγλου, Γενικό Διοικητικό Δίκαιο, Β' εκδ., 1984, αριθ. 1141-1142, Α. Βουδούρας, Γνωμ. 14/1985).

Εν προκειμένω όμως δεν προκύπτει ούτε αμέσως ούτε εμμέσως ούτε εκ της ιδρυτικής πράξεως ούτε εκ της εξουσιοδοτικής διατάξεως ότι ο Ειδικός Λογαριασμός συνεστήθη ως ίδιον νομικό πρόσωπο.

Ούτε μπορεί βεβαίως εκ μόνης της διοικητικής αυτοτέλειάς του Ειδικού Λογαριασμού να συναχθεί επιχείρημα υπέρ της σύστασης αυτού ως αυτοτελούς νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου. Αλλ' ούτε όμως νομικό πρόσωπο από τη μορφή ιδρύματος του ιδιωτικού δικαίου συνεστήθη εν προκειμένω, εφόσον δεν υπήρξε ιδρυτική πράξη με την έννοια του άρθρου 109 Αστικού Κώδικος.

Επομένως, μη υπάρχοντος ιδιαίτερου νομικού προσώπου δεν μπορεί να υπάρξει και δεν υπάρχει χωριστή περιουσία. Κατά θεμελιώδη αρχή του αστικού δικαίου, αφ' ενός μεν δεν μπορεί να υπάρξει περιουσία άνευ υποκειμένου, αφ' ετέρου δε δεν μπορεί το πρόσωπο να έχει παρά μία μόνο περιουσία. Τούτο σημαίνει ότι τα κονδύλια του Ειδικού Λογαριασμού περιέρχονται μεν κατ' ανάγκην στην περιουσία του αντίστοιχου ΑΕΙ ή ΤΕΙ, αποτελούν όμως εξάλλου ιδιαίτερο κεφάλαιο αυτοτελούς διαχείρισεως. (βλ. Φοίβου Χριστοδούλου, Νομική φύση και οικονομική δραστηριότητα των Ειδικών Λογαριασμών επιστημονική έρευνας των ΑΕΙ, ΝοΒ 1991 σελ. 729 επ. και υπ' αριθ. 8484/1999 απόφαση Εφετείου Αθηνών, η οποία δέχθηκε ότι επί αγωγής συμβασιούχου με τον Ειδικό Λογαριασμό του Πανεπιστημίου Αθηνών για καταβολή οφειλομένων μισθών νομιμοποιείται παθητικά το ΝΠΔΔ με την επωνυμία «Εθνικών και Καποδιστριακών Πανεπιστημίων Αθηνών» και όχι ο Ειδικός Λογαριασμός, ως στερούμενος ίδιας νομικής προσωπικότητας).

Έτσι, σύμφωνα με τις διακρίσεις του Αστικού Κώδικα, ο ειδικός Λογαριασμός αποτελεί χωριστή ομάδα περιουσίας, εντός της περιουσίας του ΑΕΙ ή ΤΕΙ, συγχρόνως δε συγκεντρώνει και τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά της ομάδας δικαίου, αφού με διάταξη νόμου τάσσεται ως χωριστή ομάδα περιουσίας, που διακρίνεται σαφώς από τη λοιπή περιουσία του νομικού προσώπου. Διακρίνεται δε, προεβλήθη, οικονομικώς και διαχειριστικώς, αλλ' και εξ απόψεως δημοσιονομικής μεταχείρισης. Η διάκριση αυτή ισχύει ενόψει ακριβώς του ειδικού προορισμού των στοιχείων της χωριστής ομάδας, προορισμού που την καθιστά περιουσία σκοπού και επιβάλλει τη θεσπιζόμενη χωριστή διοίκηση και διαχείριση και την ιδιαίτερη δημοσιονομική μεταχείριση. Αυτή άλλωστε η ιδιαίτερη δημοσιονομική μεταχείριση των κονδυλίων που

προορίζονται για την εκτέλεση ερευνητικών έργων απετέλεσε, κυρίως, τη ratio για τη θέσπιση και την ίδρυση των Ειδικών Λογαριασμών (βλ. συναφώς και τη Γνωμ. Α. Βουδούρη, υπ' αριθ. 14/1984 κατά την οποία «....

Ο ειδικός Λογαριασμός έχει λόγον υπάρξεως τη διευκόλυνση της διαχείρισεως των χρημάτων ώστε να αποτελέσουν ένα τμήμα ανεξάρτητο από τον προϋπολογισμό του ΑΕΙ και κατ' αυτόν τον τρόπο να είναι πλέον ευέλικτη η διάθεσή τους για το σκοπό αυτό....»).

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.).

3) Εξάλλου, κατά τις γενικές διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες είναι ότι το εισόδημα που προκύπτει σε κάθε οικονομικό έτος από μισθούς, ημερομίσθια, επιχορηγήσεις, επιδόματα, συντάξεις και γενικά από κάθε παροχή, σε χρήμα ή σε είδος, που καταβάλλεται περιοδικά για παρούσα ή παρελθούσα υπηρεσία ή για οποιαδήποτε άλλη αιτία και αποκτάται από μισθωτούς και συνταξιούχους ([άρθρ. 45 παρ. 1 του Ν. 2238/94](#)). Επομένως, εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, κατά την κρατούσα στο φορολογικό μας σύστημα αρχή του διαφορισμού των εισοδημάτων ανάλογα με την πηγή προέλευσής του, είναι κάθε παροχή, (σε χρήμα ή σε είδος), τακτική ή έκτακτη, που προσφέρεται ως αντάλλαγμα παροχής υπηρεσιών εξαρτημένης εργασίας. Όπως γίνεται προφανές, από την αδιάσπικτη διατύπωση της παραπάνω διάταξης, στο φόρο υπόκεινται οι πάσης φύσεως αμοιβές των μισθωτών ή των συνταξιούχων, που χορηγούνται σ' αυτούς από οποιαδήποτε αιτία με βάση όμως την ιδιότητά τους, ως μισθωτών και στο μέτρο που αυτές οι παροχές δεν απαλλάσσονται ρητά εκ του νόμου από το φόρο (ΣτΕ 2417/65, 3514/75, 4264/76, 588/40, 1453/82, 2184/86, Γνωμ. Ν.Σ.Κ. Ολομ. 434/92, 573/94).

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. Υπουργίων Οικονομικών και εθνικής Παιδείας και Θρησκευμάτων).

Υπέρ της κατά τα άνω ερμηνευτικής εκδοχής συνηγορεί και το γεγονός ότι, από τις συνδυασμένες διατάξεις των [άρθρων 7 παρ. 1 και 3 και 8 παρ. 1 του Ν. 1514/85](#) «Ανάπτυξη της επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας», σαφώς προκύπτει ότι η επιστημονική και τεχνολογική έρευνα μέσω των λειτουργιών τους αποτελεί πρωταρχικό σκοπό των ΑΕΙ και ΤΕΙ, ακριβώς για να επιβληθώ στην αρτιότερη και αποτελεσματικότερη ευόδωση του παραπάνω σκοπού.

Τέλος, θα πρέπει να σημειωθεί ότι η σύναψη ιδιωτικών συμφωνητικών παροχής υπηρεσιών των καθηγητών των ΑΕΙ και ΤΕΙ με τις επιτροπές Έρευνών, που διοικούν και διαχειρίζονται του Ειδικούς Λογαριασμούς, δεν αναιρεί τον χαρακτήρα των εν λόγω εισοδημάτων και δεν προσδίδει στους καθηγητές την ιδιότητα του ελεύθερου επαγγελματία (ερευνητή) αφού τα τυποποιημένα ιδιωτικά συμφωνητικά συντάσσονται απλώς και μόνον για λόγους δημοσιονομικής ευελιξίας στα πλαίσια της θεσπιζομένης χωριστής διοίκησης και διαχείρισης των κονδυλίων των Ειδικών Λογαριασμών.

Δ. Ενόψει, συνεπώς, των προεκτεθέντων στο τίθεμο ερώτημα προσήκει η απάντηση ότι οι αμοιβές που καταβάλλονται στους καθηγητές των ΑΕΙ και ΤΕΙ από τους Ειδικούς Λογαριασμούς επιστημονικής Έρευνας των ΑΕΙ και ΤΕΙ, με βάση ιδιωτικά συμφωνητικά παροχής υπηρεσιών που έχουν συνάψει με τις επιτροπές Έρευνών, που διοικούν και διαχειρίζονται τους παραπάνω λογαριασμούς, αποτελούν εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες.

Ο προεδρεύων

Χρήστος Τσεκούρας

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.