



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης: 200/2020
ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
Τμήμα Γ΄
Συνεδρίαση της 22ας Δεκεμβρίου 2020**

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Σπυρίδων Παπαγιαννόπουλος, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ. σε αναπλήρωση της κωλυομένης Προέδρου του Τμήματος.

Μέλη: Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Αδαμαντία Καπετανάκη, Κυριακή Παρασκευοπούλου, Χρήστος Μηκίδης, Βασιλική Παπαθεοδώρου, Ευάγγελος Μαρίνης, Μιχαήλ Τζουβάρας, Νικόλαος Μουκαζής, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητές: Ξανθή Μπασάκου και Χρήστος Κοραντζάνης, Πάρεδροι Ν.Σ.Κ.

Αριθμός Ερωτήματος: Το με αριθμό πρωτ. 20203863/17-6-2020 έγγραφο του Πρύτανη του Πανεπιστημίου Πειραιώς.

Ερώτημα: Με ποιο τρόπο δύναται να αμειφθεί ομότιμος καθηγητής, ο οποίος ασκεί ελευθέριο επάγγελμα, για τη διδασκαλία του σε Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών (Π.Μ.Σ.).

Στο ανωτέρω ερώτημα το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους γνωμοδοτεί ως ακολούθως:

Ιστορικό

1.Ο Γ. Κ. είναι Ομότιμος Καθηγητής του Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Διοικητικής του Πανεπιστημίου Πειραιώς, από το οποίο συνταξιοδοτήθηκε την 31-8-2009. Από το έτος 2010 ασκεί ελευθέριο επάγγελμα με όλες τις νόμιμες επιβαρύνσεις (καταβολή ασφαλιστικών

εισφορών και περικοπή στο ποσό της σύνταξης που λαμβάνει) και διατηρεί την ιδιότητα του συνταξιούχου Ομότιμου Καθηγητή του Τμήματος. Ο ανωτέρω, δίδαξε και εξακολουθεί να διδάσκει στα Π.Μ.Σ.: «Χρηματοοικονομική και Τραπεζική» και «Το Χρηματοοικονομικό και Θεσμικό Πλαίσιο των Αγορών Χρήματος και Κεφαλαίου» του Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Διοικητικής του Πανεπιστημίου Πειραιώς, βάσει της διάταξης της παρ.6 του άρθρου 36 του ν.4485/2017.

2.Η Επιτροπή Ερευνών του Ε.Λ.Κ.Ε. ανέθεσε στις 12.7.2017, 27.07.2018 και 26.9.2018, κατόπιν σχετικών αποφάσεων της Γενικής Συνέλευσης του Τμήματος Χρηματοοικονομικής και Τραπεζικής Διοικητικής, υπηρεσίες για τα μεταπτυχιακά προγράμματα του Τμήματος και λαμβάνοντας, υπόψη την υπ' αριθμ. πρωτ. 163204/Ζ1/29-9-2017 (ΑΔΑ:ΨΙΜΖ4653ΠΣ-0Ρ2) εγκύκλιο του ΥΠΕΠΘ και την υπ' αριθμ. 168247/Ζ1/09-10-2018 (ΑΔΑ: ΩΞΡΝ4653ΠΣ-ΓΡΠ) επιστολή του Προϊστάμενου της Γενικής Διεύθυνσης, κατέβαλε αμοιβή στον Γ.Κ. για την παροχή υπηρεσιών στα μεταπτυχιακά προγράμματα του Τμήματος, έως 29/02/2019, με τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Εκκρεμεί όμως η αμοιβή του ανωτέρω για το διδακτικό έργο που έχει προσφέρει, στο πλαίσιο των Π.Μ.Σ. του Τμήματος, κατά το χειμερινό και εαρινό εξάμηνο του ακαδημαϊκού έτους 2019-2020.

3.Μετά ταύτα η ερωτώσα υπηρεσία προβληματίζεται σχετικά με την ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 36 παρ. 6 & 4 εδ. β' του ν.4485/2017 αναφορικά με το νόμιμο παραστατικό τίτλο (Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών – Τ.Π.Υ. ή Παραστατικό Τεκμηρίωσης Συναλλαγής - Π.Τ.Σ. / πρώην Τίτλος Κτήσης) που μπορεί να εκδοθεί για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών (διδασκαλία σε Π.Μ.Σ.) από πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα (ελευθέριο επάγγελμα), θέτοντας ως βάση του ανωτέρω προβληματισμού την παραδοχή ότι για την ανωτέρω παροχή υπηρεσιών (ανεξαρτήτως του παρέχοντος προσώπου) δεν μπορεί, κατ' άρθρο 36 παρ. 4 εδαφ. β' του ν.4485/2017, να εκδοθεί Τ.Π.Υ.

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στο άρθρο 23 παρ.2 περ. θ' του ν.4009/2011 «*Δομή, λειτουργία, διασφάλιση της ποιότητας των σπουδών και διεθνοποίηση των ανωτάτων εκπαιδευτικών ιδρυμάτων*», (Α'195), ορίζεται ότι : «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:..... 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).»

5. Στο άρθρο 99 του ν.4310/2014 «Έρευνα, Τεχνολογική Ανάπτυξη και Καινοτομία και άλλες διατάξεις» (Α`258), 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.»

6. Στο άρθρο 36 παρ.3, 4 και 6 του ν.4485/2017 «Οργάνωση και λειτουργία της ανώτατης εκπαίδευσης, ρυθμίσεις για την έρευνα και άλλες διατάξεις.» (Α`114) ορίζονται τα εξής: «3. Προϋπόθεση για την αμοιβή μέλους Δ.Ε.Π. για τη συμμετοχή του σε Π.Μ.Σ., με τη μορφή μαθήματος, σεμιναρίου ή εργαστηρίου, αποτελεί η διδασκαλία χωρίς αμοιβή, επιπλέον των νομίμων υποχρεώσεών του, ενός μαθήματος, σεμιναρίου ή εργαστηρίου, αντίστοιχα, σε τουλάχιστον ένα Π.Μ.Σ. του Τμήματός του ή άλλου Τμήματος του ίδιου ή άλλου Α.Ε.Ι., εφόσον στο Τμήμα του δεν λειτουργεί Π.Μ.Σ.. Η αμειβόμενη και η χωρίς αμοιβή διδασκαλία είναι ίσης διάρκειας και παρέχονται μέσα στο ίδιο ή άλλο ακαδημαϊκό εξάμηνο, σε κάθε, όμως, περίπτωση μέσα στο ίδιο ακαδημαϊκό έτος. Οι παραπάνω προϋποθέσεις δεν ισχύουν για όσα μέλη Δ.Ε.Π. έχουν νόμιμες υποχρεώσεις δέκα (10) τουλάχιστον ωρών εβδομαδιαίας διδακτικής

απασχόλησης. 4. Η αμοιβή των μελών Δ.Ε.Π. για την με οποιονδήποτε τρόπο συμμετοχή τους σε ένα ή περισσότερα Π.Μ.Σ. δεν υπερβαίνει ανά μήνα το τριάντα τοις εκατό (30%) των μηνιαίων τακτικών αποδοχών τους, όπως αυτές έχουν καθοριστεί στην παρ. 10 του άρθρου 153 του ν. 4472/2017. [Η συμμετοχή σε Π.Μ.Σ. σε καμία περίπτωση δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα ή άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος κατά την έννοια της περίπτωσης θ` της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και του άρθρου 99 του ν. 4310/2014 (Α` 258)....]¹5....6. Ομότιμοι καθηγητές και αφυπηρετήσαντα μέλη Δ.Ε.Π. των Α.Ε.Ι. διδάσκουν στα Π.Μ.Σ., σύμφωνα με όσα ορίζονται στην παρ. 8 του άρθρου 16 του ν. 4009/2011² και στον Κανονισμό Μεταπτυχιακών Σπουδών και υπάγονται στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4.»

7. Με το άρθρο 67 παρ.6 του ν.4610/2019 διαγράφηκε το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 και με το άρθρο 171 παρ.2 του ν.4635/2019 καταργήθηκε ολόκληρη η παράγραφος 3, καθώς και το πρώτο εδάφιο της παραγράφου 4, με αποτέλεσμα να ισχύει μόνο το β` εδάφιο, κατά το οποίο: [Η συμμετοχή σε Π.Μ.Σ. σε καμία περίπτωση δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα ή άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος κατά την έννοια της περίπτωσης θ` της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και του άρθρου 99 του ν. 4310/2014 (Α` 258).]

8. Στο άρθρο 13 παρ.1 του ν. 4174/2013 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας» (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «1.Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία (...).»

9. Περαιτέρω, με το ν.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.» (Α`251), ενσωματώθηκαν στο εσωτερικό δίκαιο οι λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ που εφαρμόζονται στις επιχειρήσεις και λοιπές, υποκείμενες στο νέο λογιστικό– ρυθμιστικό πλαίσιο,

¹ Για το εντός αγκυλών εδάφιο οράτε σκέψη 7.

² Άρθρο 16 παρ. 8 ν.4009/2011: «8. Με τον Οργανισμό του ιδρύματος μπορεί να προβλέπονται οι όροι και οι προϋποθέσεις συμμετοχής συνταξιούχων καθηγητών του αποκλειστικά σε προγράμματα μεταπτυχιακών και διδακτορικών σπουδών. Οι συνταξιούχοι Καθηγητές που απασχολούνται στα προγράμματα του προηγούμενου εδαφίου αμείβονται μόνο από ίδιους πόρους του ιδρύματος».

οντότητες. Στα άρθρα 1 παρ. 2γ, 8 παρ. 5, 10, 11 και 39 παρ. 1γ' ορίζονται τα εξής:

« Άρθρ. 1. παρ. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: (...) γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.... Άρθρ. 8 παρ. 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης.... Άρθρο 8 παρ. 10: Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με πρόσωπα μη υπόχρεα στην έκδοση τιμολογίου, εκδίδουν σχετικό παραστατικό προς τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής. Το παραστατικό αυτό αναφέρει:Άρθρο 8 παρ. 11: Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου όταν συναλλάσσονται ως αγοραστές με οντότητα που επίσης υπόκεινται σε αυτόν το νόμο και η οποία για οποιονδήποτε λόγο δεν εκδίδει τιμολόγιο πώλησης, υπόκεινται στην υποχρέωση της παραγράφου 10 του παρόντος άρθρου».

Τέλος στο άρθρο 39 παρ.1 ορίζεται ότι: «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου (ΔΛΠ) τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1. α) Οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως. γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.»

10. Τέλος, στο άρθρο 20 του ν.4387/2016 «Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας - Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού - συνταξιοδοτικού συστήματος - Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις.» (Α'85), ως τροποποιηθέν ισχύει, ορίζεται ότι : «1.α. Στους εξ ιδίου δικαιώματος συνταξιούχους του Ε.Φ.Κ.Α., οι οποίοι έχουν ήδη αναλάβει ή αναλαμβάνουν από της δημοσίευσής του νόμου εργασία ή αποκτούν ιδιότητα ή δραστηριότητα υποχρεωτικώς υπακτέα στην ασφάλιση του Ε.Φ.Κ.Α., οι ακαθάριστες συντάξεις κύριες και επικουρικές καταβάλλονται μειωμένες κατά

ποσοστό 30% για όσο χρονικό διάστημα απασχολούνται ή - διατηρούν την ιδιότητα ή την δραστηριότητα. 2..... 3.α. Για το χρονικό διάστημα απασχόλησης του συνταξιούχου καταβάλλονται για τον μισθωτό συνταξιούχο και τον αυτοτελώς απασχολούμενο ή ελεύθερο επαγγελματία ή υπαγόμενο στη ασφάλιση του ΟΓΑ, με την επιφύλαξη της περ. α` της παρ. 4 οι προβλεπόμενες ασφαλιστικές εισφορές των άρθρων 38 ή 39 ή 40 αντιστοίχως....» και στο άρθρο 55 παρ.1 του ν.4509/2017 (Α΄201) ότι :«1.Για τα πρόσωπα που αμείβονται με Παραστατικά Παρεχόμενων Υπηρεσιών (τίτλος κτήσης - πρώην απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης) καταβάλλονται ασφαλιστικές εισφορές υπέρ ΕΦΚΑ για κύρια σύνταξη και υγειονομική περίθαλψη....».

Ερμηνεία και εφαρμογή διατάξεων

11. Από τις προαναφερόμενες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, ενόψει και όλου του νομικού πλαισίου εντός του οποίου εντάσσονται, του σκοπού που εξυπηρετούν και την υπαγωγή σ΄αυτές των πραγματικών περιστατικών που τέθηκαν υπόψη μας από την ερωτώσα υπηρεσία, συνάγονται τα ακόλουθα:

12. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ.2 περ. θ΄ του ν.4009/2011 και του άρθρου 99 του ν.4310/2014, στις οποίες αναφέρεται το εναπομείναν εδάφιο β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ν.4485/2017: α) εξαιρείται η επιχειρηματική δραστηριότητα που προσδίδει στους καθηγητές την εμπορική ιδιότητα και β) χαρακτηρίζεται η συμμετοχή, όσων υπάγονται στη διάταξη του άρθρου 23 παρ.2 περ. θ΄, σε κάθε είδους προγράμματα που χρηματοδοτούνται από διεθνείς ή ιδιωτικούς πόρους των Α.Ε.Ι., ως άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος. Από τη γραμματική διατύπωση των ανωτέρω διατάξεων: α) «να ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα.....ύστερα από ενημέρωση του κοσμήτορα της Σχολής στην οποία ανήκουν» και β) «για όσους καθηγητές και υπηρετούντες λέκτορες σε ΑΕΙ υπάγονται στην ανωτέρω διάταξη», καθίσταται σαφές ότι οι διατάξεις αυτές ρυθμίζουν ζητήματα των εν ενεργεία μελών ΔΕΠ.³

³Ορ. σχετικώς αιτιολογική έκθεση άρθρου 23:«το άρθρο 23 ρυθμίζει τις σχέσεις απασχόλησης των καθηγητών στα Α.Ε.Ι. διατηρεί και εξορθολογίζει το υφιστάμενο καθεστώς των δύο κατηγοριών απασχόλησης.....», (δηλαδή πλήρους και μερικής).

13. Και, ενώ με το άρθρο 99 του ν.4310/2014 στην άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος περιλήφθηκε και η συμμετοχή σε ΠΜΣ, εν συνεχεία με το εδάφιο β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του 4485/2017, ορίστηκε ότι, η συμμετοχή σε ΠΜΣ, δεν αποτελεί επιχειρηματική δραστηριότητα, ούτε συνιστά ελευθέριο επάγγελμα, κατά την έννοια της περίπτωσης θ΄ της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και του άρθρου 99 του ν. 4310/2014. Η τελευταία αυτή τροποποίηση αφορά τους εν ενεργεία καθηγητές, διότι συντάσσεται αφενός με το σκοπό του νόμου, που ήταν η διασφάλιση της ακαδημαϊκότητας των Π.Μ.Σ. και αφετέρου με την εισαγωγή ορίου στις πρόσθετες αμοιβές των εν ενεργεία καθηγητών, περιορισμός που δεν υφίστατο κατά το προγενέστερο νομικό καθεστώς, κατά το οποίο η διδασκαλία σε ΠΜΣ αποτελούσε επιτρεπτή άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος.⁴

14. Περαιτέρω, από τη γραμματική διατύπωση της παραγράφου 6 του άρθρου 36 του ν.4485/2017, προκύπτει η υπαγωγή των αφυπηρετησάντων και ομοτίμων καθηγητών (εφεξής συνταξιούχων) που διδάσκουν σε ΠΜΣ, στις διατάξεις των παραγράφων 3 και 4, από τις οποίες όμως παραμένει σε ισχύ μόνο το β΄ εδάφιο της παραγράφου 4, σύμφωνα με το οποίο η συμμετοχή σε Π.Μ.Σ. σε καμία περίπτωση δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα ή άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος κατά την έννοια της περίπτωσης θ΄ της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν. 4009/2011 και του άρθρου 99 του ν. 4310/2014 (Α΄ 258). Οι τελευταίες όμως διατάξεις στις οποίες γίνεται η παραπομπή της παρ. 6 αφορούν τους εν ενεργεία Καθηγητές και όχι τους συνταξιούχους. Συνακόλουθα, στην αιτιολογική έκθεση της παραγράφου 6 του άρθρου 36 του ν.4485/2017, δια της οποίας υπάγονται στην παρ.4 οι συνταξιούχοι, αναφέρεται ότι: *«Στην παρ.6 δίνεται η δυνατότητα διδασκαλίας σε ΠΜΣ και σε ομότιμους και λοιπούς αφυπηρετησάντες ή ομότιμους καθηγητές. Ομοίως προϋπόθεση για να αμειφθούν είναι η συμμετοχή τους σε ΠΜΣ χωρίς αμοιβή σύμφωνα με την παρ.3. Η αμοιβή τους προέρχεται από ίδιους πόρους του ιδρύματος και δεν ξεπερνά το 20% της σύνταξής τους»*. Άρα, με την διάταξη αυτή χαράσσεται το πλαίσιο υπαγωγής των συνταξιούχων, στις παραγράφους 3 και 4, όσον αφορά στη συμμετοχή τους σε ΠΜΣ χωρίς αμοιβή (παράγραφος

⁴(βλ. σχετικώς Γνωμ.ΝΣΚ 174/2017).

3) και στο πλαφόν των αμοιβών τους (παράγραφος 4 εδ.α'), ενώ δε γίνεται αναφορά στο εδάφιο β', δηλαδή στη συμμετοχή τους σε ΠΜΣ και του χαρακτήρα αυτής ως ελευθέρου ή μη επαγγέλματος. Το β' όμως εδάφιο της παρ. 4 (που έχει εναπομείνει σαν ρύθμιση) με το οποίο ορίζεται ότι: «η συμμετοχή σε ΠΜΣ σε καμία περίπτωση δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα ή άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος κατά την έννοια της περ. θ' της παρ. 2 του άρθρου 23 του ν.4099/2011 και του άρθρου 99 του ν. 4310/2014», δεν περιλαμβάνονταν στο κατατεθέν προς ψήφιση αρχικό σχέδιο νόμου, ώστε να γίνεται μνεία για την θέσπισή της παρ. 4 και στο αντίστοιχο σημείο της αιτιολογικής έκθεσης της παραγράφου αυτής. Η διάταξη αυτή περαιτέρω δεν περιλαμβάνεται ούτε στην σχετική τροπολογία (1197138/31.7.2017) που κατατέθηκε κατά την συζήτηση του νομοσχεδίου στη Βουλή αλλά, όπως προκύπτει από την επισκόπηση του σχετικού εγγράφου που είναι ανηρτημένο στον ιστότοπο του Κοινοβουλίου, περιλήφθηκε τελικά ως «νομοτεχνική βελτίωση», με προσθήκη στο περιθώριο του ψηφισθέντος νομοσχεδίου. Από την, κατά τον ανωτέρω τρόπο, νομοθέτηση της διάταξης αυτής καθίσταται σαφές ότι δεν προκύπτει πρόθεση του νομοθέτη για την σύνδεση της παραγράφου 6 του άρθρου 36 με το, μη υφιστάμενο κατά τον χρόνο σύνταξης της, δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 4 του ίδιου άρθρου, ούτε όμως υφίσταται και ανάγκη τέτοιας παραπομπής, εν όψει του λόγου εισαγωγής και του ρυθμιστικού πεδίου του εδαφίου αυτού. Το συμπέρασμα που προκύπτει από τα ανωτέρω είναι ότι ναι μεν οι συνταξιούχοι μέλη ΔΕΠ κατά την παρ. 6 μπορούν να διδάσκουν στα ΠΜΣ αλλά αυτοί δεν περιλαμβάνονται στην εξαίρεση της επιχειρηματικής δραστηριότητας που προβλέπει η παρ. 4, καθότι η παράγραφος αυτή αναφέρεται στα ενεργά μέλη ΔΕΠ. Άρα κατά την τελολογική και συστηματική ερμηνεία της διάταξης του εδαφίου β' της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ν.4485/2017, αυτή δεν είναι εφαρμοστέα στους συνταξιούχους καθηγητές μέλη ΔΕΠ.

15. Στο ανωτέρω συμπέρασμα συγκλίνουν και οι σχετικές με την οικονομική ελευθερία συνταγματικές διατάξεις και βασικές αρχές, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του ν.4308/2014 περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Ειδικότερα: Στο Σύνταγμα (άρθρο 5 παρ.1) κατοχυρώνεται η προσωπική και οικονομική ελευθερία ως ατομικό δικαίωμα. Ειδικότερη εκδήλωση της ελευθερίας αυτής αποτελεί η επαγγελματική ελευθερία, δηλαδή η ελευθερία

επιλογής και άσκησης ορισμένου επαγγέλματος, καθώς και η ελευθερία άσκησης εμπορίου και επιχειρηματικής δραστηριότητας εν γένει. Κατά πάγια νομολογία, στην ελευθερία αυτή μπορεί ο νόμος να επιβάλλει περιορισμούς, οι οποίοι πρέπει να ορίζονται γενικώς κατά τρόπο αντικειμενικό και να δικαιολογούνται από αποχρώντες λόγους δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος, να τελούν δε σε συνάφεια προς το αντικείμενο και τον χαρακτήρα της ρυθμιζόμενης δραστηριότητας. Ενόψει δε της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον νόμο περιορισμοί πρέπει να είναι πρόσφοροι και αναγκαίοι για την επίτευξη του επιδιωκόμενου από τον νομοθέτη σκοπού δημοσίου ή κοινωνικού συμφέροντος και να μην είναι δυσανάλογοι σε σχέση με αυτόν. Προκειμένου δε να είναι εφικτός ο έλεγχος, κατά πόσον οι επιβαλλόμενοι στην επαγγελματική ελευθερία περιορισμοί αποβλέπουν στην ικανοποίηση συνταγματικώς θεμιτού σκοπού, αυτό πρέπει να προκύπτει ή να συνάγεται από την ίδια τη ρύθμιση, ερμηνευόμενη σύμφωνα με τους κανόνες της λογικής και τα διδάγματα της κοινής πείρας και σε συνδυασμό με τη λοιπή νομοθεσία που διέπει την άσκηση του συγκεκριμένου επαγγέλματος ή την επιχειρηματική εν γένει δραστηριότητα, ή από την εισηγητική έκθεση και τις προπαρασκευαστικές εργασίες για την ψήφιση του σχετικού νόμου, ο σκοπός που επιδιώκεται με τους περιορισμούς αυτούς (βλ. ενδεικτικά Ολ.ΣτΕ 201/2020). Περαιτέρω, κατά πάγια νομολογία η αρχή της ισότητας αποτελεί συνταγματικό κανόνα, που επιβάλλει την ομοιόμορφη μεταχείριση των προσώπων που τελούν υπό τις αυτές ή παρόμοιες συνθήκες. Ο κανόνας αυτός δεσμεύει τα συντεταγμένα όργανα της πολιτείας και, ειδικότερα, τόσο τον κοινό νομοθέτη, όσο και την κανονιστικώς δρώσα Διοίκηση. Η παραβίαση της συνταγματικής αυτής αρχής ελέγχεται από τα δικαστήρια, ώστε να διασφαλίζεται η πραγμάτωση του κράτους δικαίου και η ελεύθερη ανάπτυξη της προσωπικότητας καθενός με ίσους όρους (βλ. ενδεικτικά ΣτΕ 456/2020). Από όσα εκτέθηκαν η υπαγωγή των συνταξιούχων καθηγητών που νομίμως ασκούν άλλο ελεύθερο επάγγελμα, στο β' εδάφιο της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ν.4485/2017, με συνέπεια την ουσιαστική παρεμπόδισή τους κατά την άσκηση του δικαιώματός τους να συμμετέχουν σε ΠΜΣ, δε δικαιολογείται από διακρινόμενο λόγο δημοσίου συμφέροντος και μάλιστα αποχρώντα, πολύ δε περισσότερο, αφού η υπαγωγή αυτή δε συνεπάγεται διαφορετική φορολογική ή ασφαλιστική

μεταχείρισή τους. Επομένως, η, δια της γραμματικής ερμηνείας, υπαγωγή των συνταξιούχων καθηγητών στη διάταξη του εδαφίου β΄ της παραγράφου 4 του άρθρου 36 του ν.4485/2017, συγκρούεται με τις αρχές: α) της οικονομικής ελευθερίας, διότι στην πράξη αίρεται ή παρεμποδίζεται η άσκηση του σχετικού δικαιώματος, β) της αναλογικότητας, διότι αυτό συμβαίνει χωρίς διακρινόμενο αποχρώντα λόγο δημοσίου συμφέροντος και γ) της ισότητας, διότι η υπαγωγή αυτή οδηγεί σε δυσμενή μεταχείριση της κατηγορίας των συνταξιούχων καθηγητών, που ασκούν άλλο ελευθέριο επάγγελμα, έναντι της κατηγορίας εκείνων που δεν ασκούν. Επομένως ειδικά για την περίπτωση συμμετοχής ομότιμου καθηγητή, ο οποίος ασκεί άλλο ελευθέριο επάγγελμα, σε Πρόγραμμα Μεταπτυχιακών Σπουδών θα πρέπει να διερευνηθεί, αν είναι δυνατή η αμοιβή του με έκδοση παραστατικού παροχής υπηρεσιών με βάση άλλες διατάξεις.

16. Σε συνέχεια της σκέψης αυτής, αφού ο τρόπος αμοιβής των ομότιμων καθηγητών παρίσταται ασύνδετος προς την διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 36 ν. 4485/2017, αυτός ρυθμίζεται επαρκώς από τις διατάξεις του ν.4308/2014, περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

Ειδικότερα:

Με την διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 13 Κ.Φ.Δ. κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην Ελληνική νομοθεσία. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 2γ του άρθρου 1 ν. 4308/2014 στις οντότητες που εφαρμόζουν τον νόμο αυτό περιλαμβάνονται, μεταξύ άλλων, και οι ατομικές επιχειρήσεις. Οι οντότητες αυτές αφ' ενός υποχρεούνται στην τήρηση των προβλεπόμενων, για το μέγεθός τους, λογιστικών αρχείων αφετέρου υποχρεούνται στην έκδοση των προβλεπόμενων παραστατικών για τις συναλλαγές τους κατ' άρθρ. 8 παρ.5 του ίδιου νόμου, ήτοι την έκδοση τιμολογίου πώλησης/παροχής υπηρεσιών επί πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών. Περαιτέρω, ο Ε.Λ.Κ.Ε. του Πανεπιστημίου Πειραιώς, που υπάγεται ως οντότητα στα Ε.Λ.Π., όταν συναλλάσσεται ως λήπτης υπηρεσιών, με ομότιμους καθηγητές που διδάσκουν σε Π.Μ.Σ. και δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα, επομένως δεν υπάγονται στα Ε.Λ.Π., σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 39 παρ.1γ του ν.4308/2014, εκδίδει το σχετικό παραστατικό του άρθρου 8

παρ.10, για την τεκμηρίωση και αναγνώριση της συναλλαγής τους και για να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία. Το παραστατικό αυτό δύναται να είναι, ενδεικτικά, κάθε έγγραφη συμφωνία (συμφωνητικό), υπεύθυνη δήλωση, «τίτλος κτήσης», απόδειξη δαπάνης, αρκεί να περιλαμβάνει όλα τα προαπαιτούμενα στοιχεία, αντιστοιχεί δε στην απόδειξη δαπάνης υπό το προϊσχύσαν καθεστώς του Κ.Β.Σ. και στον «τίτλο κτήσης» του καθεστώτος του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ν.4093/2012).

Στην περίπτωση δε ομότιμου καθηγητή, ο οποίος συμμετέχει σε Προγράμματα Μεταπτυχιακών Σπουδών και παράλληλα ασκεί άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα (ελευθέριο επάγγελμα), αυτός υπόκειται στα Ε.Λ.Π. ως οντότητα της παρ. 2γ του άρθρου 1 ν. 4308/2014 (ατομική επιχείρηση) και, ανεξαρτήτως του ότι η συμμετοχή του σε Π.Μ.Σ. δεν συνιστά κατ' ιδίαν επιχειρηματική δραστηριότητα, θα εκδώσει για την λήψη της αμοιβής του, για την παροχή των υπηρεσιών του αυτών, παραστατικό παροχής υπηρεσιών, κατ' άρθρ. 8 παρ.5 του ιδίου νόμου.

Απάντηση:

17. Κατόπιν τούτων το ΝΣΚ γνωμοδοτεί ομόφωνα ότι, νόμιμο παραστατικό τίτλο για την αμοιβή συμμετοχής σε Προγράμματα Μεταπτυχιακών Σπουδών Α.Ε.Ι. ομότιμου καθηγητή, ο οποίος παράλληλα ασκεί άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα (ελευθέριο επάγγελμα), αποτελεί το εκδιδόμενο απ' αυτόν παραστατικό παροχής υπηρεσιών.-

Αθήνα, 28 Ιανουαρίου 2021

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Ο Προεδρεύων του Τμήματος
Σπυρίδων Α. Παπαγιαννόπουλος
Αντιπρόεδρος του Ν.Σ.Κ.

Οι Εισηγητές
Ξανθή Μπασάκου
Χρήστος Κοραντζάνης
Πάρεδροι Ν.Σ.Κ.