



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ
ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ
ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: Α΄**

Ταχ. Δ/ση : Καρ. Σερβίας 10

Τ.Κ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ

Πληροφορίες :

Τηλέφωνο : 210 3375315-7

FAX : 210 3375001

Αθήνα, 8 Αυγούστου 2015

Αρ. Πρωτ.: ΔΕΑΦ Α 1107028 ΕΞ 2015

ΠΡΟΣ: Όλες τις Δ.Ο.Υ.

**ΚΟΙΝ.: Υπουργείο Πολιτισμού Παιδείας
και Θρησκευμάτων
Αναπληρωτής Υπουργός Έρευνας
και Καινοτομίας
Ανδρέα Παπανδρέου 37
15180 ΜΑΡΟΥΣΙ**

ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις επί της ΠΟΛ.1047/12.2.2015.

**ΣΧΕΤ.: Το με Α.Π. 517/16.7.2015 έγγραφο του Αναπληρωτή Υπουργού
Έρευνας και Καινοτομίας του Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ.**

Σε συνέχεια του ανωτέρω σχετικού, αναφορικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Με τις διατάξεις της περ.β΄ παρ.2 άρθρου 12 του ν.4172/2013 ορίζεται, ότι για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε., εργασιακή σχέση υφίσταται όταν ένα φυσικό πρόσωπο παρέχει υπηρεσίες 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.

2. Με την ΠΟΛ.1047/12.2.2015, μεταξύ άλλων, έγινε δεκτό, ότι και τα εισοδήματα που αποκτούν φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές υποψήφιοι διδάκτορες κ.λπ. εξαιτίας της συμμετοχής τους σε ερευνητικά προγράμματα

εμπíπτουν στις διατάξεις της παρ.1 του παρόντος. Διευκρινίζεται, ότι οι περιπτώσεις αυτές αφορούν εισοδήματα που αποκτούν τα ανωτέρω πρόσωπα κατόπιν συμβάσεων έργου με εκπαιδευτικούς ή ερευνητικούς φορείς (ερευνητικά κέντρα εποπτευόμενα από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ., Πανεπιστήμια κ.λπ.) **και τα οποία δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.** Παρά το γεγονός ότι συνάπτονται συμβάσεις έργου μεταξύ των προσώπων αυτών και των ανωτέρω φορέων, η ένταξη της φορολόγησης των εισοδημάτων αυτών σαν εισοδήματα από μισθωτή εργασία, έγινε διότι οι περιπτώσεις αυτές προσιδιάζουν με εξαρτημένη εργασιακή σχέση (οι αντισυμβαλλόμενοι φορείς ελέγχουν τον τρόπο, το χρόνο και τον τόπο εκτέλεσης των παρεχόμενων υπηρεσιών από τα ανωτέρω πρόσωπα).

3. Με την ίδια ως άνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε, ότι στις διατάξεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 ν.4172/2013 **υπάγονται φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων από τις κείμενες διατάξεις** εφόσον βέβαια συγκεντρώνουν και τις λοιπές προϋποθέσεις που αναφέρονται στις ίδιες διατάξεις.

Βάσει των οριζόμενων από τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περ.στ' παρ.2 του ίδιου άρθρου και νόμου, με την παραπάνω εγκύκλιο διευκρινίστηκε επίσης, ότι στην περίπτωση που ο φορολογούμενος **αποκτά** εισόδημα από μισθωτή εργασία σύμφωνα με μία από τις περιπτώσεις α' έως ε' της παρ.2 του άρθρου 12 του ν.4172/2013 και **παράλληλα** αποκτά εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία συντρέχουν οι προϋποθέσεις που αναφέρονται στην περίπτωση στ' της παρ.2 του άρθρου 12 του ίδιου νόμου, φορολογείται για το μεν εισόδημα από μισθωτή εργασία των περ.α' έως ε' της παρ.2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 15 του ν.4172/2013, ενώ για το εισόδημα από την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας της περ.στ' της παρ.2 του άρθρου 12 με την κλίμακα της παρ.1 του άρθρου 29 του νόμου αυτού.

4. Από τα αναφερόμενα στο ανωτέρω σχετικό προκύπτει, ότι κατά το πρώτο διάστημα του 2014, μεταπτυχιακοί ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση εργασίας σε ερευνητικά προγράμματα των εποπτευόμενων από το Υ.ΠΟ.ΠΑΙ.Θ. ερευνητικών κέντρων. Στη συνέχεια, κατά το δεύτερο μισό του

ιδίου έτους, οι ανωτέρω ερευνητές απασχολήθηκαν με σύμβαση έργου στα ίδια ερευνητικά κέντρα με το ίδιο αντικείμενο και εργοδότη χωρίς να υπάρχει επικάλυψη των δύο χρονικών περιόδων απασχόλησής τους.

5. Από τα ανωτέρω συνάγεται, ότι οι υπόχρεοι για την υποβολή του σχετικού αρχείου βεβαιώσεων με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου (ΠΟΛ.1051/19.2.2015), αποστέλλουν τις αμοιβές των μεταπτυχιακών ερευνητών ως εξής:

i) για το πρώτο μισό του 2014 **ως εισόδημα από μισθωτή εργασία** με τον κωδικό 1 (τακτικές αποδοχές), καθόσον οι αμοιβές αυτές αποκτώνται στο πλαίσιο σύμβασης εργασίας,

ii) για το δεύτερο μισό του 2014 **ή ως εισόδημα από μισθωτή εργασία** με τον κωδικό 4 (αμοιβές ασκούμενων δικηγόρων, πρακτική άσκηση φοιτητών, συμμετοχή σε επιδοτούμενα σεμινάρια, περιστασιακά απασχολούμενοι κτλ.) εφόσον οι ανωτέρω ερευνητές δεν έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις **ή ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα** (είτε με τον κωδικό 1 βάσει του άρθρου 64 παρ.1 περ.δ' εδάφιο 1 του ν.4172/2013 είτε με τον κωδικό 10 για αμοιβή μικρότερη των 300 ευρώ) εφόσον οι ανωτέρω ερευνητές έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας και τηρούν βιβλία και στοιχεία σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις.

6. Τέλος, διευκρινίζονται και τα ακόλουθα:

A) στην περίπτωση που οι ανωτέρω ερευνητές έχουν κάνει έναρξη δραστηριότητας μετά τη λήξη της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(i) και εφόσον βέβαια τηρούνται και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ' της παρ.2 του άρθ.12 ν.4172/2013, τότε **δεν υπάρχει παράλληλη** απόκτηση εισοδήματος από μισθωτή εργασία και από επιχειρηματική δραστηριότητα και συνεπώς και το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές κατά το δεύτερο μισό του 2014 φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από μισθωτή εργασία της παρ.1 του άρθρου 15 του νόμου αυτού. Λόγω του ότι η εφαρμογή της ηλεκτρονικής υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2014 των εν λόγω προσώπων δεν μπορεί να διακρίνει την μη επικάλυψη των χρονικών διαστημάτων που αντίστοιχα αποκτήθηκαν τα παραπάνω εισοδήματα, στην περίπτωση αυτή οι εν λόγω φορολογούμενοι πρέπει να υποβάλλουν δήλωση με επιφύλαξη ούτως ώστε να διενεργηθεί

εκκαθάριση των δηλώσεων τους σύμφωνα με τα ανωτέρω από την αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Β) στην περίπτωση που υπάρχει έναρξη δραστηριότητας από τους ανωτέρω ερευνητές κατά τη διάρκεια της σύμβασης εργασίας της ως άνω περ.(i), τότε το εισόδημα που αποκτούν οι εν λόγω ερευνητές από επιχειρηματική δραστηριότητα της περ.(ii) φορολογείται με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ.1 του άρθρου 29 ανεξάρτητα από το αν τηρούνται ή όχι και οι υπόλοιπες προϋποθέσεις της περ.στ' παρ.2 άρθ. 12 ν.4172/2013, καθόσον στην περίπτωση αυτή έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στην παρ.3 του παρόντος.

Ακριβές Αντίγραφο
Ο Προϊστάμενος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοίκησης

Η Γεν. Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων
Αικ. Σαββαΐδου

ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού
2. Γραφείο κ. Αναπληρωτή Υπουργού
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Γ.Γ.Π.Σ.
5. Γραφεία κ.κ. Γεν. Δ/ντών
6. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
7. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (20 αντίγραφα)
8. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας
 - α) Γραφείο κ. Αναπληρωτή Δ/ντή
 - β) Τμήμα Α' (10 αντίγραφα)
 - γ) Τμήμα Β' (1 αντίγραφο)
9. Δ/ση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης Γ.Γ.Δ.Ε. (5 αντίγραφα)
10. Δ/ση Παροχής Φορολογικών Υπηρεσιών (5 αντίγραφα).