



Περιοδικό: ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ

Τεύχος: 134, Φεβρουάριος 2017

Έκδοση: ΝΟΜΙΚΗ ΒΙΒΛΙΟΘΗΚΗ

Ενότητα: ΑΡΘΡΑ - ΠΡΑΚΤΙΚΑ ΘΕΜΑΤΑ, σ. 105

Προηγούμενο: Β. Μιχελινάκης, Λογιστική επικαιρότητα... εν τάχει

Επόμενο: Β. Βύζας, Το άρθρο 38 του Ν 4174/2013 και η γενική ρήτρα κατά της φοροαποφυγής - Ερμηνεία και πλαίσιο εφαρμογής



Κ. Σαριδάκη, Οδηγός φορολογίας μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων - Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις (Μ.Κ.Ο.)

Οδηγός φορολογίας μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων

Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις (Μ.Κ.Ο.)

Κατερίνα Σαριδάκη

Λογίστρια Φοροτεχνικός

Ο ιδιαίτερος ρόλος των Μ.Κ.Ο. μέσα στην κοινωνία πολιτών και το νομικό πλαίσιο λειτουργίας τους, έχει ως αποτέλεσμα την προσαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας, σε όλα τα επιμέρους αντικείμενα που τις αφορούν. Ο Κ.Φ.Ε. εστιάζει στην απόδειξη της επιδίωξης του σκοπού τους, ενώ ο Κώδικας Φ.Π.Α στις απαλλαγές, με κύριο γνώμονα την αποφυγή στρέβλωσης του ανταγωνισμού και τον περιορισμό παραβατικής συμπεριφοράς.

Περιεχόμενα

Α. Εισαγωγή

Β. Νομικό πλαίσιο - Αστικός Κώδικας

Γ. Βασικά χαρακτηριστικά των Ν.Π.Ι.Δ.

Δ. Ε.Λ.Π. - Λογιστικό Σύστημα Ν.Π.Ι.Δ

Ένταξη σε κατηγορία οντοτήτων βάσει ΕΛΠ

Ε. Διάφορα οργανωτικά θέματα

ΣΤ. Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικών

Ζ. Εισοδήματα από μερίσματα - τόκους - δικαιώματα - ακίνητη περιουσία για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικά

Η. Θέματα ΕΝ.Φ.Ι.Α Νομικών Προσώπων μη κερδοσκοπικών

Θ. Θέματα ΦΠΑ

Ι. Δωρεές προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού

Κ. Συμπέρασμα

Α. Εισαγωγή

Σε μία κοινωνία πάντα υπάρχει η ανάγκη οργάνωσης των πολιτών σε ανεξάρτητες από το κράτος ομάδες, ώστε με την συλλογική δράση να εξυπηρετούνται διάφοροι μη κερδοσκοπικοί σκοποί, γενικού κοινωνικού συμφέροντος. Το δικαίωμα του συνεταιρίζεσθαι είναι ένα συνταγματικά κατοχυρωμένο δικαίωμα και εκφράζεται μέσω διαφόρων τύπων κοινωνικών οργανώσεων, που καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων σε πεδία που η αγορά και το κράτος υπολειπονται, ή δεν δραστηριοποιούνται καθόλου. Από αυτές τις ΟΚΠ (Οργανώσεις Κοινωνίας Πολιτών), κάποιες δεν επιθυμούν να αποκτήσουν νομική υπόσταση και δραστηριοποιούνται σαν άτυπες ομάδες ενεργών πολιτών, που δρουν με αυτόνομους κανόνες, βασισμένους στην ελεύθερη βούληση και την δημοκρατία ώστε να επιτύχουν τον κοινωφελή σκοπό τους.

Παρατηρούμε όμως ότι οι περισσότερες συνήθως έχουν ικανή δράση, και υποχρεωτικά λόγω της φύσεως των συναλλαγών τους προχωρούν στην απόκτηση νομικής υπόστασης. Τα τελευταία χρόνια στην χώρα μας και ιδιαίτερα λόγω της οικονομικής κρίσης, που μεγάλωσε τις ανάγκες για εθελοντική εργασία και κοινωνική προσφορά, υπάρχει μία ραγδαία αύξηση των μη κυβερνητικών οργανώσεων και έχει επικρατήσει να χρησιμοποιείται ο όρος Μ.Κ.Ο για κάθε οργάνωση που δεν ανήκει στο κράτος.

Στο Ελληνικό Δίκαιο δεν περιλαμβάνεται ορισμός της έννοιας του όρου ΜΚΟ (Μη Κυβερνητική Οργάνωση). Είναι μετάφραση του Αγγλικού NGO (Non Governmental Organization), όπως αναφέρεται στο άρθρο 71 του Καταστατικού Χάρτη των Ηνωμένων Εθνών, όπου πρωτοεμφανίζεται ο όρος. Στην ελληνική νομοθεσία ως όρο, τον συναντάμε για πρώτη φορά το 1998, στον νόμο για την ανάπτυξη του Εθνικού Συστήματος Κοινωνικής Φροντίδας (Ν 2646/1998 ). Στην πράξη και συμπερασματικά από τον αυτοχαρακτηρισμό αυτών των οργανώσεων ως μη κυβερνητικών και μη κερδοσκοπικών, καθώς επίσης και από την συνήθη δράση τους, μπορούμε να συνοψίσουμε ως βασικά γνωρίσματά τους, τον εθελοντικό, μη κρατικό, και μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα τους με κοινωφελείς σκοπούς γενικότερου κοινωνικού συμφέροντος.

Στην Ελλάδα όταν λαμβάνουν νομική μορφή, λειτουργούν ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Οι Μ.Κ.Ο όπως συνήθίζεται να αναφέρονται εν συντομία, είναι Ν.Π.Ι.Δ που ιδρύονται και λειτουργούν κατά τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου και τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα.

Β. Νομικό πλαίσιο - Αστικός Κώδικας

Τα Ν.Π.Ι.Δ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σύμφωνα με τον Αστικό Κώδικα είναι:

- Σωματείο
- Ίδρυμα - Κοινωφελές Ίδρυμα
- Επιτροπή Εράνου ή Εράνων
- Αστική Εταιρεία μη κερδοσκοπική

Σωματείο (ΑΚ 78-107)

Το Σωματείο είναι μία ένωση προσώπων, που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό, αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο (σωματείων) που τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του. Για να συσταθεί σωματείο χρειάζονται είκοσι τουλάχιστον πρόσωπα. Η συνέλευση των μελών αποτελεί το ανώτατο όργανο του σωματείου, και αποφασίζει για κάθε υπόθεσή του που δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα άλλου οργάνου. Η συνέλευση, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά, ιδίως εκλέγει τα πρόσωπα της διοίκησης, αποφασίζει για την είσοδο ή την αποβολή μελών, εγκρίνει τον ισολογισμό, αποφασίζει για τη μεταβολή του σκοπού του σωματείου, για την τροποποίηση του καταστατικού και για τη διάλυση του σωματείου. Η διοίκηση, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά, αποτελείται από μέλη του σωματείου τα οποία έχουν ίσα δικαιώματα. Η περιουσία σωματείου που διαλύθηκε δεν διανέμεται ποτέ στα μέλη του.

Ίδρυμα (ΑΚ 108-121)

Ίδρυμα είναι μία περιουσία η οποία εξυπηρετεί ορισμένο σκοπό και ορίζεται με ιδρυτική πράξη. Το ίδρυμα αποκτά προσωπικότητα με διάταγμα που εγκρίνει την σύστασή του. Στην ιδρυτική πράξη πρέπει να καθορίζεται ο σκοπός του ιδρύματος, που αφιερώνεται η περιουσία και ο οργανισμός του. Από την σύσταση του ιδρύματος, ο ιδρυτής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει σε αυτό την περιουσία που έταξε. Το ίδρυμα παύει να υπάρχει στις περιπτώσεις που ορίζει η ιδρυτική πράξη ή ο οργανισμός του. Διαλύεται αν ο σκοπός του εκπληρώθηκε ή έγινε απραγματοποίητος, αν έχει παρεκκλίνει από τον σκοπό του ή αν σκοπός ή η λειτουργία του έγινε παράνομος ή ανήθικος ή αντίθετος προς την δημόσια τάξη.

Κοινωφελές Ίδρυμα (Ν 4182/2013 )

Στην Ελλάδα η πλειοψηφία των ιδρυμάτων που συστήνονται και λειτουργούν είναι κοινωφελούς σκοπού. Αυτά διέπονται από τις διατάξεις του Ν 4182/2013  όπως αντικατέστησε τον Ν 2039/1939 . Κοινωφελής σκοπός βάσει του άρθρου 1 του Ν 4182/2013  είναι κάθε εθνικός, θρησκευτικός, φιλανθρωπικός, εκπαιδευτικός, πολιτιστικός και γενικά επωφελής για την κοινωνία, εν όλω ή εν μέρει σκοπός.

Το Σύνταγμα στο άρθρο 109 προστατεύει τα κοινωφελή ιδρύματα, απαγορεύοντας την μεταβολή του περιεχομένου ή των όρων διαθήκης υπέρ του Δημοσίου ή υπέρ κοινωφελούς σκοπού.

Επιτροπή Εράνου (ΑΚ 122-126)

Είναι μία ένωση τουλάχιστον πέντε μελών, που έχουν σκοπό να συγκεντρώσουν χρήματα ή άλλα αντικείμενα, με εράνους, γιορτές ή άλλα παρόμοια μέσα, για την εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, δημόσιου ή κοινωφελούς. Αποκτούν νομική προσωπικότητα με διάταγμα το οποίο περιέχει τον οργανισμό και τα μέλη της επιτροπής, καθορίζει το έργο και την έδρα της καθώς και το χρονικό διάστημα περαίωσης του έργου. Το διάστημα αυτό μπορεί να παραταθεί.

Η επιτροπή εράνου παύει να υπάρχει, μόλις περάσει ο χρόνος που είχε ταχθεί ή περατωθεί το έργο της.

Αν ο οργανισμός προβλέπει ότι, η περιουσία που έχει συγκεντρωθεί από την επιτροπή, θα χρησιμοποιηθεί για ορισμένο διαρκή σκοπό, για την περαιτέρω εκπλήρωσή του πρέπει να συσταθεί ίδρυμα, και να εφαρμόζονται οι διατάξεις για το ίδρυμα.

Αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία (ΑΚ 741-784)

Η εταιρεία του Αστικού κώδικα βάσει άρθρου 741, είναι η σύμβαση δύο ή περισσότερων μελών, τα οποία έχουν αμοιβαίως υποχρέωση, να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό. Η εταιρεία αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες.

Η Αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία (ΑΜΚΕ) είναι λοιπόν εταιρεία οικονομικού σκοπού, με μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα δηλαδή απαγορεύεται η διανομή κερδών στους εταίρους.

Γ. Βασικά χαρακτηριστικά των Ν.Π.Ι.Δ.

Πριν αναλύσουμε τα θέματα του λογιστικού συστήματος, της φορολογίας και των λοιπών θεμάτων των μη κερδοσκοπικών προσώπων και οντοτήτων, τονίζουμε κάποια βασικά χαρακτηριστικά που θα τα συναντήσουμε παρακάτω για την καλύτερη κατανόησή τους.

- 1) Το σωματεία, τα ιδρύματα, οι επιτροπές εράνων πρέπει να έχουν μη κερδοσκοπικό σκοπό. Απαγορεύεται η επιδίωξη κέρδους προς όφελος είτε του νομικού προσώπου, είτε των μελών τους.
- 2) Ενδεικτικά ο σκοπός τους δύναται να είναι μορφωτικός, ψυχαγωγικός, φιλανθρωπικός, κοινωνικός, θρησκευτικός, πολιτικός, αθλητικός, πολιτιστικός κ.λπ. και να μην αντίκειται στον νόμο ή στα χρηστά ήθη.
- 3) Ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, ανεξάρτητα από τον χαρακτηρισμό που του έχουν δώσει οι ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό, κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ, γιατί εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά.
- 4) Απαγορεύεται η διανομή ωφελημάτων (οποιασδήποτε μορφής) στα μέλη τους.
- 5) Είναι πάρα πολύ σημαντικό να αναφέρεται όσο πιο λεπτομερώς γίνεται ο σκοπός τους στο καταστατικό, διότι η βασική προϋπόθεση φορολογικής απαλλαγής βάσει του φορολογικού νόμου είναι ότι τα εισοδήματα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του σκοπού αυτών, και όχι απλώς να διατίθενται για την εκπλήρωση του σκοπού τους[1].
- 6) Για τις αστικές εταιρείες μη κερδοσκοπικές, επιτρέπεται η επιδίωξη του κέρδους, δηλαδή είναι συμβατό με τον οικονομικό σκοπό τους βάσει άρθρου 784 ΑΚ, αλλά απαγορεύεται η διανομή των κερδών στα μέλη τους. Αυτή είναι η βασική διαφοροποίηση της αστικής εταιρείας μη κερδοσκοπικής, σε σχέση με τα λοιπά Ν.Π.Ι.Δ μη κερδοσκοπικά όσον αφορά τον σκοπό.
- 7) Οι αστικές εταιρείες δεν έχουν εμπορικό χαρακτήρα, αλλά επιδιώκουν επιστημονικούς ή γενικότερα πολιτιστικούς σκοπούς. Γίνεται δεκτό τόσο από την θεωρία όσο και από την νομολογία, ότι μη κερδοσκοπική δράση οικονομικού σκοπού αστικής εταιρείας, θεωρείται η συνισταμένη σε εννόμους σχέσεις οικονομικού περιεχομένου, ως π.χ. η άσκηση φιλανθρωπίας, παροχή υποτροφιών και οικονομικών βοηθημάτων σε απόρους, αλλά και ιδεολογικούς ή ευρύτερα πολιτιστικούς σκοπούς, με οικονομική διαχείριση ή οικονομικές ευθύνες. Πάντως στο πλαίσιο του καταστατικού, ενδεχόμενη οικονομική δράση αστικής εταιρείας, αναγκαία προς αντιμετώπιση των σχετικών κοινωφελών δραστηριοτήτων της, δεν δύναται να θεωρηθεί ότι κλονίζει την αποκλειστικότητα του επιδιωκόμενου σκοπού, εφόσον βεβαίως δεν άγει σε κερδοσκοπία και τα τυχόν πραγματοποιηθέντα από την συναφή δραστηριότητα έσοδα, θα διατίθενται για την προώθηση των σκοπών αυτής (πρβλ. ΣτΕ 3139, 3140, 3141/1971, ΓνωμΝΣΚ Ολ 196/1974 , 241/1976).
- 8) Για να θεωρηθεί ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικό, απαιτείται κατ' αρχήν, να μην έχει κατά το καταστατικό του ως σκοπό αυτού την απόκτηση κερδών, εάν δε λειτουργεί πράγματι υπό όρους διαφόρων των οριζόμενων στο καταστατικό, απαιτείται επίσης να μην έχει ούτε κατά τους όρους αυτούς, ως σκοπό την απόκτηση κέρδους. Συντρεχουσών των ανωτέρω προϋποθέσεων, το νομικό πρόσωπο διατηρεί το χαρακτήρα του, ως μη κερδοσκοπικού, και αν από την δραστηριότητα του αποκομίζει έσοδα προς κάλυψη των δαπανών του και προκύπτει ενδεχομένως περίσσειμα (κέρδος), αυτό πρέπει να διατίθεται αποδεδειγμένα προς περαιτέρω ανάπτυξη της δραστηριότητας του και προώθηση του σκοπού του (ΣτΕ 1569/69 , 249/75, 3139/71, 3132/81 κ.α).

Δ. Ε.Λ.Π. - Λογιστικό Σύστημα Ν.Π.Ι.Δ

Ένταξη σε κατηγορία οντοτήτων βάσει ΕΛΠ

Ο Ν 4308/2014  βάσει του οποίου εφαρμόζονται τα Ε.Λ.Π (Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα), το νέο λογιστικό σύστημα των οντοτήτων και της ερμηνευτικής Πολ. 1003/2014 για τα Ν.Π.Ι.Δ ισχύουν τα εξής:

- 1) Η αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού σκοπού, η οποία βάσει ΑΚ θεωρείται εταιρεία οικονομικού σκοπού, εντάσσεται στην περίπτωση της παρ. 2γ του άρθρου 2 της Πολ. 1003/2014 και με βάσει το άρθρο 3 παρ. 12 τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα.
- 2) Τα λοιπά Ν.Π.Ι.Δ μη κερδοσκοπικά (Σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) μόνο εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, υποχρεούνται να εφαρμόζουν απλογραφικό λογιστικό σύστημα των πολύ μικρών οντοτήτων της παρ. 2γ του άρθρου 1 του Ν 4308/2014 .
- 3) Μη Κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στον Δημόσιο Τομέα. Ειδικά οι μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο Τομέα, ή ελέγχονται από το δημόσιο, ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν 4270/2014 , χρησιμοποιούν το οικείο σχέδιο λογαριασμών που προβλέπεται από το κλαδικό λογιστικό τους σχέδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 156 του ως άνω νόμου (δημόσιο λογιστικό). Όταν δεν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 για λογιστικούς σκοπούς, εντάσσονται στις «μεγάλες» οντότητες με την προϋπόθεση ότι δεν εμπίπτουν στις κατηγορίες οντοτήτων της παραγράφου 2α, 2β ή 2γ του άρθρου 1 του Ν 4308/2014 . Όταν εμπίπτουν στην παράγραφο 2α, 2β ή 2γ του άρθρου 1 ως άνω ακολουθούν τα κριτήρια αυτών των οντοτήτων.

Τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα όπως ήδη αναφέραμε εντάσσονται στην παρ. 2γ του άρθρου 1 (ΕΛΠ). Έτσι ένα σωματείο για παράδειγμα το οποίο τελεί υπό την εποπτεία του δημοσίου τομέα, αλλά δεν υποχρεούται στην εφαρμογή του άρθρου 156 του Ν 4270/2014 , δεν θα ενταχθεί στις μεγάλες οντότητες καθώς ως εντασσόμενο στην παρ. 2γ του άρθρου 1 θα κριθεί η ένταξή του σε κατηγορία μεγέθους με βάση τα κριτήρια που ισχύουν γενικά.

Τα κριτήρια αυτά, για τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα και οντότητες εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αφορούν αποκλειστικά τον κύκλο εργασιών τους. Εφόσον υπερβούν το όριο των 1.500.000 ευρώ για δύο συνεχόμενες χρήσεις εντάσσονται στις μικρές επιχειρήσεις και υποχρεούνται στην τήρηση διπλογραφικών βιβλίων. Εφόσον δεν υπερβούν για δύο διαδοχικές χρήσεις το όριο αυτό, τηρούν απλογραφικά βιβλία πάντα με την προϋπόθεση της απόκτησης εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ε. Διάφορα οργανωτικά θέματα

Γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού ανάλογα τον σκοπό τους εντάσσονται σε διάφορους νόμους βάσει των οποίων προβλέπονται πρόσθετες διατυπώσεις, όπως:

1. Για τα αθλητικά σωματεία η γνωμοδότηση της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού.
2. Για τους κυνηγετικούς συλλόγους απαιτείται η προηγούμενη αναγνώρισή τους από το Υπουργείο Γεωργίας (Αγροτικής Ανάπτυξης).

3. Για τα φιλανθρωπικά σωματεία προβλέπεται βάσει του άρθρου 18 ΝΔ 1111/1972 ειδική διαδικασία αναγνώρισης.

Τηρούν υποχρεωτικά βιβλία βάσει των ειδικών νόμων που τα διέπουν και πρέπει να μελετώνται ανά περίπτωση οι νόμοι που τα αφορούν.

Ενδεικτικά τηρούνται τα παρακάτω βιβλία τα οποία θεωρούνται από τις αρμόδιες υπηρεσίες.

1. Μητρώου Μελών
2. Πρακτικών Συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων
3. Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου
4. Βιβλίο Ταμείου
5. Περιουσιακών Στοιχείων
6. Πρωτοκόλλου εισερχόμενων και εξερχόμενων εγγράφων
7. Μπλοκ εισπράξεων.

Τα αθλητικά σωματεία τηρούν βιβλία βάσει του άρθρου 6 του Ν 2725/1999 περί ερασιτεχνικού και επαγγελματικού αθλητισμού.

Τα πολιτιστικά σωματεία, τηρούν βιβλία βάσει των ΝΔ 42/1974 και του άρθρου 3 του Ν 6253/1934  και θεωρούνται στο τμήμα κοινωνικής αλληλεγγύης της διεύθυνσης δημόσιας υγείας και κοινωνικής μέριμνας της περιοχής τους.

Τα επαγγελματικά σωματεία, τηρούν βιβλία βάσει του Ν 1712/1987  και θεωρούνται από τον γραμματέα του πρωτοδικείου της έδρας τους.

Περισσότερα σωματεία είναι δυνατόν να συνδέονται μεταξύ τους σε ένωση σωματείων. Οι ενώσεις διακρίνονται σε πρωτοβάθμιες και δευτεροβάθμιες.

ΣΤ. Φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικών

Οι αστικές εταιρείες μη κερδοσκοπικές, λόγω του διαφορετικού ρόλου τους, έχουν μεγάλες διαφορές στην φορολογική τους αντιμετώπιση σε σχέση με τα λοιπά Ν.Π. μη κερδοσκοπικά και γι' αυτό αναφερόμαστε ξεχωριστά για την καλύτερη κατανόηση.

1) Αστικές εταιρείες μη κερδοσκοπικές

Υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (περ. ε' του άρθρου 45 Ν 4172/2013 , ερμηνευτική Πολ. 1044/2015).

Αποτελούν υποκείμενα του φόρου και υπάγονται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στην Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή.

Ως ακαθάριστο εισόδημά τους, υποκείμενο σε φόρο, θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από επιχειρηματική δραστηριότητα (πχ τέλεση δημοσίων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κ.λπ.).

Με την Πολ. 1059/2015 διευκρινίστηκε ότι και για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες,

ο οι συνδρομές - εισφορές και εγγραφές των μελών.

ο οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές

δεν χαρακτηρίζονται ως εισόδημα επειδή αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή στερούνται των εννοιολογικών γνωρισμάτων του εισοδήματος και δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθαρίστων εσόδων για να φορολογηθούν.

Κάτι πολύ σημαντικό επίσης είναι, ότι τα ποσά των χορηγιών που παρέχονται για την τέλεση δραστηριοτήτων που εκτελούνται από τα πρόσωπα αυτά, απλώς μειώνουν το κόστος αυτών των δραστηριοτήτων.

Όσον αφορά τις κρατικές επιχορηγήσεις - επιδοτήσεις προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα τους και τα αντίστοιχα καθαρά κέρδη που φορολογούνται. Αντιμετωπίζονται ακριβώς με τον ίδιο τρόπο με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις κερδοσκοπικού σκοπού και δεν χαίρουν κάποιας ιδιαίτερης φορολογικής μεταχείρισης.

Ισχύει βεβαίως και για τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες αυτό όπως έχει γίνει πάγια δεκτό από τη Διοίκηση και σύμφωνα με τους εκάστοτε νόμους περί ιδιωτικών επενδύσεων, ότι τα εισπραττόμενα ποσά των επιχορηγήσεων για αγορά παγίων, δεν θεωρούνται προσθετικά στοιχεία των ακαθαρίστων εσόδων, δηλαδή δεν προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο των πραγματοποιηθεισών νέων επενδύσεων.

Περατέως, οι αποσβέσεις υπολογίζονται στην αξία κτήσης των παγίων, αφού αφαιρεθούν τα ποσά των επιχορηγήσεων (σχετική η 1040321/10238/Β0012/ Πολ. 1093/5.5.1992 εγκύκλιος που έδινε οδηγίες εφαρμογής του Ν 1892/1990 ).

Επίσης, σύμφωνα με την Πολ. 1059/18.03.2015, διευκρινίζεται ότι όσον αφορά στις επιχορηγήσεις που εισπράττονται στο πλαίσιο αναπτυξιακών νόμων (π.χ. Ν 1892/1990, Ν 3299/2004 ) , συνεχίζουν να ισχύουν όσα ειδικότερα ορίζονται στις σχετικές διατάξεις, καθώς και τις οδηγίες που έχουν δοθεί για την εφαρμογή τους, ενώ για τις επιχορηγήσεις που καταβάλλονται για την κάλυψη συγκεκριμένων δαπανών, αυτές δεν προσαυξάνουν τα έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αλλά αποτελούν μειωτικό στοιχείο του κόστους της δαπάνης που επιχορηγήθηκε (π.χ. οι επιχορηγήσεις από τον ΟΑΕΔ για την καταπολέμηση της ανεργίας αποτελούν μειωτικό στοιχείο της δαπάνης για αμοιβές προσωπικού).

Παράδειγμα

Αστική εταιρεία μη κερδοσκοπική πολιτιστικού σκοπού κατά το φορολογικό έτος 2016 διοργανώνει τρεις πολιτιστικές εκδηλώσεις, (μία συναυλία, μία θεατρική παράσταση και μία έκθεση ζωγραφικής). Τα έσοδα από αυτές τις εκδηλώσεις ήταν 28.000 ευρώ, τα έξοδα για την πραγματοποίηση των εκδηλώσεων ήταν 17.000 ευρώ και τα λοιπά λειτουργικά έξοδα στην χρήση 4.500 ευρώ. Για τις εκδηλώσεις έλαβε χορηγίες συνολικού ποσού 2.000 ευρώ και κρατική επιχορήγηση (που δεν συνδέεται με αγορά παγίου ή με συγκεκριμένη δαπάνη) 1.500 ευρώ. Έχει και έσοδα από τόκους καταθέσεων 500 ευρώ. Οι συνδρομές των μελών για το 2016 είναι 1.000 ευρώ.

Υπολογισμός εσόδων	
I. Φορολογητέα έσοδα	
Έσοδα εκδηλώσεων.....	28.000,00
Κρατική επιχορήγηση.....	1.500,00
Έσοδα τόκων	500,00
Σύνολο φορολογητέων εσόδων	30.000,00
II. Αφορολόγητα έσοδα	
Συνδρομές μελών	1.000,00
Χορηγίες εκδηλώσεων.....	2.000,00
Σύνολο αφορολόγητων εσόδων.....	3.000,00
III. Υπολογισμός εξόδων	
Λειτουργικά έξοδα	4.500,00
Έξοδα εκδηλώσεων.....	17.000,00
Σύνολο εξόδων χρήσης.....	21.500,00
Μείωση κόστους εκδηλώσεων λόγω χορηγιών	-2.000,00
Σύνολο εκπεστέων εξόδων χρήσης	19.500,00

Ένα θέμα που θέλει προσοχή είναι ότι από την στιγμή που ο σκοπός των αστικών εταιριών είναι μη κερδοσκοπικός, απαγορεύεται στα μέλη να λαμβάνουν ωφελήματα οποιασδήποτε μορφής.(μισθούς εξαρτημένης εργασίας, αμοιβή βάση σύμβασης, με τιμολόγια κ.λπ.).

Το ως άνω, είναι από τις συνηθέστερες εκτροπές τέτοιων τύπων εταιριών και είναι αυτονόητο ότι εκτός από το γεγονός ότι σε περίπτωση ελέγχου ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. βασιζόμενος στα πραγματικά περιστατικά θα αμφισβητήσει τον μη κερδοσκοπικό σκοπό με συνέπειες σοβαρές για την εταιρεία αλλά και ότι αυτά τα ωφελήματα προς τα μέλη δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

Παραδείγματα εκτροπής

- Συστήνεται αστική εταιρεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αλλά προβλέπεται στο καταστατικό μηχανισμός διανομής της ωφέλειας στα μέλη, εκ του γεγονότος ότι συμβάλλονται αυτά με το νομικό πρόσωπο, με συμβάσεις έργου ή συμβάσεις εξαρτημένης εργασίας. Επίσης η ωφέλεια διανέμεται στα μέλη με την μορφή εκτάκτου βοηθήματος ή χορήγησης βραβείων.

-Κατατίθεται καταστατικό σύστασης αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας για να αποκτήσει νομικής προσωπικότητας, ενώ ο επιδιωκόμενος σκοπός είναι εμπορικός, π.χ. σύσταση Αστικής μη Κερδοσκοπικής Εταιρείας από πέντε καλλιτέχνες με σκοπό την οργάνωση συναυλιών. Στην πραγματικότητα πρόκειται για εμπορική εταιρεία που επιδιώκει το κέρδος και τη διανομή αυτού στα μέλη.

2) Λοιπά Ν.Π.Ι.Δ (Σωματεία, ενώσεις προσώπων, ιδρύματα, κ.λπ.) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. (περίπτωση γ του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε Ν 4172/2013).

Με την ερμηνευτική Πολ. 1044/2015 η Φορολογική Διοίκηση η οποία στηρίχτηκε σε παλαιότερες διατάξεις ή νομολογιακές λύσεις έδωσε τις οδηγίες για την ορθή εφαρμογή του άρθρου 45 του Κ.Φ.Ε Ν 4172/2013.

Σύμφωνα με την εγκύκλιο Πολ. 1044/2015 περ. δ (ii) δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα:

- ο Έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους.
- ο Εισφορές - Συνδρομές και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους.
- ο Έσοδα από εράνους.
- ο Κρατικές επιχορηγήσεις.
- ο Χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων.
- ο Δωρεές τρίτων.
- ο Έσοδα από λαχείοφόρους κληρώσεις.
- ο Έσοδα από διαφημίσεις που καταχωρίζονται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται αποκλειστικά στα μέλη τους δωρεάν.
- ο Έσοδα από την διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών.
- ο Έσοδα από διδασκτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), με κύριο σκοπό την παροχή εκπαίδευσης. Τα ανωτέρω, δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, καθόσον πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού τους (Πολ. 1123/2015).

Παραδείγματα εσόδων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους

1. Ο μη κερδοσκοπικός σύλλογος «Χ» έχει ως σκοπό τη διατήρηση της πολιτιστικής κληρονομιάς των κατοίκων της Αθήνας, από περιοχή της Ελληνικής επαρχίας. Για τον λόγο αυτό πραγματοποιεί μουσικοχορευτική εκδήλωση με παραδοσιακούς χορούς και τραγούδια του τόπου του. Τα έσοδα από την εκδήλωση δεν θα πρέπει να θεωρηθούν φορολογητέο εισόδημα, καθώς πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του.

2. Επαγγελματικό σωματείο εκδίδει μηνιαίο περιοδικό το οποίο διανέμεται δωρεάν στα μέλη του, για την ενημέρωσή τους. Στο περιοδικό γίνονται και διαφημιστικές καταχωρήσεις, προκειμένου να καλυφθεί μέρος του κόστους εκτύπωσης. Τα έσοδα δεν θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα.

3. Ιερά μονή εκδίδει βιβλιαράκι με προσευχές και διδαχές Αγίων,

το οποίο πωλεί σε επισκέπτες της μονής που επιθυμούν να αγοράσουν. Τα έσοδα από τις πωλήσεις αυτές δεν θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα.

4. Λογιστικός σύλλογος που στους σκοπούς του έχει και την επιμόρφωση των λογιστών μελών του ή μη, διενεργεί φορολογικά σεμινάρια. Τα έσοδα από τα σεμινάρια δεν θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα.

Αντιθέτως αποτελούν φορολογητέο εισόδημα:

ο Το εισόδημα που αποκτούν από δραστηριότητα που δεν συμπεριλαμβάνεται στους σκοπούς τους βάσει του καταστατικού, έστω και αν αυτό διατίθεται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους.

Παραδείγματα εσόδων που δεν πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους

1. Σωματείο επαγγελματικό διοργανώνει μαθήματα χορού για τα μέλη έναντι αμοιβής. Τα έσοδα από τα μαθήματα φορολογούνται κανονικά διότι δεν αφορούν τους σκοπούς του καταστατικού έστω και αν διατίθενται για τους σκοπούς αυτούς.

2. Φιλοζωικός σύλλογος με σκοπό την προστασία των ζώων διοργανώνει μία μουσική βραδιά για τα μέλη. Τα έσοδα από την εκδήλωση θεωρούνται εισόδημα διότι δεν πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του σκοπού.

3. Ίδρυμα πολιτιστικό που εκθέτει πίνακες ζωγραφικής με εισιτήριο εισόδου έχει αίθουσα αναψυχής για τους επισκέπτες και λειτουργεί καφετέρια. Τα έσοδα από την καφετέρια φορολογούνται κανονικά διότι δεν πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του σκοπού έστω και αν διατίθενται για τους σκοπούς αυτούς.

4. Φιλανθρωπικό ίδρυμα με σκοπό τη μέριμνα και εκπαίδευση παιδιών με γνωσιακές, νοητικές και αναπτυξιακές δυσκολίες, το οποίο λειτουργεί παράλληλα και έναν παιδικό σταθμό για παιδιά χωρίς τις παραπάνω δυσκολίες εισπράττοντας δίδακτρα από τη λειτουργία του, φορολογείται κανονικά για τα εισοδήματα του παιδικού σταθμού, διότι δεν αφορούν εισόδημα που προκύπτει κατά τη επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού.

5. Εκκλησιαστικό ίδρυμα με σκοπό την παροχή έμπρακτης αρωγής και συμπαράστασης σε παιδιά και νέους και καθοδήγησης αυτών στο πλαίσιο της ελληνορθόδοξης παράδοσης και πολιτισμού, έχει ιδρύσει και λειτουργεί ιδιωτικό δημοτικό σχολείο. Τα έσοδα από την δίδακτρα των μαθητών του δημοτικού σχολείου φορολογούνται κανονικά διότι δεν αφορούν εισόδημα που προκύπτει κατά τη επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού αλλά μία παρεμπιπτούσα δραστηριότητα που έχει αναπτύξει το ίδρυμα.

ο Το εισόδημα που προέρχεται από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

ο Συνδρομές από τρίτους-μη μέλη.

ο Τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους-μη μέλη.

ο Τα έσοδα των διαφημίσεων που καταχωρίζονται σε αυτά.

ο Τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων.

ο Τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ.

ο Τα έσοδα από την πώληση εικόνων.

ο Τα έσοδα από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις ιερές μονές κ.λπ.

Παραδείγματα

1. Σύλλογος διαθέτει καταθετικό λογαριασμό από τον οποίο αποκτά τόκους. Οι τόκοι αυτοί θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα.

2. Πολιτιστικό σωματείο διαθέτει ακίνητο, το οποίο αποφασίζει να εκμισθώσει προκειμένου να καλύψει μέρος των λειτουργικών του εξόδων. Τα έσοδα που αποκτά από τα ενοίκια θεωρούνται φορολογητέο εισόδημα.

3. Ιερά μονή αποφασίζει προκειμένου να καλύψει μέρος των εξόδων της, να φιλοξενεί επισκέπτες στους ξενώνες της έναντι αντιτίμου. Τα έσοδα αυτά αποτελούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται κανονικά.

Γενικά απαιτείται ιδιαίτερη προσοχή και μελέτη της φορολογικής νομοθεσίας πριν η διοίκηση του νομικού προσώπου θεωρήσει ότι κάποια έσοδα σκοπού δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα και τα αντιμετωπίσει ως αφορολόγητα.

Ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ είναι αρμόδιος να κρίνει κατά πόσο οποιαδήποτε μορφή εσόδου σχετίζεται με την εκπλήρωση του σκοπού του μη κερδοσκοπικού προσώπου ή όχι. Και αν κρίνει διαφορετικά προχωρά σε έκδοση, κατόπιν ελέγχου, πράξης διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.

Το μη κερδοσκοπικό πρόσωπο αν θεωρήσει ότι αδικείται από την απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ έχει δικαίωμα να προβεί σε όλες τις προβλεπόμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ενέργειες, να κάνει ενδικοφανή προσφυγή και προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια σε περίπτωση μη δικαίωσης.

Παραδείγματα εκτροπής

1. Σωματεία πολιτιστικά μετατρέπονται σε καφέ μπαρ, καφετέριες, αίθουσες παιχνιδιών, κ.λπ.

2. Σωματεία με εγκαταστάσεις για την ανάπτυξη του αθλητισμού μετατρέπονται σε γυμναστήρια, αίθουσες αθλητισμού, αίθουσες σκοποβολής και εμπορίας ειδών, όπως ενδυμάτων, ειδών διατροφής κ.λπ.

3. Φιλοζωικά σωματεία εκτρέπονται σε κτηνιατρεία με σχετική παροχή υπηρεσιών και είσπραξη αμοιβής.

Ζ. Εισοδήματα από μερίσματα - τόκοι - δικαιώματα - ακίνητη περιουσία για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικά

Η παρακάτω ανάλυση των εισοδημάτων καθώς και ο τρόπος του χειρισμού τους φορολογικά είναι ο ίδιος για όλα τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού. (Αστικές εταιρείες, Σωματεία, ιδρύματα κ.λπ.)

1. Μερίσματα

Ο όρος «μερίσματα» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από μετοχές, ιδρυτικούς τίτλους, ή άλλα δικαιώματα συμμετοχής σε κέρδη τα οποία δεν αποτελούν απαιτήσεις από οφειλές(χρέη),καθώς και το εισόδημα από άλλα εταιρικά δικαιώματα, στα οποία περιλαμβάνονται τα μερίδια,οι μερίδες συμπεριλαμβανομένων των προμερισμάτων και μαθηματικών αποθεματικών, οι συμμετοχές σε κέρδη προσωπικών επιχειρήσεων, οι διανομές των κερδών από κάθε είδους νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα,καθώς και κάθε άλλο συναφές διανεμόμενο ποσό (παρ. 1 άρθρου 36 Ν 4172/2013 )

Τα μερίσματα που λαμβάνουν τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα από τις συμμετοχές τους σε εταιρείες αποτελεί φορολογητέο εισόδημα με συντελεστή φόρου 29% (2016 και 2017).

Τα μερίσματα αυτά έχουν παρακράτηση φόρου 10% για το φορολογικό έτος 2016 και 15% από το φορολογικό έτος 2017.

Το ποσό αυτής της παρακράτησης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φόρου του νομικού προσώπου.

Μάλιστα για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα,δεν ισχύει η απαλλαγή από τον φόρο των ενδοομιλικών μερισμάτων. Δεν έχουν δηλαδή εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του 4172/2013 γιατί δεν είναι πρόσωπα της περ. γ του άρθρου 2 του ίδιου νόμου. Φορολογούνται κανονικά και διενεργείται κανονικά και η παρακράτηση φόρου για τα μερίσματα που εισπράττουν από πρόσωπα συνδεδεμένα με αυτά.

Επισημαίνεται ότι για τα υπόψη νομικά πρόσωπα ως ακαθάριστο ποσό εισοδήματος από μερίσματα θεωρείται το μικτό ποσό με την προσθήκη μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, και όχι του εταιρικού φόρου του νομικού προσώπου που καταβάλλει το μέρισμα (ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 Έγγραφο Υπ.Οικ.)

2. Τόκοι

Ο όρος «τόκος» σημαίνει το εισόδημα που προκύπτει από απαιτήσεις κάθε είδους (είτε εξασφαλίζονται με υποθήκη είτε όχι), και ανεξαρτήτως αν παρέχουν δικαίωμα συμμετοχής στα κέρδη του οφειλέτη ή όχι. Στους τόκους ανήκει και το εισόδημα από καταθέσεις, κρατικά χρεόγραφα, τίτλους και ομολογίες, με ή χωρίς ασφάλεια και κάθε είδους δανειακή σχέση, συμπεριλαμβανομένων των πρόσθετων ωφελημάτων (premiums), των συμφωνιών επαναγοράς (repos/reverse repos) και ανταμοιβών, τα οποία απορρέουν από τίτλους, ομολογίες ή χρεόγραφα. (παρ. 1 του άρθρου 37 του ΚΦΕ- Ν 4172/2013  Βλ. και την Πολ. 1042/26.1.2015).

Στην έννοια των τόκων εμπίπτουν κάθε είδους τόκοι: ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται οι τόκοι δανείων, οι τόκοι υπερημερίας λόγω συμβατικής υποχρέωσης, καθώς και οι τόκοι που επιδικάζονται με δικαστική απόφαση, ανεξάρτητα αν αυτοί αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα της επιχείρησης (σχετικά με τους τόκους υπερημερίας, βλ. και το έγγρ. αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1061927 ΕΞ 2015/5.5.2015, της Γ.Γ.Δ.Ε.).

Οι τόκοι αποτελούν φορολογητέο εισόδημα με συντελεστή φόρου 29%.

Η παρακράτηση φόρου από τους τόκους είναι 15%. Το ποσό αυτής της παρακράτησης αφαιρείται κατά τον προσδιορισμό του φόρου του νομικού προσώπου.

3. Δικαιώματα

Συγκεκριμένα, ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει:

Ι. Το εισόδημα που αποκτάται

α. ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης:

ο των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση,

ο διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας,

ο εμπορικών σημάτων,

ο προνομίων,

ο σχεδίων ή υποδειγμάτων,

ο σχεδιαγραμμάτων,

ο απόρρητων χημικών τύπων ή μεθόδων κατεργασίας

ή

β. ως αντάλλαγμα πληροφοριών που αφορούν βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική πείρα.

ΙΙ. Τις πληρωμές:

α. για τη χρήση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού,

β. για τη χρήση τεχνικών μεθόδων παραγωγής, τεχνικής ή τεχνολογικής βοήθειας, τεχνογνωσίας (knowhow), αποτελεσμάτων ερευνών, αναδημοσίευσης άρθρων και μελετών, καθώς και

III. Τις πληρωμές:

α. για συμβουλευτικές υπηρεσίες που παρέχονται ηλεκτρονικά μέσω δικτύων πληροφορικής σε βάση δεδομένων επίλυσης προβλημάτων,

β. την ηλεκτρονική λήψη (downloading) λογισμικού ηλεκτρονικού υπολογιστή, ακόμα και στην περίπτωση που τα εν λόγω προϊόντα αποκτώνται για προσωπική ή επαγγελματική χρήση του αγοραστή,

γ. την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και

IV. Τις πληρωμές λοιπών συναφών δικαιωμάτων

Επισημαίνεται ότι στην έννοια του όρου «δικαιώματα» εμπίπτει κάθε εισόδημα, ημεδαπής ή αλλοδαπής προέλευσης, για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης των ανωτέρω δικαιωμάτων, ανεξάρτητα εάν αυτά έχουν επίσημα καταχωρισθεί ως πιστοποιημένα δικαιώματα (πατέντες). Προκειμένου τα εισοδήματα και οι πληρωμές του άρθρου αυτού να θεωρηθούν ότι ενέχουν τα χαρακτηριστικά του «δικαιώματος» θα πρέπει το υπόψη άυλο περιουσιακό στοιχείο να προϋπάρχει, και να υφίσταται μεταξύ των αντισυμβαλλομένων ρήτρα εμπιστευτικότητας [παράγραφοι 8 και 8.5 των σχολίων του άρθρου 12 του Προτύπου Σύμβασης (Π.Σ.) του ΟΟΣΑ 2010]. Ειδικότερα, «δικαίωμα» αποτελούν και οι πληρωμές που καταβάλλονται με σκοπό την περαιτέρω παραχώρηση της αρχικής άδειας χρήσης του άυλου στοιχείου (δικαιώματος). Στην περίπτωση αυτή άυλο περιουσιακό στοιχείο εμφανίζει τόσο ο αρχικός κάτοχός του, όσο και εκείνος που διατηρεί το δικαίωμα παραχώρησης είτε του συνόλου είτε μέρους της άδειας χρήσης (relicence/sublicence).

Το εισόδημα από τα δικαιώματα αποτελούν φορολογητέο εισόδημα με συντελεστή φόρου 29%. Δεν διενεργείται παρακράτηση φόρου για το εισόδημα αυτό σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 62 του Ν 4172/2013 .

4. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

Έννοια: Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία μπορεί να είναι σε χρήμα ή σε είδος και προκύπτει:

ο από την εκμίσθωση

ο από την ιδιοχρησιμοποίηση

ο τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

Ο νομοθέτης ορίζει τις προϋποθέσεις απόκτησης εισοδήματος από ακίνητη περιουσία. Συγκεκριμένα, να έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή να έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή με χρησικτησία το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οικησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμισθωσης.

Ειδικότερα:

Το εισόδημα μπορεί να προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμισθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμισθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμισθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμισθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

ε) Το εισόδημα που αποκτάται από την εκμίσθωση χώρων στάθμευσης σε ιδιώτες (συνήθως χώρου πυλωτής ή χώρου επί οικοπέδου κ.λπ.), χωρίς άλλες υπηρεσίες π.χ. φύλαξης ή άλλες παρόμοιες που παρέχουν οι επιχειρήσεις εκμετάλλευσης χώρων στάθμευσης.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού σκοπού αποτελεί φορολογητέο εισόδημα με συντελεστή φόρου 29%.

Από το εισόδημα ακινήτων ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή ίδρυμα (το οποίο συστήνεται με τις διατάξεις του Ν 4182/2013 ) «Κώδικας Κοινωφελών Περιουσιών και Σχολαζουσών Κληρονομιών»), εκπίπτουν:

Οι κάθε είδους δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, ήτοι, οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου:

ο σε ποσοστό 75% και

ο ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100%.

Το εισόδημα που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση γης ή ακινήτου υπόκειται σε φορολογία στο όνομα του νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, χωρίς καμία εξαίρεση για αυτό που προκύπτει από την ιδιοχρησιμοποίηση βιομηχανοστασιών, ξενοδοχείων, κ.λπ.

Ειδικά για την περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα των παραπάνω νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, το τεκμαρτό μίσθωμα κατά το μέτρο που δεν υπερβαίνει το τρία τοις εκατό (3%) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου, με βάση τις διατάξεις της περίπτωσης η' του άρθρου 23 του ΚΦΕ.

Το αποτέλεσμα του ανωτέρω χειρισμού στην περίπτωση της ιδιοχρησιμοποίησης γης ή ακινήτου είναι φορολογικά αδιάφορο για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες.

Σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για ακίνητα από τα οποία δεν αποκτούν εισόδημα (π.χ. κενά) και δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν θεωρούνται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του Ν 4172/2013 , ως έσοδα από

επιχειρηματική δραστηριότητα, συνάγεται ότι οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από το μηδενικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία με τους όρους και προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 39. Αποτέλεσμα της έκπτωσης των ως άνω δαπανών είναι ότι προκύπτει ζημία μεταφερόμενη φορολογικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 27 του ΚΦΕ, προκειμένου να συμψηφισθεί με τα μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των νομικών προσώπων από οποιαδήποτε πηγή εσόδων και αν προέρχονται αυτά. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες που αφορούν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα. (Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015)

Παράδειγμα υπολογισμού εισοδήματος από ακίνητη περιουσία

- Πολιτιστικός σύλλογος ιδιοχρησιμοποιεί ιδιόκτητο ακίνητο για την εκπλήρωση του σκοπού του που είναι διοργάνωση πολιτιστικών εκδηλώσεων, αντικειμενικής αξίας 150.000 ευρώ.

- Εκμισθώνει ένα ιδιόκτητο ακίνητο και εισπράττει ενοίκιο 3.000 ευρώ το έτος, στο οποίο έγιναν κάποιες επισκευές συντηρήσεις στις υδραυλικές εγκαταστάσεις αξίας 570 ευρώ.

Υπολογισμός Εισοδήματος από Ακίνητη Περιουσία:

Τεκμαρτό Ενοίκιο ιδιοχρησιμοποίησης $150.000 \times 3\% = 4.500$ ευρώ

«Δαπάνη» της Ιδιοχρησιμοποίησης 4.500 ευρώ

Άρα, κέρδος από Ιδιοχρησιμοποίηση $4.500 - 4.500 =$ μηδέν (0).

Έσοδα από εκμίσθωση: 3.000 ευρώ

Δαπάνη που εκπίπτει από τα έσοδα ενοικίου $570 \times 75\% = 427,50$ ευρώ

Κέρδος από την εκμίσθωση $3.000 - 427,50 = 2.572,50$ ευρώ

Πίνακας 2: Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα περ. γ' άρθρου 45 Ν 4172/2013				
Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία				
Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα	Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης (παρ. 3β και 3γ αρθρο. 39 Ν 4172/2013)	Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης	Κέρδος	Ζημία
	75%			
7.500,00	427,50	4.500,00	2.572,50	

Παράδειγμα συμπλήρωσης δήλωσης Έντυπο Ν Πίνακας 2

Έστω επαγγελματικός σύλλογος ο οποίος έχει ως σκοπό την ανάπτυξη πνεύματος συναδελφικής αλληλεγγύης, βελτίωση της επαγγελματικής κατάρτισης των μελών του καθώς και της ανόδου του πολιτιστικού και μορφωτικού επιπέδου τους.

Για την εκπλήρωση των σκοπών του διοργανώνει επαγγελματικά σεμινάρια.

Η έδρα του συλλόγου είναι σε ιδιόκτητο γραφείο αντικειμενικής αξίας 180.000 ευρώ.

ΕΣΟΔΑ ΣΥΛΛΟΓΟΥ

ο Έσοδα σεμιναρίων: 55.000 ευρώ (επιδίωξη εκπλήρωσης σκοπού)

ο Έσοδα Συνδρομών μελών: 9.000 ευρώ

ο Έσοδα Συνδρομών μη μελών: 1.500 ευρώ

ο Έσοδα από μερίσματα: 15.000 ευρώ (με παρακράτηση φόρου 15%: 2.250 ευρώ)

ο Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων: 16.500 ευρώ

ο Έσοδα από πώληση βιβλίου: 7.500 ευρώ

ο Έσοδα τόκων: 4.280 ευρώ (με παρακράτηση φόρου 15%: 642 ευρώ).

ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ 108.780 ευρώ

ΕΞΟΔΑ ΣΥΛΛΟΓΟΥ

ο Επισκευές συντηρήσεις των ιδιόκτητων εκμισθωμένων ακινήτων: 4.760 ευρώ (Δαπάνη εκμίσθωσης ακινήτων)

ο Αποσβέσεις ιδιόκτητου εκμισθωμένου ακινήτου: 6.000 ευρώ (Δαπάνη εκμίσθωσης ακινήτων)

ο Αποσβέσεις ιδιόκτητου ιδιοχρησιμοποιούμενου ακινήτου: 7.200 ευρώ (Κοινή δαπάνη)

ο Δαπάνες μισθοδοσίας: 9.800 ευρώ (Κοινή δαπάνη)

ο Παροχές τρίτων: (ΔΕΗ, ύδρευση κ.λπ.): 2.800 ευρώ (Κοινή δαπάνη)

ο Διάφορα άλλα λειτουργικά έξοδα: 850 ευρώ. (Κοινή δαπάνη)

ο Έξοδα πραγματοποίησης σκοπού διεξαγωγής σεμιναρίου: 30.000 ευρώ

ΣΥΝΟΛΟ ΕΞΟΔΩΝ 61.410 ευρώ

Υπολογισμοί ώστε να συνταχθεί ο πίνακας 2 του εντύπου Ν

1) Διακρίνουμε τα απαλλασσόμενα έσοδα από τα φορολογητέα έσοδα

Απαλλασσόμενα Έσοδα

Έσοδα κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού = 55.000 ευρώ

Έσοδα από Συνδρομές μελών = 9.000 ευρώ

Σύνολο απαλλασσόμενων εσόδων = 64.000 ευρώ

Φορολογητέα Έσοδα

Έσοδα συνδρομών μη μελών = 1.500 ευρώ

Έσοδα από μερίσματα = 15.000 ευρώ

Έσοδα από πώληση βιβλίου = 7.500 ευρώ

Έσοδα τόκων = 4.280 ευρώ

Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων = 16.500 ευρώ

Σύνολο φορολογητέων εσόδων = 44.780 ευρώ

ΣΥΝΟΛΟ ΕΣΟΔΩΝ (64.000+44.780) = 108.780 ευρώ

2) Υπολογίζουμε και επιμερίζουμε τα έξοδα ανάλογα με το εισόδημα

ο Υπάρχουν οι δαπάνες ακινήτων που εκπίπτουν από το εισόδημα ακινήτων.

ο Υπάρχουν τα έξοδα σκοπού που δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους γιατί αφορούν αφορολόγητα έσοδα.

ο Οι κοινές δαπάνες δεν εκπίπτουν όλες από τα φορολογητέα έσοδα.

Πρέπει να γίνει η prorata κοινών δαπανών και να βρεθούν οι αναλογούσες δαπάνες σε φορολογητέα έσοδα και στα έσοδα από ακίνητα.

Στο παράδειγμά μας οι Κοινές Δαπάνες είναι: (7.200 + 9.800 + 2.800 + 850 = 20.650 ευρώ) οι οποίες επιμερίζονται με τον παρακάτω τρόπο.

Σύνολο εσόδων 108.780 ευρώ

Έσοδα από εκμίσθωση ακινήτων 16.500 ευρώ (20.650 κοινές δαπάνες X (16.500 έσοδα εκμίσθωσης / 108.780 σύνολο εσόδων) = 3132,24 ευρώ, αναλογούν στο εισόδημα από ακίνητα (πίνακας 2Α)

Λοιπά φορολογητέα έσοδα 28.280 ευρώ (20.650 κοινές δαπάνες X 28.280 ευρώ φορολογητέα έσοδα / 108.780 σύνολο εσόδων = 5368,47 ευρώ, αναλογούν στα λοιπά φορολογητέα έσοδα (πίνακας 2Β)

3) Υπολογίζουμε τα έξοδα που αναλογούν στο εισόδημα ακινήτων διότι πρέπει να συμπληρώσουμε τον πίνακα 2Α:

Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία

Εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτων 180.000 αντικειμενική αξία X 3% = 5.400 ευρώ, το οποίο αποτελεί και δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης. Φορολογικά αδιάφορο όπως αναφέραμε πιο πάνω.

Εισόδημα εκμισθούμενων ακινήτων 16.500 ευρώ.

Συνολικό εισόδημα από ακίνητα για μεταφορά στον πίνακα 2Α είναι 21.900 ευρώ (5.400 ιδιοχρησιμοποίηση + 16.500 εκμίσθωση).

Δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης για μεταφορά στον πίνακα 2Α 5400 ευρώ.

Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης) για μεταφορά στον πίνακα 2Α: 13.892,24 ευρώ, το οποίο προήλθε από τον παρακάτω υπολογισμό.

(α) 4.760 ευρώ (επισκευή και συντήρηση) (1)

(β) 6.000 ευρώ (απόσβεση) (2)

(γ) 3.132,24 ευρώ κοινές δαπάνες που αναλογούν (20.650 κοινές δαπάνες X (16.500 έσοδα εκμίσθωσης / 108.780 σύνολο εσόδων) = 3.132,24 ευρώ (3)

Άρα: (1) + (2) + (3) = 13.892,24 ευρώ

Το ποσό αυτό των 13.892,24 ευρώ μεταφέρουμε στην δήλωση αλλά όπως αναφέραμε και πιο πάνω εκπίπτει το 75% αυτής της δαπάνης ήτοι 10.419,18 ευρώ.

Σύμφωνα με τους πιο πάνω υπολογισμούς το κέρδος από την εκμίσθωση ακινήτων το οποίο θα φορολογηθεί με 29% είναι: 6.080,82 ευρώ.

21.900,00 - 10.419,18 - 5.400,00 = 6.080,82 ευρώ.

Ακολουθούν οι πίνακες 3 Α4 και 2 Α συμπληρωμένοι με τα ποσά του παραδείγματος:

Πίνακας 3Α4: ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (άρθ. 39 ν.4172/2013)		
Είδος Εισοδήματος		Κωδ.
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού κωδ. αριθμ. 215)		200
Ιδιοχρησιμοποίηση - Δωρεάν Παραχώρηση		210
Εισόδημα από ακίνητη περιουσία που υπάγεται σε Φ.Π.Α.		211
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση κατοικιών		215
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (άρθ. 4 ν.2234/1994 και παρ. 3 άρθ. 22 ν.4283/2014)		199
ΣΥΝΟΛΑ		198
		21.900,00

Πίνακας 2: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ περ. γ' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013				
Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία				
Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα	Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης) (παρ. 3β και 3γ άρθ. 39 ν.4172/2013)		Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης	Κέρδος
	75%	100%		
21.900,00	10.419,18		5.400,00	6.080,82

Στον Πίνακα 3Α ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

3Α1: Συμπληρώνουμε το ακαθάριστο ποσό του μερίσματος 15.000 ευρώ και τον παρακρατηθέντα φόρο 2.250 ευρώ (συντελεστής 15% για τα μερίσματα που διανέμονται από 01/01/2017).

Σημείωση: Το ποσό των 15.000 ευρώ μέρισμα του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού προέρχονται από κέρδη συμμετοχής σε ημεδαπή εταιρεία. Βάσει ποσοστού συμμετοχής στο νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού αναλογούσαν 21.126,75 ευρώ ακαθάριστα έσοδα μείον ο φόρος 29% 6.125,76 ευρώ καθαρό μέρισμα 15.000 στο οποίο έγινε παρακράτηση 15% 2.250 ευρώ. Βάσει Πολ. 1070/6.6.2016 αλλά και το (ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/6.8.2015 έγγραφο υπ. Οικ.) στον ΠΙΝΑΚΑ 3Α συμπληρώνουμε ΜΟΝΟ το ακαθάριστο ποσό του μερίσματος και τον παρακρατηθέντα φόρο και όχι τον εταιρικό φόρο του Ν.Π. που διένειμε το μέρισμα όπως κάνουμε στα λοιπά νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Πίνακας 3Α1α: Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθ. 48 ν.4172/2013			
α/α	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.
1.	999999999	15.000,00	2.250,00
2.			
3.			
ΣΥΝΟΛΑ		15.000,00	2.250,00

3Α2: Συμπληρώνουμε το ακαθάριστο ποσό του εισοδήματος από τόκους 4.280 ευρώ και την παρακρατηθέντα φόρο 15% που έχει γίνει ποσού 642 ευρώ.

Πίνακας 3Α2: ΤΟΚΟΙ (άρθ. 37 ν.4172/2013)			
α/α	Τόκοι Απαλλασσόμενοι	Τόκοι Υποκείμενοι σε Παρακράτηση	
		Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος
1.		4.280,00	642,00
2.			
3.			
ΣΥΝΟΛΑ		4.280,00	642,00

Στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ν, στην εκκαθάριση του φόρου,θα αφαιρεθεί σύνολο των παρακρατηθέντων φόρων,μερίσματος και τόκων 2.892 ευρώ (2.250 +642).

Ακολουθούν οι Πίνακες 2Α, 2Β ,2Γ, 2Δ συμπληρωμένοι με τα ποσά του παραδείγματος.

Πίνακας 2: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ περ. γ' ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013						
Πίνακας 2Α: Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία						
Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα	Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης) (παρ. 3β και 3γ άρθ. 39 ν.4172/2013)		Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης	Κέρδος	Ζημία	
	75%	100%				
21.900,00	10.419,18		5.400,00	6.080,82		
Πίνακας 2Β: Λοιπά Έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα						
Έσοδα	Ακαθάριστο Ποσό	Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθ. 22 και 23 ν.4172/2013)	Καθαρό Εισόδημα			
Εισοδ. από κεφάλαιο (πλην ακίνητ. περιουσίας)	19.280,00	5.368,47	Κέρδος	Ζημία		
Εισόδημα από υπεραξία μεταβιβ. κεφαλαίου		Χρεωστική διαφορά λόγω αντιστάθμισης ομολόγων (ΡΒΙ)				
Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου						
Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές	9.000,00					
ΣΥΝΟΛΟ		28.280,00	22.911,53			
Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα	64.000,00					
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων:						
Πίνακας 2Γ: Φορολογητέο Εισόδημα		Φορολογητέα Κέρδη:	28.992,35	Ζημία:		
Πίνακας 2Δ: Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων						
Α.	Κινητές Αξίες	Εκμίσθωση Ακινήτων:	16.500,00	Β.	Ενοίκια:	
		Μερίσματα:	15.000,00		Μισθοί:	5.800,00
Ε	Αξίες	Τόκοι:	4.280,00	Ε	Εργοδοτικές Εισφορές:	4.000,00
					Αμοιβές Τρίτων:	2.800,00
Σ		Διαφημίσεις:		Ξ	Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου:	
		Συνδρομές:	10.500,00		Ανέγερση Ακινήτων:	
Ο		Χορηγίες:		Ο	Δαπάνες Ακινήτων:	17.960,00
		Επιδότησεις Δημοσίου:		Δ	Για πραγματοποίηση σκοπού:	30.000,00
Α		Λοιπά Έσοδα:	62.500,00			850,00
		Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ:	108.780,00	Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ:		61.410,00

Εδώ είναι η τελική εκκαθάριση του φόρου στην πρώτη σελίδα του εντύπου Ν.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.ΛΠ.					
Φόρος που αναλογεί: [521]	28.992,35	x 29%	+ x 0%	004	8.407,78
Φόρος που αναλογεί: [522]		x 33%	+ x 0%	523	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν.3908/2011 (λόγω πραγματ. επενδύσεων)				579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ. 43 και παρ. Β2 άρθ. 44 ν.4030/2011)				575	
Αθροισμα: [(004) + (523)] - [(579) + (575)]				700	8.407,78
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση				009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε				090	2.892,00
Φόρος που προκαταβλήθηκε				008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ.3 άρθρ.68 ν.4172/2013)				052	
Φόρος οικοδομικών επιχειρήσεων λόγω πώλησης ημιτελών οικοδομών				111	
Πιστωτικό ποσό προηγούμενων χρήσεων (εφαρμογή παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012)				751	
Φόρος αλλοδαπής				600	
Αθροισμα: (009) + (090) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)				701	2.892,00
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό				012	
Χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				011	5.515,78
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους				014	5.515,78
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων				006	495,00
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου				007	99,00
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (άρθ. 13 ν.3877/2010)				910	
Τέλος επιτηδεύματος (άρθ. 31 ν.3986/2011)				911	
Αθροισμα: (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)				702	11.625,56
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση				704	11.625,56
Πιστωτικό ποσό				703	
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012				749	
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή				750	

Η. Θέματα ΕΝ.Φ.Ι.Α Νομικών Προσώπων μη κερδοσκοπικών

Σύμφωνα με το άρθρο 3 του Ν 4223/2013 απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α τα δικαιώματα στα ακίνητα που ανήκουν (παρ. 1):

- Σε Ν.Π.Ι.Δ που δεν εντάσσονται στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ιδιοχρησιμοποιούνται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωνικού σκοπού ή παραχωρούνται δωρεάν στο Δημόσιο.

- Σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες των γνωστών θρησκειών και δογμάτων κατά την παρ. 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος και ιδιοχρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του λατρευτικού, θρησκευτικού, και κοινωνικού έργου τους.

- Στις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, κείμενα εντός ή εκτός αυτού.

Συνεπώς, ακίνητα που εκμισθώνονται ή ακίνητα που δεν χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του σκοπού όπως γραφεία, αποθήκες κ.λπ. ή κενά κτίσματα δεν απαλλάσσονται από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Προσοχή στην συμπλήρωση του εντύπου Ε9.

Σύμφωνα με την Πολ. 1237/2014 πρέπει να συμπληρώνεται στην στήλη 33 ο κωδικός 2 και να δηλώνεται ότι το ακίνητο ιδιοχρησιμοποιείται αποκλειστικά για την εκπλήρωση μορφωτικού, εκπαιδευτικού, πολιτιστικού, αθλητικού, θρησκευτικού, φιλανθρωπικού και κοινωνικού σκοπού ώστε να υπολογίζει το σύστημα την απαλλαγή ή τον περιορισμό της επιβάρυνσης από τον ΕΝ.Φ.Ι.Α.

Θ. Θέματα ΦΠΑ

Τα Ν.Π.Ι.Δ μη κερδοσκοπικού απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ καταρχήν για όλες τις πράξεις στο εσωτερικό της χώρας για τις οποίες απαλλάσσονται και οι λοιπές οντότητες και αναφέρονται αναλυτικά στο άρθρο 22 του Ν 2859/2000 (Κ. ΦΠΑ).

Στο άρθρο 22 του ως ανωύμνου γίνονται αναφορές για τα Ν.Π.Ι.Δ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε αυτά τα σημεία τα οποία θα αναλύσουμε παρακάτω (παρ. 1):

Απαλλάσσεται:

- η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα (περ. η').

- η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή (περ. ιδ').

- η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς, ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού (περ. ιε).

- η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεόμενη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων (περ. ιστ').

- η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ, θ,ιβ,ιδ,ιε, και ιστ της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση (περ. ιη).

Ανάλυση περίπτωσης (η) του άρθρου 22 παρ. 1 Κ. ΦΠΑ

Η περίπτωση αυτή αναφέρεται στην απαλλαγή από ΦΠΑ της παροχής υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.

Για να απαλλάσσεται από ΦΠΑ αυτή η παροχή υπηρεσίας των σωματείων πρέπει να ισχύουν αθροιστικά τα εξής:

- 1) Τα μέλη αυτών των σωματείων να ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον φόρο (π.χ. γιατροί, ψυχολόγοι, καθηγητές κ.λπ.) ή να μην είναι υποκείμενοι στον φόρο.(δηλαδή να συνδέονται με τον σύλλογο όχι λόγω επαγγέλματος αλλά ως φυσικά πρόσωπα)
- 2) Οι υπηρεσίες αυτές να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας των μελών.
- 3) Οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα (π.χ έναντι συνδρομών).

Παραδείγματα απαλλαγής ΦΠΑ παρ. 1(η)

ο Ένας εκδρομικός σύλλογος οργανώνει μία εκδρομή για τα μέλη του στο εξωτερικό και αναλαμβάνει την έκδοση των διαβατηρίων τους. Για αυτή την υπηρεσία λαμβάνει από τα μέλη έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα 5 ευρώ.

ο Ένας κυνηγετικός σύλλογος αναλαμβάνει έναντι αμοιβής 3 ευρώ την έκδοση αδειών κυνηγιού των μελών του.

ο Ο ιατρικός σύλλογος πραγματοποιεί ιατρικό συνέδριο με εισηγητές ιατρούς για ειδικά θέματα. Ο σύλλογος εκδίδει ένα ενημερωτικό φυλλάδιο για την ενημέρωση των ιατρών συμμετεχόντων. Για την κάλυψη της λειτουργίας του συνεδρίου και της έκδοσης του φυλλαδίου ο σύλλογος επιβάλλει στα μέλη του γιατρούς δικαίωμα συμμετοχής ένα χρηματικό ποσό. Η υπηρεσία αυτή του ιατρικού συλλόγου προς τα μέλη του απαλλάσσεται από τον φόρο.

Ανάλυση περίπτωσης (ιδ) άρθρου 22 παρ. 1 Κ  ΦΠΑ

ιδ) Απαλλάσσεται από ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή την σωματική αγωγή, από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Από την γραμματική διατύπωση προκύπτει ότι για την απαλλαγή πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά:

- ο Παροχή υπηρεσιών που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.
- ο Οι υπηρεσίες να παρέχονται από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- ο Τα πρόσωπα που λαμβάνουν αυτές τις υπηρεσίες να ασχολούνται με τον αθλητισμό ή την σωματική αγωγή.

Παραδείγματα απαλλαγής περίπτωσης παρ. 1 (ιδ)

- ο Η χρήση προπονητηρίων, λοιπών εγκαταστάσεων, παροχή οδηγιών από προπονητές στους αθλητές μέλη τους.
- ο Η παράδοση αγαθών που γίνεται από τα αθλητικά σωματεία στους αθλητές μέλη τους(μπάλες, ρακέτες τένις κτλ) για πρόσκαιρη χρήση.

Παραδείγματα υπαγωγής σε ΦΠΑ υπηρεσιών αθλητισμού νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα

- ο Τα έσοδα εισιτηρίων που εισπράττουν από φιλάθλους για την παρακολούθηση αγώνων.
- ο Το ποσοστό για χρήση γηπέδου από διεξαγωγή ποδοσφαιρικών αγώνων ή αγώνων πάσης φύσεως αθλημάτων (τένις, μπάσκετ, καθώς και πισίνων).
- ο Η εκμίσθωση χώρου γηπέδου για τοποθέτηση πινακίδων για διαφημίσεις.
- ο Η εκμίσθωση ανοικτού και κλειστού χώρου για έκθεση.
- ο Η εκμίσθωση κυλικείου σε ιδιωτική επιχείρηση, εφόσον πέραν από την εκμίσθωση του χώρου παρέχει και το φωτισμό, τηλέφωνο, φύλαξη, καθαριότητα κ.λπ.
- ο Η μίσθωση ευκαιριακά οργανωμένων αθλητικών εγκαταστάσεων, όπως σταδίων, γηπέδων, γυμναστηρίων κτλ. που διαθέτουν όργανα και εγκαταστάσεις άθλησης, αποδυτήρια, ζεστό νερό, καθίσματα για τους θεατές κτλ.
- ο Τα έσοδα των αθλητικών κέντρων από φωτισμό, των αθλητικών χώρων, όταν οι αγώνες που διεξάγονται είναι βραδυνοί,

ανεξάρτητα αν αυτά συμπεριλαμβάνονται στο ίδιο φορολογικό στοιχείο, με το οποίο εκδίδεται η αμοιβή της κύριας δραστηριότητας.

ο Τα έσοδα που προέρχονται από υπερωρίες προσωπικού διότι κατά τους αγώνες χρησιμοποιείται έκτακτο προσωπικό, για την αμοιβή του οποίου τα αθλητικά κέντρα εισπράττουν από την γηπεδούχο ομάδα ένα πάγιο ποσό ανάλογα με τα διατιθέμενα εισιτήρια, εφόσον η αμοιβή για τις υπηρεσίες αυτές συνεισπράττεται με την κύρια αμοιβή της παραχώρησης των όλων εγκαταστάσεων, ανεξάρτητα αν συμπεριλαμβάνονται ή όχι στο ίδιο φορολογικό στοιχείο που εκδίδεται για την αμοιβή της κύριας δραστηριότητας.

ο Οι κάθε είδους αμοιβές των αθλητικών κέντρων από την παραχώρηση της χρήσης του εξοπλισμού τους για την προετοιμασία των ομάδων, όπως αποδυτήρια, χώροι προπόνησης, με ή χωρίς γυμναστικά όργανα, άλλοι χώροι, μηχανήματα, καθώς και η παροχή υπηρεσιών μασάζ για τους αθλούμενους.

ΣΤΡΕΒΛΩΣΗ ΤΟΥ ΑΝΤΑΓΩΝΙΣΜΟΥ ΓΙΑ ΛΟΓΟΥΣ ΦΠΑ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ

Στις περιπτώσεις των απαλλαγών (ιε) και (ιστ) του άρθρου 22 που αφορούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αναφέρεται το θέμα της στρέβλωσης του ανταγωνισμού. Χρήσιμο είναι να δούμε ορισμένα στοιχεία αυτού του θέματος.

Είναι πολύ σημαντικό να κατανοούνται κάποια δυσδιάκριτα σημεία, τα οποία προβληματίζουν συνήθως στις δράσεις των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού σκοπού και πρέπει να διερευνάται με προσοχή αυτός ο παράγοντας της στρέβλωσης του ανταγωνισμού, που καθορίζει τελικά το αν απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ ή όχι οι παροχές αυτές.

Η Ευρωπαϊκή Επιτροπή μαζί με τις εθνικές αρχές ανταγωνισμού, μεριμνούν για να εφαρμόζονται οι κανόνες ανταγωνισμού της ΕΕ και οι ευρωπαϊκές οδηγίες, ώστε να υπάρχουν ισότιμοι και δίκαιοι όροι ανταγωνισμού, για όλες τις επιχειρήσεις για την καλύτερη λειτουργία της αγοράς.

Το θέμα της απαλλαγής του ΦΠΑ,σε κάποιες υπηρεσίες που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ή και από νομικά πρόσωπα δημόσιου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ελέγχεται ανά περίπτωση ώστε να αποτρέπονται στην αγορά συνθήκες στρέβλωσης ανταγωνισμού και να τίθενται σε μειονεκτικότερη θέση από πλευράς φορολογικής αντιμετώπισης, όμοιες δραστηριότητες όταν ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

Σύμφωνα με την απόφαση C-288/07 του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Δ.Ε.Ε), η εκτίμηση της στρέβλωσης ή μη των όρων του ανταγωνισμού, ως απόρροια της μη υπαγωγής στον Φ.Π.Α των οργανισμών δημοσίου δικαίου που ενεργούν ως δημόσια εξουσία, πρέπει να εκτιμώνται σε σχέση με την συγκεκριμένη δραστηριότητα σε εθνική κλίμακα και όχι σε σχέση με την εκάστοτε συγκεκριμένη τοπική αγορά.

Είναι αυτονόητο ότι η απόφαση αυτή του 2007 αφορά όλα τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Η απόφαση διευκρινίζει ότι δεν έχει σημασία σε ποια τοπική αγορά παρέχεται η υπηρεσία και το αν σε αυτή ήδη λειτουργούν ομοειδείς επιχειρήσεις που θα θιγούν από τυχόν απαλλαγή του ΦΠΑ που θα δοθεί στο νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Στην απόφαση σημειώνεται ότι από την στιγμή που ομοειδής υπηρεσία παρέχεται κάπου αλλού, οπουδήποτε σε εθνική κλίμακα, από κερδοσκοπικές επιχειρήσεις που υπάγονται κανονικά στον ΦΠΑ, προκαλείται στρέβλωση του ανταγωνισμού.

Ασφαλώς, αυτό είναι ορθό, διότι αν η απαλλαγή ΦΠΑ δίνεται τοπικά στο νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με την αιτιολογία ότι δεν δραστηριοποιείται κάποια άλλη ομοειδής επιχείρηση κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια στην περιοχή, δεν σημαίνει ότι δεν θα δραστηριοποιηθεί κάποια άλλη στο μέλλον. Δεν είναι συμβατό να δυσκολεύονται να επιχειρήσουν ιδιώτες,επειδή υπάρχουν εγκατεστημένες φορολογικές ανισότητες στην τοπική αγορά.

Το συμπέρασμα λοιπόν είναι ότι από την στιγμή που ανά την επικράτεια υπάρχουν πρόσωπα υπαγόμενα στον ΦΠΑ,τα οποία παρέχουν υπηρεσίες ταυτόσημες με υπηρεσία που θέλουν να ασκήσουν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το μη κερδοσκοπικό νομικό χαρακτήρα δεν μπορεί να απαλλαχτεί του ΦΠΑ επικαλούμενο τις περιπτώσεις (ιε) και (ιστ) του άρθρου 22 του νόμου ΦΠΑ.

Ανάλυση περίπτωσης (ιε) του άρθρου 22 του Κ.Φ.Α.

Απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και οργανισμούς, που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς, ή εθνικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Εδώ διαπιστώνεται ότι για να υπάρχει απαλλαγή πρέπει να ισχύουν αθροιστικά οι παρακάτω προϋποθέσεις:

1. Οι υπηρεσίες και οι συνδεδεμένες παραδόσεις να είναι προς τα μέλη τους έναντι καταβολής συνδρομής.

2. Στο πλαίσιο του συλλογικού τους συμφέροντος να επιδιώκουν σκοπούς:

- ο πολιτικούς
- ο συνδικαλιστικούς,
- ο θρησκευτικούς
- ο φιλοσοφικούς
- ο φιλανθρωπικούς
- ο εθνικούς.

3. Εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Με την Πολ. 1156/1997 διευκρινίστηκε ότι τίθεται περιορισμός των απαλλασσόμενων πράξεων που εμπίπτουν στις εν λόγω διατάξεις, καθόσον εξαιρούνται από την απαλλαγή αυτή οι πράξεις εκείνες οι οποίες οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Με τη συμπλήρωση αυτής της προϋπόθεσης, ενσωματώνεται στο εσωτερικό δίκαιο μία από τις βασικές αρχές του κοινοτικού δικαίου, ότι δηλαδή για τη χορήγηση μιας απαλλαγής δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται σε μειονεκτικότερη θέση, όμοιες δραστηριότητες όταν ασκούνται κάτω από ιδιωτικοοικονομικά κριτήρια.

Έτσι, για την απαλλαγή των συνδρομών που καταβάλλονται σε πολιτιστικά, φιλανθρωπικά, συνδικαλιστικά κ.λπ. σωματεία ή ενώσεις από τα μέλη τους, καθώς και των παραδιδόμενων αγαθών (εντύπων, εφημερίδων κ.λπ.) ισχύουν οι οδηγίες που έχουν δοθεί με την ΕΔΥΟ Π 4336/3162/Εγκ. 10/10.7.1987.

Αντίθετα, για την απαλλαγή των πράξεων παροχής υπηρεσιών και των παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούν τα εν λόγω σωματεία ή ενώσεις, θα πρέπει να διερευνάται η πλήρωση της προϋπόθεσης της μη στρέβλωσης των όρων του ανταγωνισμού με την έννοια ότι, οι ίδιες πράξεις εάν πραγματοποιούντο από υποκειμένους στο φόρο θα συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 του Κώδικα ΦΠΑ και θα υπάγονταν στον φόρο.

Παραδείγματα απαλλαγής περ. (ιε') άρθρου 22

- ο Θρησκευτικό σωματείο που έναντι συμβολικού τιμήματος διανέμει στα μέλη του τρόφιμα ή έντυπα χριστιανικού περιεχομένου.
- ο Συνδικαλιστικό σωματείο για την διανομή εντύπων, και εφημερίδων με ειδικά θέματα στα μέλη τους, έστω και αν εισπράττεται κάποια αμοιβή.
- οι εκδηλώσεις νεολαίων πολιτικών κομμάτων που διανείμουν στα μέλη τους έντυπα πολιτικού περιεχομένου και εισπράττουν συμβολικό τίμημα.

Παραδείγματα που δεν απαλλάσσονται βάσει της περ. (ιε') άρθρου 22

- ο Η εκμετάλλευση πρατηρίων πώλησης αγαθών, βιβλιοπωλείων κ.λπ. από φιλανθρωπικά, συνδικαλιστικά κ.λπ. σωματεία δεν υπάγεται στις εν λόγω απαλλακτικές διατάξεις, διότι τέτοιες δραστηριότητες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 4 του νόμου και τα πρόσωπα αυτά αποκτούν την ιδιότητα του

υποκειμένου στο φόρο. Περαιτέρω, η μη υπαγωγή στο ΦΠΑ τέτοιων δραστηριοτήτων πλήττει τον ανταγωνισμό και δημιουργεί ανισότητες ως προς τον φορολογική μεταχείριση των υποκειμένων στο φόρο που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς για όμοιες πράξεις.

ο Κυνηγετικός σύλλογος πωλεί στα μέλη του φυσίγγια. Καθίσταται για τις πράξεις αυτές υποκείμενο στο φόρο διότι πρώτον δεν αφορά τους σκοπούς που λέει η διάταξη, προκαλεί στρέβλωση του ανταγωνισμού και είναι μία

καθαρά εμπορική δραστηριότητα. Το γεγονός ότι δεν διαθέτει το εν λόγω είδος στα μέλη του σε τιμή όχι μεγαλύτερη από αυτή που το αγόρασε δεν αποτελεί λόγω απαλλαγής καθόσον δεν απαιτείται για την επιβολή του ΦΠΑ να προκύπτει κέρδος από την συναλλαγή.

ο Σωματείο ζυθοζύμης και διανομής αυτής στα μέλη του, ασκεί καθαρά εμπορική δραστηριότητα που δεν αποβλέπει στην εξυπηρέτηση των σκοπών της περίπτωσης (ιε).

ο Αστική εταιρεία μη κερδοσκοπική με σκοπό την προαγωγή του φιλοσοφικού συστήματος της γιόγκα. Δεν απαλλάσσεται διότι ανά την επικράτεια υπάρχουν ομοειδείς επιχειρήσεις με το ίδιο αντικείμενο τα οποία υπάγονται στο Φ.Π.Α.

Επειδή υπάρχουν πάρα πολλές περιπτώσεις προς διερεύνηση κατά πόσο συντρέχουν οι προϋποθέσεις απαλλαγής της περίπτωσης (ιε), η εξέταση τους συνιστά θέμα πραγματικό και η έρευνα αυτού ανήκει στην αρμοδιότητα της ΔΟΥ όπου υπάγονται τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Ανάλυση περίπτωσης (ιστ) άρθρου 22

Απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται ιδίως οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.

Ομοίως και στην περίπτωση αυτή για να χορηγηθεί απαλλαγή πρέπει να συντρέχουν σωρευτικά δύο προϋποθέσεις:

ο Το πρόσωπο που παρέχει υπηρεσίες να είναι οργανισμός, ίδρυμα ή νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

ο Τα νομικά πρόσωπα κ.λπ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς.

Πολιτιστικοί σκοποί είναι ιδίως, η καλλιέργεια, η προαγωγή και η διάδοση των γραμμάτων, της μουσικής, του χορού, του θεάτρου, του κινηματογράφου, της ζωγραφικής, της γλυπτικής, και των τεχνών γενικότερα, καθώς και η ίδρυση, επέκταση, και συντήρηση των αναγνωρισμένων ιδιωτικών μουσείων, όπως τέχνης, φυσικής ιστορίας, εθνολογικών και λαογραφικών.

Πριν τον Ν 4172/2013  για την αποφυγή παρερμηνειών σχετικώς με το ποια πρόσωπα επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς και για την εφαρμογή της περίπτωσης (ιστ) του άρθρου 22 του Κ  ΦΠΑ, ίσχυε η Πολ. 1282/1992 η οποία ανέφερε ότι ως νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπούς πολιτιστικούς θεωρούνται εκείνα που καθορίζονται με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού, μετά από έλεγχο του Υπουργείου Πολιτισμού. Σύμφωνα με την παράγραφο 26 του άρθρου 72 του Ν 4172/2013 από την έναρξη ισχύος του παύουν να ισχύουν οι διατάξεις του Ν 2238/1994  (προηγούμενοι ΚΦΕ) συμπεριλαμβανομένων και όλων των κανονιστικών πράξεων και εγκυκλίων που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση αυτού του νόμου.

Επομένως δεν αποτελεί κριτήριο πλέον για την αναγνώριση ή μη, ως προσώπου με πολιτιστικούς σκοπούς να έχει καθοριστεί πρώτα από το Υπουργείο Πολιτισμού.

Λαμβάνοντας υπόψη και την απόφαση του C-288/07 του Δικαστηρίου των Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων (Δ.Ε.Ε) που αναφέραμε πιο πάνω ότι δηλαδή η εκτίμηση της στρέβλωσης ή μη των όρων του ανταγωνισμού, ως απόρροια της μη υπαγωγής στο Φ.Π.Α των οργανισμών δημοσίου δικαίου που ενεργούν ως δημόσια εξουσία, πρέπει να εκτιμώνται σε σχέση με την συγκεκριμένη δραστηριότητα σε εθνική κλίμακα και όχι σε σχέση με την εκάστοτε συγκεκριμένη τοπική αγορά, θεωρούμε ότι είναι εξαιρετικά σπάνιες οι περιπτώσεις που θα μπορούσε να δεχτεί ο προϊστάμενος ΔΟΥ την απαλλαγή από τον ΦΠΑ για την οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων.

Παραδείγματα απαλλαγής περ. (ιστ') άρθρου 22

ο Μουσείο ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΛΑΪΚΗΣ ΤΕΧΝΗΣ, ως νομικό πρόσωπο, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκει σκοπούς μορφωτικούς και πολιτιστικούς, τα έσοδα από τα εισιτήρια εισόδου στο μουσείο απαλλάσσονται από ΦΠΑ.

ο Τοπικός σύλλογος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με σκοπούς μορφωτικούς και πολιτιστικούς επιδιώκει αφενός την διατήρηση και προβολή των τοπικών ηθών και εθίμων και αφετέρου την προαγωγή και διάδοση της παραδοσιακής μουσικής. Στο πλαίσιο αυτό πραγματοποιεί θεατρική παράσταση ιστορικού και λαογραφικού περιεχομένου, για την διάδοση της εθνικής κληρονομιάς, κατά την διάρκεια της οποίας πραγματοποιεί και πωλήσεις βιβλίων και κασετών. Τα έσοδα τόσο από την οργάνωση της θεατρικής παράστασης όσο και από τις πωλήσεις των βιβλίων και κασετών απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

ο Το Ταμείο Αρχαιολογικών Πόρων εκδίδει και πωλεί στα εκθετήρια του που διατηρεί εντός αρχαιολογικών χώρων και μουσείων βιβλία ιστορικού και αρχαιολογικού περιεχομένου, όπου το δικαίωμα εισόδου (εισιτήριο) απαλλάσσεται από το ΦΠΑ δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 22.1.στ, διευκρινίζεται ότι οι πωλήσεις αυτές απαλλάσσονται από τον φόρο, ως παραδόσεις αγαθών που συνδέονται στενά με την παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής φύσης (Πολ. 1057/24.3.2011).

Παραδείγματα που δεν απαλλάσσονται βάσει της περ. (ιστ') άρθρου 22

ο Κυνηγετικός όμιλος μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκδίδει βιβλίο με θέμα τους ελληνικούς δρυμούς, το οποίο διαθέτει έναντι συμβολικού ποσού. Τα έσοδα από τη διάθεση του βιβλίου, παρόλο που συνιστά παράδοση αγαθού μορφωτικού χαρακτήρα, δεν απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, γιατί ο σκοπός του ομίλου αυτού δεν είναι ούτε μορφωτικός ούτε πολιτιστικός.

ο Αθλητικό σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, πραγματοποιεί καλλιτεχνική εκδήλωση για την οικονομική ενίσχυση του. Το σωματείο αυτό δεν απαλλάσσεται από το φόρο, με βάση το κριτήριο που εξετάζουμε εδώ, γιατί ο σκοπός του συλλόγου δεν είναι πολιτιστικός.

ο Μουσείο ΕΛΛΗΝΙΚΗΣ ΛΑΪΚΗΣ ΤΕΧΝΗΣ, ως νομικό πρόσωπο, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκει σκοπούς μορφωτικούς και πολιτιστικούς μεταξύ άλλων πωλεί στους επισκέπτες αντίγραφα των εκθεμάτων του, κοσμήματα, κεντήματα κ.λπ. Τα έσοδα από την δραστηριότητα του αυτή υπάγονται στο ΦΠΑ.

ο Σε ΦΠΑ υπάγονται και τα έσοδα ευκαιριακής εκμίσθωσης των αιθουσών, θεάτρων κ.λπ. των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού για να πραγματοποιούνται εκδηλώσεις από τρίτους.

Ανάλυση περίπτωσης (ιη) άρθρου 22 Κ ΦΠΑ

Απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ, θ, ιβ, ιδ, ιε, και ιστ της παραγράφου του άρθρου 22, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση.

Η απαλλαγή αυτή αφορά την παροχή υπηρεσιών και την παράδοση αγαθών που γίνεται από:

- ο Νοσοκομεία, ιδρύματα, κλινικές.
- ο Ιδρύματα κοινωνικής πρόνοιας και ασφάλειας.
- ο Εκπαιδευτήρια όλων των βαθμίδων.
- ο Αθλητικά σωματεία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
- ο Σωματεία και οργανισμούς που επιδιώκουν σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς, ή εθνικούς.
- ο Νομικά πρόσωπα, οργανισμούς ή ιδρύματα που παρέχουν υπηρεσίες πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης.

Οι εκδηλώσεις αυτές δεν πρέπει να ξεπερνούν τις δύο (2) κατ' ανώτατο όριο ανά έτος. Μπορεί να είναι μία οργάνωση ενός χορού με λαχνό ή χωρίς λαχνό, η οργάνωση μίας εκδρομής, η έκδοση ενός ημερολογίου, η οργάνωση μίας καλλιτεχνικής εκδήλωσης και η διανομή σε αυτήν μικρών δώρων, συνεστίαση με φαγητό κ.λπ.

Απαιτείται έγκριση της απαλλαγής από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ μετά από έλεγχο της υποβληθείσας αίτησης, ο οποίος συνίσταται στην συνδρομή των προϋποθέσεων που αφορούν αποκλειστικά και μόνο την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ.

Ο προϊστάμενος της ΔΟΥ έχει σε κάθε περίπτωση τη διακριτική ευχέρεια να μην χορηγήσει την απαλλαγή εφόσον κρίνει ότι προκύπτει καταστρατήγηση των διατάξεων του Κώδικα ΦΠΑ, ιδίως από τα πραγματικά περιστατικά (π.χ υψηλή ποσότητα/αξία παραδιδόμενων αγαθών και παρεχόμενων υπηρεσιών κατά τρόπο που υπερβαίνει το σκοπό της οικονομικής ενίσχυσης ενός μη-κερδοσκοπικού πολιτιστικού συλλόγου τοπικής εμβέλειας.

Η απόφαση του προϊστάμενου της ΔΟΥ για την έγκριση ή μη της απαλλαγής, θα πρέπει να γνωστοποιείται στο πρόσωπο που υπέβαλλε την αίτηση για την χορήγηση της απαλλαγής, με έγγραφη απάντηση της υπηρεσίας, στην οποία θα αιτιολογούνται και θα τεκμηριώνονται με σαφήνεια οι λόγοι της έγκρισης ή απαλλαγής.

Τονίζεται ότι η εν λόγω απαλλαγή των ευκαιριακών εκδηλώσεων δεν αφορά μόνο σε πρόσωπα με αποκλειστικά απαλλασσόμενη δραστηριότητα.

Η παράλληλη άσκηση φορολογητέας δραστηριότητας δεν αποκλείει ένα πρόσωπο από την απαλλαγή της περίπτωσης (ιη), υπό τον όρο όμως ότι η αιτούμενη απαλλαγή δεν αφορά στην συγκεκριμένη δραστηριότητα για την οποία το πρόσωπο έχει υπαχθεί στον ΦΠΑ.

Παραδείγματα απαλλαγής ευκαιριακών εκδηλώσεων που πιθανόν εγκρίνονται από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ

- Επαγγελματικός σύλλογος που είναι απαλλασσόμενος από τον ΦΠΑ, το εισόδημα και την τήρηση βιβλίων διοργανώνει συνεστίαση με φαγητό και ποτό για την οικονομική του ενίσχυση.

- Εκδρομικός σύλλογος που έχει ενταχθεί σε καθεστώς ΦΠΑ για τις εκδρομές που διοργανώνει στο πλαίσιο του σκοπού του, διοργανώνει μία ευκαιριακή πολιτιστική

εκδήλωση για την οικονομική του ενίσχυση.

- Πολιτιστικός σύλλογος που έχει ενταχθεί σε καθεστώς ΦΠΑ για τις θεατρικές παραστάσεις που διοργανώνει, ανακοινώνει μία συναυλία με ζωντανή μουσική για την οικονομική του ενίσχυση.

- Πολιτιστικός σύλλογος που έχει ενταχθεί σε καθεστώς ΦΠΑ για πολιτιστικές εκδηλώσεις (θεατρικές παραστάσεις, μουσικές εκδηλώσεις) διοργανώνει μία εκδρομή για την οικονομική του ενίσχυση.

- Φιλοζωικός σύλλογος απαλλασσόμενος ΦΠΑ εκδίδει ημερολόγιο για την οικονομική του ενίσχυση.

Σε περίπτωση μη έγκρισης της απαλλαγής της ευκαιριακής εκδήλωσης που διοργανώνει πρόσωπο που για τις λοιπές του δραστηριότητες απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ, υποχρεούται να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ για την εν λόγω εκδήλωση και στην περίπτωση αυτή θα έχει όλες τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που προβλέπονται για τους υποκειμένους στον φόρο από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ.

Για την ένταξη στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ κατατίθεται στην ΔΟΥ, όπου θα υποβάλλονται οι δηλώσεις ΦΠΑ για την εκδήλωση, δήλωση μεταβολών, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 10 του ΚΦΔ (Ν 4174/2013).

Το εν λόγω πρόσωπο οφείλει να παραμείνει στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ καθ' όλη τη διάρκεια που πραγματοποιεί πράξεις συνδεδεμένες με τη φορολογητέα του δραστηριότητα, προκειμένου να μπορεί ορθώς να τηρεί τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος.

Μετά το πέρας αυτής και εφόσον πλέον δεν πραγματοποιεί ή δεν προτίθεται να πραγματοποιήσει φορολογητέες πράξεις, οφείλει να επανέλθει στο απαλλασσόμενο καθεστώς με την υποβολή δήλωσης μεταβολών κατά τις ανωτέρω διατάξεις του ΚΦΔ.

Τέλος, σημειώνεται ότι από τις ανωτέρω διατάξεις δεν προβλέπεται κάποιος χρονικός περιορισμός ως προς τη διάρκεια των εκδηλώσεων, συνεπώς το θέμα αυτό συνεκτιμάται στο πλαίσιο της αρμοδιότητας του Προϊσταμένου της ΔΟΥ για την έγκριση ή μη της απαλλαγής.

(Βλ. διευκρινίσεις ως προς την απαλλαγή αγαθών και υπηρεσιών στο πλαίσιο ευκαιριακών εκδηλώσεων του άρθρου 22.1.η' του Κώδικα ΦΠΑ 1121040/Πρωτ.Εισ./13.10.2015).

Προσοχή: Η απαλλαγή αυτή αφορά ΜΟΝΟ ΤΟΥΣ ΣΚΟΠΟΥΣ ΦΠΑ. Στον Ν 4172/2013  δεν αναφέρεται κάπου απαλλαγή από τον φόρο του εισοδήματος αυτών των ευκαιριακών εκδηλώσεων για την ενίσχυση των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ούτε έχει διευκρινιστεί όπως ίσχυε στον προηγούμενο ΚΦΕ (Ν 2238/1994 ) ότι θεωρείται εισόδημα που προέρχεται κατά την επιδίωξη του σκοπού, ώστε να είναι αφορολόγητο.

Για όλες αυτές τις περιπτώσεις αλλά και γενικά όταν ένα απαλλασσόμενο νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για οποιονδήποτε λόγο αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα ή εισόδημα που υπάγεται στο ΦΠΑ, υποχρεούται να ενταχθεί αμέσως στο απλογραφικό λογιστικό σύστημα των πολύ μικρών οντοτήτων της παρ. 2γ του άρθρου 1 του 4308/2014.

I. Δωρεές προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού

1. Σύμφωνα με την ισχύουσα φορολογική νομοθεσία (άρθρα 1 και 34 του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών κ.λπ., ο οποίος κυρώθηκε με τον Ν 2961/2001 ) , ως δωρεά φορολογείται κάθε μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου:

α) είτε η κτήση της περιουσίας γίνεται με δωρεά, κατά τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα (άρθρα 496 επ.),

β) είτε πραγματοποιείται με παροχή, παραχώρηση ή μεταβίβαση οποιουδήποτε περιουσιακού στοιχείου χωρίς να καταβάλλεται αντάλλαγμα και χωρίς να υπάρχει νόμιμη προς τούτο υποχρέωση, έστω κι αν γι' αυτή δεν καταρτίστηκε έγγραφο (άτυπη δωρεά ή ελευθεριότητα, παρ. 1 περ. β' άρθρο 34).

Ο φόρος είναι συνάρτηση του ύψους της μεταβιβαζόμενης περιουσίας και της συγγενικής σχέσης του δικαιοδόχου προς το δικαιοπάροχο, ενώ η φορολογική υποχρέωση γεννάται, κατά κανόνα, κατά το χρόνο σύστασης της δωρεάς που στην περίπτωση της χρηματικής παροχής συμπίπτει με την παράδοση των χρημάτων.

Όταν δικαιούχος της κτήσης αιτία δωρεάς είναι νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκει αποδεδειγμένα σκοπούς εθνωφελείς ή θρησκευτικούς ή σε ευρύτερο κύκλο φιλανθρωπικούς ή εκπαιδευτικούς ή καλλιτεχνικούς ή κοινωφελείς, ο οικείος φόρος προσδιορίζεται αυτοτελώς με συντελεστή 0,5%.

Ειδικότερα οι χρηματικές δωρεές προς τα παραπάνω πρόσωπα υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή 0,5% μετά την αφαίρεση αφορολογήτου ποσού χιλίων (1.000) ευρώ κατ' έτος.

Αρμόδιος για την παραλαβή των δηλώσεων φόρου δωρεάς και την βεβαίωση του φόρου είναι ο προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ της περιφέρειας της κατοικίας ή έδρας του δωρεοδόχου.

Δωρεές ανωνύμων ή μη δωρητών: Απαλλάσσονται του φόρου δωρεάς για χρηματικά ποσά ή άλλα κινητά περιουσιακά στοιχεία με τις διατάξεις της περ. (βα) της ενότητας Β του άρθρου 43 του Κώδικα Φορολογίας, κληρονομιών, δωρεών κ.λπ.

Υπάρχει ρητή απαλλαγή και από τον φόρο δωρεάς και από την υποχρέωση υποβολής των οικείων δηλώσεων φόρου.

Απαραίτητη προϋπόθεση:

ο Οι δωρεές να διοργανώνονται σε πανελλαδικό επίπεδο με την πρωτοβουλία φορέων για σκοπούς αποδεδειγμένα φιλανθρωπικούς.

Κ. Συμπέρασμα

Στην Ελλάδα έχουν γίνει εκατοντάδες έρευνες για τις δράσεις των Μ.Κ.Ο, για τον εντοπισμό του πραγματικού αριθμού τους, έχουν γραφεί διάφορα για ύποπτες χρηματοδοτήσεις τους από το κράτος, υπαινιγμοί αμφισβήτησης του κερδοσκοπικού χαρακτήρα τους και της νομιμότητας των πράξεών τους.

Ωστόσο, δεν είναι σωστό να δαιμονοποιείται μέρος της ιδιωτικής πρωτοβουλίας της χώρας και να διασύρονται αδικώς άνθρωποι που έχουν αφιερώσει την ζωή τους στην κοινωνική προσφορά.

Το 2003 το Συμβούλιο της Ευρώπης μετά από πολυμερείς διασκέψεις που προηγήθηκαν και έχοντας υπόψη το άρθρο 11 της Σύμβασης για την Προστασία των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου και των Θεμελιωδών Ελευθεριών που προβλέπει ότι «καθένας έχει δικαίωμα σε ελεύθερη και ειρηνική συνάθροιση και το δικαίωμα της ένωσης με άλλους», καθώς και την Ευρωπαϊκή Σύμβαση για την Αναγνώριση Νομικής Προσωπικότητας σε Διεθνείς Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις και στην προσδοκία της επαύξησης του αριθμού των συμβαλλομένων μερών και θεωρώντας ότι οι μη κυβερνητικές οργανώσεις (ΜΚΟ) προσφέρουν ουσιαστική συμβολή στην ανάπτυξη, την πραγματοποίηση και την διαρκή επιβίωση των δημοκρατικών κοινωνιών, ιδιαίτερα με την πρόωθηση της συλλογικής συνείδησης και της συμμετοχικής δράσης των πολιτών, έτσι ώστε να συμβάλλουν εξίσου σημαντικά στον πολιτισμό και την ευημερία των κοινωνιών δημοσιεύει τις «Θεμελιώδεις Αρχές για το Status των Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων στην Ευρώπη».

Το 2006, έντεκα μεγάλες διεθνείς ΜΚΟ συνέταξαν και υπέγραψαν την «Χάρτα Αυτοδέσμευσης, Κοινωνικής Ευθύνης και Λογοδοσίας των Διεθνών Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων» (International Non- Governmental Accountability Charter)», με την οποία αυτοδεσμεύθηκαν να σέβονται τις οικουμενικές αξίες και αρχές, να λειτουργούν με σύγχρονα συστήματα διοίκησης και διαχείρισης, να δέχονται εξωτερικό ανεξάρτητο ελεγκτή με πλήρη διαφάνεια και με υποχρέωση λογοδοσίας, τόσο στο εσωτερικό των οργανισμών όσο και προς τρίτους.

Το 2008 ακολούθησαν δέκα επτά ελληνικές ΜΚΟ, και προσυπέγραψαν την Χάρτα Λογοδοσίας σε μία εκδήλωση στο Ζάππειο Μέγαρο παρουσία του τότε Προέδρου της Ελληνικής Δημοκρατίας Κωστή Στεφανόπουλου του Έλληνα Συνηγόρου του Πολίτη, Γιώργου Καμίνη και του Ευρωπαίου Επιτρόπου Jan Figel.

Κατά συνέπεια, προκύπτει ότι έχουν γίνει κινήσεις και αναγνωρίζεται πρώτα απ όλα από τις ίδιες τις ΜΚΟ η ανάγκη για έλεγχο και διαφάνεια στις δράσεις τους.

Κανείς δεν μπορεί να αμφισβητήσει την αναγκαιότητα τέτοιων δράσεων. Υπάρχει άλλωστε τόσο το νομικό, όσο και το φορολογικό πλαίσιο, το οποίο αν τηρηθεί σωστά περιορίζονται τα δυσδιάκριτα σημεία, προστατεύεται και το νομικό πρόσωπο και τα εμπλεκόμενα μέρη, χωρίς τον κίνδυνο να ξεφύγουν της νομιμότητας και να ακροβατεί το Ν.Π.Ι.Δ μεταξύ κερδοσκοπικού και μη κερδοσκοπικού σκοπού.

Σε αυτή την μελέτη προσπαθήσαμε να τονίσουμε κάποια βασικά χαρακτηριστικά των Μ.Κ.Ο. σε συνάρτηση με τα φορολογικά αντικείμενα.

Στην πράξη παρατηρείται ένα σοβαρό έλλειμμα ενημέρωσης των διοικούντων αυτά τα νομικά πρόσωπα. Ο Νόμος 4174/2013, άρθρο 50 παρ. 1, αναφέρει ότι «τα πρόσωπα που είναι πρόεδροι, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι, εντεταλμένοι στη διοίκηση και εκκαθαριστές των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσής τους, ευθύνονται προσωπικά και αλληλέγγυα για την πληρωμή του φόρου τόκων και προστίμων που οφείλονται από αυτά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες καθώς και του φόρου που παρακρατείται, ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσής τους».

Πρέπει να γίνει κατανοητό από όλους ότι το θέμα είναι σοβαρό, ότι οι διοικήσεις των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν μεγάλες ευθύνες. Χρήσιμο είναι σε κάθε περίπτωση να απευθύνονται σε επαγγελματία πιστοποιημένο φοροτεχνικό για να τους πληροφορεί σχετικά με τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου και να τους προστατεύσει από τυχόν λάθη και παραλείψεις.

Τα τελευταία χρόνια γίνονται συχνά έλεγχοι από τα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και άλλους φορείς, σε δράσεις των σωματείων κ.λπ. και σε πολλές περιπτώσεις διαπιστώνονται παραβάσεις που επισύρουν μεγάλα πρόστιμα.

Το γεγονός ότι κάποτε έτυχαν απαλλαγής βιβλίων και ΦΠΑ από την ΔΟΥ της έδρας τους, δεν σημαίνει ότι πρέπει πάντα και σε κάθε περίπτωση να παραμένουν σε αυτό το καθεστώς ή ότι ως οντότητες έχουν λιγότερες υποχρεώσεις από τις υπόλοιπες. Αντιθέτως, έχουν πάρα πολλές ιδιαιτερότητες και παγίδες και μόνο ένας επαγγελματίας πιστοποιημένος φοροτεχνικός μπορεί να τους υποστηρίξει.

Δεν αρκεί μόνο η καλή πρόθεση αλλά πρέπει να εφαρμόζουν και τους νόμους ορθά, ώστε να μπορούν να επιδιώκουν με διαφάνεια και ασφάλεια τον σκοπό τους και να εκπληρώνουν το τόσο σημαντικό έργο τους.

[1]. Η επισήμανση αυτή δεν αφορά τις αστικές εταιρείες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Υπ. Οικονομικών

Υπουργείο Οικονομικών
ΓΓΠΣ
Ατομικές Διοικητικές Λύσεις
Υπηρεσία Αναζήτησης
Λογιστών

Οικονομικός Τύπος

ΝΑΥΤΕΜΠΟΡΙΚΗ
ΚΕΡΔΟΣ
ΕΞΠΡΕΣ
ΗΜΕΡΗΣΙΑ

Χρήσιμοι σύνδεσμοι

ΙΚΑ
ΟΑΕΕ
ΕΤΑΑ
Εθνικό Τυπογραφείο
Οργανισμός Μεσολάβησης και Διαιτησίας
ΕΛΤΕ
Βουλή των Ελλήνων
Υπουργείο Εργασίας
Γενική Γραμματεία Κοινωνικών Ασφαλίσεων
Υπουργείο Δικαιοσύνης
Κτηματολόγιο ΑΕ
Συνήγορος του Πολίτη
Οικονομικό Επιμελητήριο της Ελλάδας
Γ.Ε.ΜΗ. (Γενικό Εμπορικό Μητρώο)

Websites Νομικής Βιβλιοθήκης

nb.org
nbonline.gr
greekjustice.gr
nbalma.gr
greeklawdigest.gr

