



**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΚΡΗΤΗΣ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**«ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ»**

ΕΠΙΜΕΛΕΙΑ ΕΡΓΑΣΙΑΣ

Ψαρόμυαλος Ιωάννης
Γεωργουλάκη Μαρία

ΕΠΙΒΛΕΠΩΝ ΚΑΘΗΓΗΤΗΣ

Δρακωνάκης Χρήστος

**ΗΡΑΚΛΕΙΟ
ΟΚΤΩΒΡΙΟΣ 2016**

ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία εκπονήθηκε στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Κρήτης και αφορά την θεωρητική προσέγγιση και πρακτική έρευνα υπό την επίβλεψη του καθηγητή κ. Δρακωνάκη Χρήστου ο οποίος μας ανέθεσε το αντικείμενο της εργασίας με θέμα «Μη Κερδοσκοπικά Νομικά Πρόσωπα Λογιστική και Φορολογική Παρακολούθηση». Με την παρούσα εργασία ολοκληρώνονται οι σπουδές μας στο τμήμα Λογιστικής και Χρηματοοικονομικής του ΤΕΙ Κρήτης. Θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε ο καθένας από την πλευρά μας τον επιβλέποντα καθηγητή κ. Δρακωνάκη Χρήστο για την εμπιστοσύνη και το ενδιαφέρον που έδειξε σε εμάς κατά την ανάθεση της εργασίας. Θα θέλαμε επίσης να τον ευχαριστήσουμε για την συνεχή καθοδήγηση, την προθυμία και την συμπαράσταση του καθ' όλη τη διάρκεια εκπόνησης της εργασίας μας. Τέλος, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε τις οικογένειές μας καθένας ξεχωριστά, για την υποστήριξη κατά τη συγγραφή της αλλά και κατά τη διάρκεια των ακαδημαϊκών μας σπουδών και την πίστη τους σε εμάς.

ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΗΡΙΟ ΣΗΜΕΙΩΜΑ	2
ΠΙΝΑΚΑΣ ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΩΝ	3
ΠΕΡΙΛΗΨΗ	5
ABSTRACT	6
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	7
ΜΕΡΟΣ Α:	10
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	10
1.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	10
1.1.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (Ν.Π.Δ.Δ.)	13
1.1.2. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (Ν.Π.Ι.Δ.)	14
1.1.3. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΙΚΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ	16
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	16
2.1. ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	17
2.1.1. ΑΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ	18
2.1.2. ΣΩΜΑΤΕΙΟ	21
2.1.3. ΕΝΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	30
2.1.4. ΙΔΡΥΜΑ	33
2.1.5. ΕΠΙΤΡΟΠΕΣ ΕΡΑΝΩΝ	40
2.1.6. ΜΗ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ (Μ.Κ.Ο.)	42
2.1.7. ΕΚΚΛΗΣΙΑΣΤΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ	45
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΣΤΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	47
3.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ	47
3.2. Φ.Π.Α.	55
3.3. ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ	57
3.3.1. ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (Φ.Α.Π.)	57
3.3.2. ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ	62

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΣΤΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ	64
4.1. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)	64
4.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΔΩΡΕΕΩΝ	71
ΜΕΡΟΣ Β	72
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ	72
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	100
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	103

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η παρούσα πτυχιακή εργασία αποτέλεσε το αντικείμενο μελέτης μας για αρκετά μεγάλο διάστημα και θεωρώ ότι λόγω της σπουδαιότητας του θέματος θα αποτελέσει πολύ σημαντικό εφιαλτήριο για την μετέπειτα πορεία μας στον κλάδο.

Πιο συγκεκριμένα το θέμα της συγκεκριμένης εργασίας πραγματεύεται τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα και το πώς φορολογούνται. Πριν φτάσουμε όμως σε αυτό θα αναλύσουμε στο πρώτο κεφάλαιο τα χαρακτηριστικά και την διάκριση των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου, των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου και των νομικών προσώπων μικτού χαρακτήρα.

Στην συνέχεια θα αναλύσουμε τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα, στα οποία και πάλι θα διακρίνουμε τα βασικά χαρακτηριστικά. Θα τα διακρίνουμε σε αστικές εταιρείες, σωματεία, ενώσεις προσώπων, ιδρύματα, επιτροπές εράνων, μη κυβερνητικές οργανώσεις και εκκλησιαστικά ιδρύματα. Έχοντας ολοκληρώσει με το γενικό μέρος της παρουσίασης των νομικών και μη κερδοσκοπικών προσώπων, θα προχωρήσουμε στην παρουσίαση των ρυθμίσεων φορολογίας που ισχύουν για τα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα, ιδίως ως προς την φορολογία εισοδήματος, το Φ.Π.Α., τον Φόρο Ακίνητης Περιουσίας, τους τρόπους και τις διαδικασίες φορολογικών πράξεων που σχετίζονται με τις δωρεές και άλλες σχετικές φορολογικές πράξεις.

Στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας μελέτης θα αναφερθούμε στην λογιστική παρακολούθηση των μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων, με την τήρηση των λογιστικών βιβλίων με βάση τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα και τον λογιστικό χειρισμό των δωρεών.

Τέλος, στο πρακτικό μέρος της παρούσας μελέτης αναλύουμε έναν τυχαίο μη κερδοσκοπικό οργανισμό για την δήλωση των κερδών του, πώς αυτά καταχωρούνται στο έντυπο Ν και ποια τα οικονομικά αποτελέσματά του.

Ευελπιστούμε η παρούσα εργασία να αποτελέσει ένα χρήσιμο εγχειρίδιο στους μελετητές της λογιστικής και φορολογικής μεταχείρισης των νομικών προσώπων.

ABSTRACT

This project was our study subject for quite a long time and we believe that because of the importance of the issue it will be a very important springboard for our future course in the industry.

More specifically, the subject of this thesis deals with the non-profit legal entities and how they are taxed. Before we get to that we will analyze in the first chapter features and distinction of public legal entities, private legal entities and legal entities of mixed character.

After that, we will analyze the non-profit entities, for which we will again distinguish the key characteristics. We will discern in civil companies, clubs, associations, foundations, fundraising committees, NGOs and religious institutions. Having completed the general part of the presentation of legal and non-profit entities, we will proceed to the presentation of tax regulations applicable to the specific legal entities, particularly in terms of income tax, VAT, Real Estate Tax, ways and procedures of tax acts related to donations and other relevant tax acts.

In the fourth chapter of this study we will refer to the accounting for non-profit legal persons, the bookkeeping based on the Greek GAAP and the accounting treatment of donations.

Finally, the practical part of this study, will analyze a random non-profit organization for the declaration of profits, how they are recorded in the N Form and what its financial results.

We hope this work can serve as a useful guide for students of accounting and tax treatment of legal entities.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ, δίνεται από τους ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό του. Τα μη κερδοσκοπικού νομικά πρόσωπα αποκτούν υπόσταση από την ημερομηνία καταχώρησης του καταστατικού τους στο πρωτοδικείο του νομού τα οποία έχουν έδρα. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορεί να είναι σωματεία (σύλλογοι) (ΑΚ 78-107), ιδρύματα (ΑΚ 108-126) ή αστικές εταιρίες (ΑΚ 741-784).

Από τις καταστατικές τους διατάξεις, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δεν πραγματοποιούν διανομή κερδών. Λειτουργούν με τις αρχές της εξυπηρέτησης του σκοπού τους. Δηλαδή, όλα τα οφέλη (κέρδη), που έχουν τα νομικά αυτά πρόσωπα, χρησιμοποιούνται για την ευόδωση των σκοπών τους. Τα κέρδη προορίζονται πάντα για το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν και η ωφέλεια σε κάθε περίπτωση επεκτείνεται σε κοινωνικές ομάδες μεγέθους τουλάχιστον ίσο του αριθμού των μελών τους.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν όλες τις υποχρεώσεις που έχουν και οι επιτηδευματίες έναντι της φορολογικής αρχής. Κάνουν έναρξη εργασιών στην Δ.Ο.Υ., λαμβάνουν ΑΦΜ και το χρησιμοποιούν για όλες τις οικονομικές τους συναλλαγές, τηρούν βιβλία, εκδίδουν στοιχεία, πληρώνουν ΦΠΑ και φόρους εισοδήματος για τις επιχειρηματικές τους δραστηριότητες κατά ανάλογη εφαρμογή με τις λοιπές επιχειρήσεις.

Για τις συνδρομές των μελών τους, εκδίδουν αθεώρητη απόδειξη είσπραξης και δεν πληρώνουν φόρο. Ομοίως, δεν υπόκειται σε φορολογία οι δωρεές και οι χορηγίες που δίνονται για την τέλεση των δραστηριοτήτων τους.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται από το ΦΠΑ για έσοδα που πραγματοποιούν από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις όταν τις οργανώνουν για την οικονομικής τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις δυο (2) το έτος και κατόπιν έγγραφης άδειας από την αρμόδια Δ.Ο.Υ. (εγκ. ΦΠΑ 1030141/1349/ΠΟΛ 1071/8-3-95 και άρθρο 22 ν.2859/00).

Ενδεικτικές υπηρεσίες των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για τις οποίες απαλλάσσονται της φορολογίας είναι:

εκπαίδευσης, αθλητισμού, σωματικής άσκησης, σωματικής αγωγής, πολιτικές, συνδικαλιστικές, θρησκευτικές, φιλοσοφικές, φιλανθρωπικές, εθνικές, πολιτιστικές, μορφωτικές και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, υπό τις προϋποθέσεις:

α) να λειτουργούν νόμιμα και

β) να μην στρεβλώνουν του όρους του ανταγωνισμού.

Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του νομικού προσώπου δεν αποκλείει την πρόσληψη και μισθοδοσία εργαζομένων. Στην περίπτωση αυτή έχουν όλες τις υποχρεώσεις της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, όπως ισχύει και για τα λοιπά νομικά πρόσωπα

Υπόχρεοι στην υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος είναι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία συμπεριλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα.

Η υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος πραγματοποιείται πάντα μετά το τέλος της διαχειριστικής περιόδου και συγκεκριμένα:

α) μέχρι τις 10/3 του οικείου οικονομικού έτους για τα νομικά πρόσωπα ΜΗ κερδοσκοπικού χαρακτήρα που δεν τηρούν Βιβλία Κ.Β.Σ. ή που τηρούν Βιβλία Β΄ Κατηγορίας Κ.Β.Σ

β) μέχρι τις 15/4 του οικείου οικονομικού έτους για τα νομικά πρόσωπα ΜΗ κερδοσκοπικού χαρακτήρα που τηρούν Βιβλία Γ΄ Κατηγορίας Κ.Β.Σ. ή που δηλώνουν εισόδημα από την εκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση γεωργικής γης.

Ειδικά για το οικονομικό έτος 2012, το Υπουργείο Οικονομικών ανακοινώνει ότι σύμφωνα με την ΠΟΛ 1055/29-02-2012, προς διευκόλυνση των φορολογουμένων, παρατείνεται η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 2012 για τα υπόχρεα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της παραγράφου 2

του άρθρου 101 του ν.2238/1994 μέχρι και τις 30 Απριλίου 2012, ανεξαρτήτως της κατηγορίας βιβλίων του Κ.Β.Σ. που τηρούν.

ΜΕΡΟΣ Α:

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1: ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

1.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ως νομικό πρόσωπο χαρακτηρίζεται μια ένωση φυσικών προσώπων ή ομάδα περιουσίας που έχει αυτοτελώς ικανότητα Δικαίου, να είναι δηλαδή υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων.

Το Δίκαιο ως πρόσωπα θεωρεί και ενώσεις φυσικών προσώπων ή περιουσίας για την θεραπεία κοινωνικών αναγκών. Έτσι το "νομικό πρόσωπο" (αν και πράγματι δεν υπάρχει τέτοιο στη φύση) αναγνωρίζεται όμως «κατά πλάσμα δικαίου» ως υποκείμενο δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, συνεπώς με αυτοτελή ικανότητα Δικαίου.

Έτσι λοιπόν, οι άυλες αυτές οντότητες αποκαλούνται νομικά πρόσωπα κατ' αντιδιαστολή προς τα φυσικά. Δηλαδή, λαμβάνουν υπόσταση απ' ευθείας από τον νόμο και υπόκεινται ως προς τη σύσταση και τη λειτουργία τους κατ' αρχήν στις διατάξεις των άρθρων 61 επί των Γενικών Αρχών του Αστικού Κώδικα, διεπόμενα περαιτέρω και προεχόντως από τις ειδικές διατάξεις της πράξεως συστάσεως ή του καταστατικού τους (www.wikipedia.gr, 2016).

Για τη φύση των νομικών προσώπων έχουν υποστηριχθεί διάφορες θεωρίες, οι σημαντικότερες των οποίων είναι η θεωρία του «πλάσματος δικαίου» και η «οργανική θεωρία». Σύμφωνα με την πρώτη δεν υπάρχει στην πραγματικότητα, είναι δημιούργημα, πλάσμα του νόμου. Επομένως δεν έχει την δική του θέληση και αντί γι' αυτό εκφράζουν την θέληση τους και δικαιοπρακτούν ως αντιπρόσωποι του τα όργανα που το διοικούν. Για το λόγο αυτό το νομικό πρόσωπο δεν ευθύνεται για παράνομες πράξεις ή παραλείψεις των οργάνων του. Αντίθετα κατά την οργανική θεωρία το νομικό πρόσωπο αποτελεί κοινωνική

πραγματικότητα, έχει δική του θέληση, που εκφράζεται δια των οργάνων που το διοικούν και επομένως είναι υπεύθυνο για τις παράνομες πράξεις ή παραλείψεις τους. Ο Αστικός Κώδικας ακολουθεί την δεύτερη θεωρία (Βάρκα-Αδάμη, 2009).

Η έννοια του όρου που προκύπτει από την διατύπωση του άρθρου 61 του ΑΚ, κατά την οποία ενώσεις (φυσικών ή νομικών) προσώπων επιδιωκόντων συγκεκριμένο σκοπό ή σύνολα περιουσιών τεταγμένα για την εξυπηρέτηση τέτοιων σκοπών δύνανται να αποκτήσουν νομική προσωπικότητα και να αναχθούν σε νομικά πρόσωπα, εφόσον θα τηρηθούν οι τασσόμενες εκ του νόμου διατάξεις.

Επίσης, είναι προφανές ότι στις ενώσεις προσώπων υπάγονται τα σωματεία του άρθρου 78 του ΑΚ, οι επιτροπές εράνων του άρθρου 122 του ΑΚ και οι διάφορες κατηγορίες συνεταιρισμών(αστικοί, οικοδομικοί, γεωργικοί, κ.ο.κ.) και εταιριών, ενώ στα σύνολα περιουσιών τα ιδρύματα του άρθρου 108 του ΑΚ.

Εξ' άλλου ο επιδιωκόμενος σκοπός εκ μέρους των συνιστομένων νομικών προσώπων, μη καθοριζόμενος σαφέστερα, μπορεί να έχει οικονομικό περιεχόμενο, όπως π.χ. στις εταιρίες του Εμπορικού Δικαίου, αλλά μπορεί και να μην έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα, όπως συμβαίνει σε ένα ίδρυμα π.χ. αποκαταστάσεως αποφυλακισθέντων.

Επίσης βασική αρχή του δικαίου των νομικών προσώπων αποτελεί αυτή της αυτοτέλειας τους έναντι των μελών τους (ΑΠ 1559/2002, αδημ.). Έτσι λοιπόν το νομικό πρόσωπο αποτελεί χωριστό υποκείμενο δικαίου, αφού υπάρχει και δρα ανεξάρτητα από την ταυτότητα και τις δραστηριότητες των μελών του, έχει δε, τόσο ικανότητα δικαίου (άρθρο 62 του ΑΚ) δικαιοπρακτική (άρθρο 70 του ΑΚ) και αδικοπρακτική (άρθρο 71 του ΑΚ), όσο και ικανότητα να είναι διάδικός (άρθρο 62 του ΚΠολΔ) και να παρίσταται στα δικαστήρια ιδίως ονόματι (άρθρο 63 του ΚΠολΔ) (Τσούμας, 2009).

Στα νομικά πρόσωπα κρίσιμες είναι οι εξουσίες διαχείρισης (εσωτερικές σχέσεις) και εκπροσώπησης (σχέσεις με τρίτους). Το ποιο όργανο τις έχει, καθορίζεται από το νόμο και από το καταστατικό ή τον κανονισμό εσωτερικής λειτουργίας του νομικού προσώπου. Το εσωτερικά αυτά έγγραφα εξειδικεύουν στο πλαίσιο του νόμου ποιο όργανο και με ποιο τρόπο χρειάζεται να αποφασίσει, προκειμένου το νομικό πρόσωπο να αναλάβει ένα δικαίωμα ή μια

υποχρέωση. Το Νομικό Πρόσωπο διαλύεται όταν επιτευχθεί ο σκοπός του για τον οποίο συστηθεί, είτε σε άλλους λόγους σύμφωνα με το καταστατικό, ή άλλους νόμους ανάλογα. Την διάλυσή του ακολουθεί η εκκαθάριση της περιουσίας του, ήτοι εξόφληση χρεών, είσπραξη οφειλών κ.λπ. στη διάρκεια της οποίας το νομικό πρόσωπο θεωρείται μεν υπάρχον πλην όμως "τελούν υπό εκκαθάριση" που σημαίνει χωρίς έτερες αναλήψεις δικαιωμάτων ή υποχρεώσεων. Η περιουσία του διαλυθέντος Νομικού Προσώπου, κινητή και ακίνητη, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά από τον νόμο, ή το καταστατικό του, ή από τη συστατική του πράξη, ή υπό αρμοδίου περί αυτού οργάνου, περιέρχεται στο Δημόσιο (στο κράτος) (www.wikipedia.gr, 2016).

Επιγραμματικά, θα μπορούσαμε να πούμε ότι νομικό πρόσωπο είναι για παράδειγμα μια επιχείρηση ή μια εταιρία κι όχι ένας "απλός" άνθρωπος (www.ti-einai.gr/, n.d.).

Τα νομικά πρόσωπα με βάση τον τρόπο ίδρυσης και τον σκοπό για τον οποίο ιδρύονται και επιδιώκουν διακρίνονται σε:

- Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ): Χαρακτηρίζονται εκείνα των οποίων ο σκοπός αφορά την εξυπηρέτηση και την επιτέλεση κάποιας κρατικής λειτουργίας ή υπηρεσίας. Πρότυπο Νομικού Προσώπου Δημοσίου Δικαίου είναι (κατά λειτουργία) η ίδια η Πολιτεία (το Κράτος) άλλα χαρακτηριστικά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου είναι οι Οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης (δήμοι και περιφέρειες) η Εκκλησία της Ελλάδος, το Ν.Α.Τ., το Ι.Κ.Α. κλπ.
- Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ): Χαρακτηρίζονται εκείνα που ιδρύονται από ιδιώτες και συνεπώς ακολουθούν τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου. Δηλαδή, είναι αυτά που ιδρύονται και λειτουργούν προς εξυπηρέτηση ιδιωτικών σκοπών.
- Νομικά Πρόσωπα Μικτού Χαρακτήρα: Αυτά τα νομικά πρόσωπα διέπονται ως προς ορισμένες δραστηριότητες τους από το δημόσιο δίκαιο και ως προς άλλες από το ιδιωτικό, διότι ασκούν παράλληλα προς τα ιδιωτικά τους έργα και εξουσίες αναγόμενες στη δημόσια διοίκηση (www.wikipedia.gr, 2016).

1.1.1. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (Ν.Π.Δ.Δ.)

Σύμφωνα με το άρθρο 101 του Συντάγματος της Ελλάδος "η διοίκηση του Κράτους οργανώνεται κατά το αποκεντρωτικό σύστημα" κι επομένως η οργάνωση του Κράτους περιλαμβάνει τόσο κεντρικά όσο και αποκεντρωτικά όργανα. Ως κεντρικά όργανα μπορούμε να αναφέρουμε την Κυβέρνηση, τον Πρωθυπουργό ως μονομελές όργανο του Κράτους, τα Υπουργεία με τους υπουργούς τους και τέλος τα μεγάλα σώματα της Διοίκησης όπως το Συμβούλιο της Επικρατείας, οι Ανεξάρτητες Διοικητικές Αρχές και το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους. Αντίστοιχα ως αποκεντρωτικά όργανα σήμερα μπορούμε να θεωρήσουμε τις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις, τις αιρετές Περιφέρειες και τους Δήμους, αναγνωρίζονται δε με διάταγμα που εκδίδεται με πρόταση του Υπουργού Εσωτερικών Δημόσιας Διοίκησης και Αποκέντρωσης. Με την ευρεία έννοια οι οργανισμοί που έχουν εκλεγμένες διοικήσεις από τον λαό μπορούν να θεωρηθούν ΝΠΔΔ, καθώς αν κι αυτές είναι κατοχυρωμένες από το Σύνταγμα, δεν προβλέπεται η αυτονομία των Οργανισμών Τοπικής Αυτοδιοίκησης, δηλαδή η νομοθετική εξουσία των οργάνων τους (να θεσπίζουν δηλαδή αυτοτελείς κανόνες δικαίου). Με την σειρά τους οι νέοι ΟΤΑ, σύμφωνα και με τις προβλέψεις την πρόσφατης διοικητικής μεταρρύθμισης του προγράμματος "Καλλικράτης", διατηρούν το δικαίωμα να έχουν δικά τους ΝΠΔΔ και Επιχειρήσεις (με αρκετούς όμως περιορισμούς σε σχέση με το παρελθόν, καθώς ένας από τους στόχους του προγράμματος "Καλλικράτης" ήταν η μείωσή τους από 6000 σε 2000 από τις αρχές του 2011).

Υπάρχουν επίσης, μια σειρά από νομικά πρόσωπα που ιδρύονται κατ' εφαρμογή της καθ' ύλην αυτοδιοίκησης και επιτελούν κάποιο συγκεκριμένο και εξειδικευμένο σκοπό. Μεταξύ αυτών μπορούμε να αναφέρουμε τα Νοσοκομεία, τις ανώτερες και ανώτατες σχολές που έχουν Δημόσιο χαρακτήρα, τις Δημόσιες Βιβλιοθήκες και μια σειρά από άλλα που υπάγονται σε όλο το εύρος της Δημόσιας Διοίκησης (π.χ. ΝΠΔΔ του Υπουργείου Γεωργίας και μια σειρά άλλων Υπουργείων).

Τα ΝΠΔΔ ιδρύονται και καταργούνται μόνον με πράξη του εξουσιοδοτημένου Νομοθετικού Οργάνου. Απολαμβάνουν διοικητική και ενίοτε οικονομική αυτοτέλεια και διοικούνται συνήθως από πολυμελή διοικητικά συμβούλια. Σε άλλες περιπτώσεις προβλέπεται να υπάρχει και ένα δεύτερο συλλογικό όργανο με εκτελεστικό χαρακτήρα (π.χ. εκτελεστική ή διοικούσα επιτροπή) (www.wikipedia.org, 2015).

1.1.2. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ (Ν.Π.Ι.Δ.)

Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) είναι εκείνα που ιδρύονται με ιδιωτική πρωτοβουλία, αποβλέπουν στην πραγματοποίηση ιδιωτικών σκοπών και διέπονται από κανόνες ιδιωτικού δικαίου. Για τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου ισχύει η αρχή του κλειστού αριθμού, δηλαδή ο νόμος καθορίζει περιοριστικά τις μορφές που αυτά μπορούν να έχουν. Συγκεκριμένα ο αστικός κώδικας ως ΝΠΙΔ αναγνωρίζει και ρυθμίζει τα σωματεία, τα ιδρύματα, τις επιτροπές εράνων και την αστική εταιρία. Ο εμπορικός νόμος ως ΝΠΙΔ ρυθμίζει τις εμπορικές εταιρίες (ομόρρυθμη, ετερόρρυθμη, ανώνυμη, εταιρία περιορισμένης ευθύνης καθώς και τους συνεταιρισμούς) (Βάρκα-Αδάμη, 2009)

Ωστόσο, στους τομείς της διοικητικής δράσης, όπου γίνεται χρήση μέσων και τύπων του ιδιωτικού δικαίου, εκτός από την καθαρά μη εξαναγκαστική δράση και τον τομέα άσκησης της κυριαρχικής μη εξαναγκαστικής δράσης, ενδέχεται ένας φορέας διοικήσεως δραστηριοποιείται όχι κερδοσκοπικά αλλά με στόχο την άμεση πραγματοποίηση δημοσίων διοικητικών, παραγωγικών, και κατευθυντικών σκοπών· στην περίπτωση αυτή εφαρμόζεται το ιδιωτικό διοικητικό δίκαιο (Συμεωνίδης, 1991).

Για την σύσταση των ΝΠΙΔ δεν αρκεί μόνο η βούληση των συμβαλλομένων, αλλά προαπαιτείται και τήρηση των προβλεπόμενων από τις διατάξεις του ΑΚ διατυπώσεων, όπως αυτές των άρθρων 78, 108, 122, 784, ήτοι κατάρτιση εγγράφως δικαιοπραξίας (της συστατικής πράξεως τους). Η ιδιωτική βούληση δεν μπορεί να διαμορφώσει άλλα ΝΠΙΔ πέραν αυτών που

προβλέπονται από τον νόμο, ήτοι τα σωματεία, τα ιδρύματα, τις επιτροπές εράνων και τις αποκτήσεως νομική προσωπικότητα αστικές εταιρίες, καθώς και τις εταιρίες και τους συνεταιρισμούς που διέπονται από το Εμπορικό Δίκαιο, διάφορους νόμους και βεβαίως από τα άρθρα 62-77 και 742-783 του ΑΚ.

Τα ΝΠΙΔ από της αποκτήσεως, μετά την πλήρωση των τασσόμενων από τον νόμο όρων, νομικής προσωπικότητας, αποκτούν και την αποκαλούμενη ικανότητα δικαίου. Δηλαδή, καθίστανται τα ίδια υποκείμενα δικαιωμάτων και υποχρεώσεων, αλλά και στο μέτρο που η φύση τους το επιτρέπει, διότι, κατ' άρθρο 62 ΑΚ, η ικανότητα τους δεν μπορεί να και σε έννομες σχέσεις που προϋποθέτουν ιδιότητες φυσικού προσώπου, όπως είναι κυρίως οι σχέσεις οικογενειακού δικαίου, κληρονομητών, κοκ. Η ικανότητα αυτή, αποκτώμενη από τις ολοκληρώσεως της συστάσεως τους αναφέρεται σε σχέσεις τόσο του ιδιωτικού όσο και του δημόσιου δικαίου. Δηλαδή, προκύπτει ότι η ικανότητα δικαίου του ΝΠΙΔ, κατ' άρθρο 62, από άποψη ουσιαστικού δικαίου νοείται η ικανότητα του αποκτήσεως δικαιωμάτων και υποχρεώσεων και περιουσίας χωριστής εκείνης των μελών του.

Τα ΝΠΙΔ, που έχουν ικανότητα δικαίου καταρτίζουν και τις απαιτούμενες για την εκπλήρωση των σκοπών τους δικαιοπραξίες δια των εκφραζόντων την συμβατική βούληση τους οργάνων, κατά τα προβλεπόμενα στις διατάξεις που διέπουν τη λειτουργία τους. Οι δικαιοπραξίες που επιχειρούνται από το όργανο που διοικεί το νομικό πρόσωπο εντός των ορίων εξουσίας ή από άλλο φυσικό πρόσωπο, κατ' άρθρο 70 του ΑΚ. Σημειώνεται ότι η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή τόσο ως προς τα ΝΠΙΔ, όσο και στα ΝΠΔΔ. Επίσης, από τα άρθρα 65, 67, 68 και 70 του ΑΚ συνάγεται ότι για να υποχρεωθεί το ΝΠΙΔ από δικαιοπραξία πρέπει αυτή να έχει συναφθεί είτε από το όργανο που το διοικεί και ενεργεί μέσα στα όρια της της εξουσίας του, σύμφωνα με τους όρους της συστατικής πράξεως ή του καταστατικού, είτε από άλλα φυσικά πρόσωπα στα οποία όμως παρασχέθηκε σχετική εξουσία από το όργανο που διοικεί το νομικό πρόσωπο. Δικαιοπραξία που έχει συναφθεί επ' ονόματος ΝΠΙΔ από μη έχοντα εξουσία εκπροσωπήσεως του είδαμε ήδη ότι δεν τα δεσμεύει. Δικαιοπραξία αποτελεί, επίσης, και η απόφαση της γενικής συνέλευσης ενός ΝΠΙΔ, όταν απαιτείται κατά το νόμο ή το καταστατικό για τη σύναψη μίας έννομης σχέσεως.

Η έδρα του ΝΠΙΔ καθορίζεται στην πράξη συστάσεως του ή στο καταστατικό του(καταστατική έδρα), αν όμως(κακώς) δεν έχει ληφθεί τέτοια πρόνοια, έδρα του τότε είναι ο τόπος στον οποίο λειτουργεί η διοίκηση του(πραγματική έδρα), όπου και αναπτύσσονται οι δραστηριότητες του και συνάπτονται οι δικαιοπραξίες με τρίτους, κατά την ρύθμιση του άρθρου 64 του ΑΚ. Είναι υποχρεωτικός ο καθορισμός εκ των προτέρων της έδρας όσον αναφορά στα σωματεία, τις ερανικές επιτροπές, τις ανώνυμες εταιρίες, τις ΕΠΕ και τους συνεταιρισμούς (Τσούμας, 2009).

1.1.3. ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΙΚΤΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

Σήμερα το κράτος για την διευκόλυνση των συναλλαγών ιδρύει νομικά πρόσωπα με την τυπική μορφή των ΝΠΙΔ, που στην ουσία αποτελούν δημόσιες υπηρεσίες, αφού τους έχουν ανατεθεί η άσκηση δημόσιας διοίκησης, όπως ΔΕΗ, ΟΤΕ, ΕΥΔΑΠ, κλπ. ή παράλληλα με τις δημόσιες ασκούν και ιδιωτικές δραστηριότητες, όπως π.χ. η Αγροτική Τράπεζα, η οποία παράλληλα με τις τραπεζικές δραστηριότητες ασκεί τον έλεγχο και την εποπτεία των γεωργικών συνεταιρισμών (Βάρκα-Αδάμη, 2009).

Στην κατηγορία των νομικών προσώπων μικτής φύσεως υπάγονται και τα ιδρυόμενα από το κράτος ή διαφόρους ΟΤΑ και τα οποία εμφανίζονται να μην λειτουργούν ως ΝΠΙΔ, πλην όμως ασκούν δραστηριότητες που αφορούν το κοινωνικό σύνολο. Ο κοινωφελής σκοπός που διακονούν τους προσδίδει έτσι τον χαρακτήρα ΝΠΔΔ(π.χ. ΟΣΕ, ΕΡΤ ΑΕ, ΚΕΔ, κ.α.). Τα πρόσωπα αυτά διέπονται συνήθως από τους κανόνες δικαίου τους σχετικούς με τη νομική τους μορφή, όπως καθορίζεται από την ιδρυτική τους πράξη (Τσούμας, 2009).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2: ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

2.1. ΓΕΝΙΚΑ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ, δίνεται από τους ιδρυτές του και προκύπτει από το καταστατικό του. Τα μη κερδοσκοπικού νομικά πρόσωπα αποκτούν υπόσταση από την ημερομηνία καταχώρησης του καταστατικού τους στο πρωτοδικείο του νομού τα οποία έχουν έδρα. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορεί να είναι σωματεία (σύλλογοι) (ΑΚ 78-107), ιδρύματα (ΑΚ 108-126) ή αστικές εταιρίες (ΑΚ 741-784).

Από τις καταστατικές τους διατάξεις, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δεν πραγματοποιούν διανομή κερδών. Λειτουργούν με τις αρχές της εξυπηρέτησης του σκοπού τους. Δηλαδή, όλα τα οφέλη (κέρδη), που έχουν τα νομικά αυτά πρόσωπα, χρησιμοποιούνται για την ευόδωση των σκοπών τους. Τα κέρδη προορίζονται πάντα για το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν και η ωφέλεια σε κάθε περίπτωση επεκτείνεται σε κοινωνικές ομάδες μεγέθους τουλάχιστον ίσο του αριθμού των μελών τους (Μπουρελιάς, 2012).

Τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα, όπως ρυθμίζονται από την σύσταση και την λειτουργία τους κατά των ΑΚ είναι:

- Η αστική εταιρία
- Η επιτροπή εράνων –Τα εκκλησιαστικά ιδρύματα
- Το ίδρυμα –Οι Μ.Κ.Ο.
- Το σωματείο – Η ένωση προσώπων

Τα οποία θα τα αναλύσουμε λεπτομερώς στη συνέχεια (Βάρκα-Αδάμη, 2009).

2.1.1. ΑΣΤΙΚΗ ΕΤΑΙΡΙΑ

Αστική εταιρία είναι η σύμβαση μεταξύ δύο ή περισσότερων προσώπων, τα οποία καταβάλλοντας κοινές εισφορές επιδιώκουν ένα σκοπό κυρίως οικονομικό(οπωσδήποτε όμως όχι κερδοσκοπικό) (Βάρκα-Αδάμη, 2009).

Οι αστικές εταιρίες συστήνονται, για να προωθήσουν σκοπούς κοινωνικούς, επιστημονικούς, φιλανθρωπικούς, μορφωτικούς, χωρίς να αποβλέπουν στην ανάπτυξη εμπορικής δραστηριότητας. Ωστόσο, οι αστικές εταιρίες διαθέτουν σε ορισμένες περιπτώσεις εισόδημα, προερχόμενο κυρίως, από δωρεές, χορηγίες, συνδρομές και κληρονομίες.

Η νομοθετική ταυτότητα και υπόσταση της αστικής εταιρίας διέπεται από τα άρθρα 741-784 του ΑΚ. Η έννοια της προσδιορίζεται από το άρθρο 741 του ΑΚ που αναφέρει ότι: «Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν «αμοιβαίως» υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές, κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό».

Τονίζεται πως ο οικονομικός σκοπός της αστικής εταιρίας δεν είναι κατ' ανάγκη κερδοσκοπικός, δηλαδή, μπορεί να επιδιώκει οικονομικό σκοπό αλλά χωρίς την επίτευξη κέρδους. Σε περίπτωση που ο συμφωνούμενος και αναγραφόμενος επιδιωκόμενος σκοπός στην εταιρική σύμβαση είναι αστικής εταιρίας είναι εμπορικός τότε ή προκύψει μετέπειτα, ως απόρροια της δραστηριότητας, τότε υπάγεται στις προσωπικές εμπορικές εταιρίες(ΟΕ, ΕΕ, κλπ.) και όχι στην αστική εταιρία. Ορισμένες εταιρίες όπως: οι επαγγελματικές δικηγορικές και οι συμβολαιογραφικές χαρακτηρίζονται απευθείας από τον νόμο ως αστικές(Άρθρα 1 Π.Δ. 518/89 & 1 Π.Δ. 284/93).

Τα ιδρυτικά μέλη της αστικής εταιρίας μπορεί να είναι φυσικά ή νομικά πρόσωπα, με την προϋπόθεση φυσικά να έχουν συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας τους. (Άρθρο 127 το ΑΚ)Συμμετοχή ανηλίκου επιτρέπεται στην ίδρυση της αστικής εταιρίας επιτρέπεται μόνο ύστερα από δικαστική άδεια.

Οι αστικές εταιρίες διακρίνονται σε κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές. Σε κάθε περίπτωση, η απόκτησης ή μη κέρδους από την δραστηριότητα επιβάλλεται να αναγράφεται στο καταστατικό όσο και στους όρους λειτουργίας της αστικής εταιρίας. Βέβαια, η αστική

εταιρία έχει τη δυνατότητα να πραγματοποιεί έσοδα από τις υπηρεσίες που προσφέρει αρκεί να μην αλλοιώνεται ο μη κερδοσκοπικός της χαρακτήρας και επίσης, τα πραγματοποιηθέντα – αποκτηθέντα έσοδα να διατίθενται για την περαιτέρω ανάπτυξη και προώθηση των δραστηριοτήτων της. Παράλληλα, οι μη κερδοσκοπικές αστικές εταιρίες δεν διανέμουν στα μέλη τους τα κέρδη οποιασδήποτε μορφής, σε αντίθεση με τις εμπορικές εταιρίες. Με τον φορολογικό έλεγχο διαπιστώνεται η πιστή εφαρμογή και τήρηση των προαναφερθέντων. Ειδικότερα, η διενέργεια φορολογικού ελέγχου έχει ως σκοπό να διαπιστώσει την ορθή εφαρμογή των διατάξεων της εταιρικής σύμβασης καθώς και την σύνταξη Ισολογισμού – Απολογισμού της δραστηριότητας της αστικής εταιρία, κατά τον κύριο λόγο, την τελευταία τριετία(Αποφ. Υπ. Οικ.1090459/1609/Α0012/31.12.2008).

Η αστική εταιρία συστήνεται με καταστατικό έγγραφο(συστατική πράξη) που συντάσσεται εγγράφως(Άρθρο 63 του ΑΚ), στο οποίο ρυθμίζονται βασικά ζητήματα που αφορούν:

- Την έδρα της
- Τις σχέσεις των εταίρων της
- Τον ορισμό διαχειριστή της
- Τη διάρκεια ζωής της
- Την λύση και εκκαθάρισης της (Άρθρο 765 του ΑΚ)

Το καταστατικό υπογράφεται από όλους τους εταίρους και δεν απαιτείται να συνταχθεί από συμβολαιογράφο ή να υπογράφεται από αυτόν.

Οι εισφορές των εταίρων μπορούν να συνίστανται σε προσωπική εργασία, σε χρήματα, άλλα αντικείμενα ή παροχές. Το καταστατικό έγγραφο υποβάλλεται στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., όπου η αστική εταιρία λαμβάνει Α.Φ.Μ..Σε περίπτωση ύπαρξης εταιρικού κεφαλαίου, αυτό υπόκειται σε φόρο συγκέντρωσης κεφαλαίου που υπολογίζεται σε 1% επί αυτού. Επίσης, καταβάλλεται στο Ταμείο Νομικών και Πρόνοιας Δικηγόρων ποσό 1% και 0,5% αντίστοιχα επί του κεφαλαίου. Στη συνέχεια, δημοσιεύεται όπως συμβαίνει και με τις εμπορικές(προσωπικές

– κεφαλαιουχικές) εταιρίες, στα βιβλία του εταιριών του Πρωτοδικείου της έδρας της αστικής εταιρίας. Με τη δημοσίευση της εταιρικής σύμβασης, η αστική εταιρία αποκτά νομική προσωπικότητα που συνεχίζει να υπάρχει μέχρι την ολοκλήρωση της εκκαθάρισης (Άρθρο 784 του ΑΚ).

Τα μέλη και τα όργανα της αστικής εταιρίας δεν έχουν προσωπική ευθύνη για τα χρέη που δημιουργούνται αλλά αυτά βαρύνουν αποκλειστικά το νομικό πρόσωπο. Στο σημείο αυτό διαπιστώνεται και η βασική διαφορά με τις αντίστοιχες προσωπικές εταιρίες, στις οποίες τα μέλη τους ευθύνονται «αλληλεγγύως» και «εις ολόκληρο» για τα χρέη που απορρέουν από την ανάπτυξη της δραστηριότητας του νομικού προσώπου (Άρθρα 22-23 του ΑΚ). Η διοίκηση της εταιρίας ανήκει σε όλους τους εταίρους, εκτός αν συμφωνηθεί κάτι διαφορετικό. Αν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατεθεί σ' έναν ή σε περισσότερους εταίρους, οι υπόλοιποι αποκλείονται από την διοίκηση (Άρθρα 748-849 του ΑΚ).

Τα άρθρα 765-784 του ΑΚ ρυθμίζουν τη διαδικασία λύσης και εκκαθάρισης των αστικών εταιριών. Η λύση της αστικής εταιρίας επέρχεται με το πέρας του χρονικού ορίζοντα ζωής της, όπως ρητά προσδιορίζεται από το καταστατικό, με την πραγματοποίηση του σκοπού της ή την ύπαρξη αδυναμίας πραγματοποίησής του. Επίσης, λύση της εταιρίας έχουμε όταν:

- Υπάρξει καταγγελία
- Οι εταίροι αποφασίσουν για την λύση αυτής
- Επέλθει θάνατος ενός από τους εταίρους
- Μειωθεί ο αριθμός των εταίρων σε έναν
- Υποστεί πτώχευση

Έτσι λοιπόν, μετά τη λύση έπεται η εκκαθάριση. Σημειώνεται πως η λύση της αστικής εταιρίας δεν επιφέρει αυτοδικαίως και την λήξη της νομικής της προσωπικότητας, που εξακολουθεί να υπάρχει ως την περάτωση της εκκαθάρισής της.

Στο στάδιο της εκκαθάρισης ο εταιρικός σκοπός αντικαθίσταται από τον σκοπό της εκκαθάρισης. Οι αξιώσεις των εταιριών μεταξύ τους, αλλά και οι αξιώσεις τους κατά της

εταιρίας μπορούν να ασκηθούν πλέον μόνο μετά το κλείσιμο του Ισολογισμού της εκκαθάρισης (Νεγκάκης, 2012).

2.1.2. ΣΩΜΑΤΕΙΟ

Σωματείο είναι η ένωση προσώπων που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό και αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο που τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του. Για να συσταθεί σωματείο χρειάζονται είκοσι(20) τουλάχιστον πρόσωπα.(Άρθρο 78 του ΑΚ) (Γεωργιάδης & Σταθόπουλος, 1978).

Κερδοσκοπικός είναι ο σκοπός που αποβλέπει αποκλειστικά σε οικονομικό κέρδος, αδιάφορο το που θα χρησιμοποιηθεί το κέρδος αυτό. Δεν είναι όμως και κάθε οικονομικός σκοπός κερδοσκοπικός. Έτσι το σωματείο μπορεί να έχει πνευματικό, φιλανθρωπικό, ιδεολογικό, κ.λπ., σκοπό, αλλά και η οικονομικό π.χ. μπορεί να εκμεταλλεύεται την περιουσία του ή να ενδιαφέρεται για την προάσπιση των οικονομικών ή επαγγελματικών συμφερόντων των μελών του, χωρίς να θεωρείται ότι κερδοσκοπεί (Βάρκα-Αδάμη, 2009).

Σε μία πιο συγκεκριμένη ερμηνεία του άρθρου 78 του ΑΚ που αφορά τα σωματεία θα αναφέρουμε ότι το σωματείο μπορεί να συσταθεί με τις παραπάνω διατάξεις από ιδρυτές που δεν είναι μόνο φυσικά πρόσωπα αλλά και νομικά. Σ' αυτήν την περίπτωση δεν χρειάζονται είκοσι(20) ιδρυτικά μέλη, αλλά όσα και αν είναι, δηλαδή έστω δύο νομικά πρόσωπα. Το άρθρο 43 του Ν. 281/14, το οποίο ισχύει ακόμη, επιτρέπει στα αστικού δικαίου σωματεία την ένωση δύο ή περισσότερων σωματείων σε σύνδεσμο ή ένωση ή ομοσπονδία για επιδίωξη της εξυπηρέτησης των κοινών συμφερόντων τους, με την προϋπόθεση να διατηρείται η διοικητική και οικονομική αυτονομία τους. Αυτή η προϋπόθεση του αριθμού για σύσταση των, έστω, δύο σωματείων δεν ισχύει στα αθλητικά σωματεία και στις επαγγελματικές ή αγροτικές οργανώσεις ή στις οργανώσεις των εργαζομένων (Συνδικαλιστικές οργανώσεις), όπου απαιτείται μεγαλύτερος αριθμός. Για την σύσταση συνομοσπονδίας αρκούν δύο ομοσπονδίες. Δεν είναι επιτρεπτό η συνομοσπονδία να έχει ως μέλη πρωτοβάθμια σωματεία, διότι εξ'

ορισμού έχει ως μέλη μόνον ομοσπονδίες. Η συνύπαρξη πρωτοβάθμιων και δευτεροβάθμιων σωματείων ως μελών της συνομοσπονδίας δημιουργεί πλασματικές πλειοψηφίες και νοθευμένα αποτελέσματα, αφού τα πρωτοβάθμια σωματεία είναι ήδη μέλη των ομοσπονδιών. Η συμμετοχή, λοιπόν αντιπροσώπων, τόσο από τα πρωτοβάθμια σωματεία όσο και από τα δευτεροβάθμια πολλαπλασιάζουν τον αριθμό των αντιπροσώπων πλασματικά και δημιουργούν πλασματική εκλογική βάση, η οποία έχει ως επακόλουθο την εκλογή οργάνων με νοθευμένο αποτέλεσμα.

Για ακύρωση αποφάσεων είτε γενικής συνέλευσης, είτε διοικητικού συμβουλίου, είτε εφορευτικής επιτροπής συνδέσμου ή ομοσπονδίας που έχει μέλη νομικά πρόσωπα, νομιμοποιείται ενεργητικά μόνο το σωματείο-μέλος και όχι ο αντιπρόσωπος του (Ειρ. Λαρ. 143/76 Αρμ. 31.484). Όμως, αν αποδεικνύει δικό του έννομο συμφέρον (π.χ. ελλαττωματική απόφαση αρχαιρεσιών, ενώ ήταν υποψήφιος) έχει δικαίωμα να ζητήσει την ακύρωση και ο ίδιος, γιατί είναι φορέας του δικαιώματος, το οποίο έχει πληγεί από την ακυρότητα της απόφασης.

Σχετικά με τους αλλοδαπούς, μπορούν να είναι μέλη σωματείου, όταν αναγκαστικά ο σκοπός του επιβάλλει τη συμμετοχή τους, χωρίς άλλες διατυπώσεις. Όμως το άρθρο 107 του Ειρ. Ν. Α.Κ. δεν επιτρέπει την συμμετοχή αλλοδαπών στο Διοικητικό Συμβούλιο, όπως επιτρέπει στους ημεδαπούς. Το άρθρο αυτό ορίζει ότι, εκείνοι που διοικούν το σωματείο, πρέπει να είναι 10 Έλληνες πολίτες. Στη συνέχεια εισάγει εξαίρεση, ορίζοντας ότι μπορούν να συμμετέχουν στο Διοικητικό Συμβούλιο και αλλοδαποί, αρκεί να μην είναι περισσότεροι σ' αριθμό από τους ημεδαπούς και να εκδοθεί Προεδρικό Διάταγμα, το οποίο είναι ανακλητό. Ως προς το θέμα αυτό η νομολογία έχει διαφοροποιηθεί ριζικά δεχόμενη ότι δεν ισχύουν οι άνω περιορισμοί.

Το δικαίωμα του «συνεταιρίζεσθαι» των αλλοδαπών, που διανέμουν στη χώρα μας, δεν προστατεύεται συνταγματικά, όπως τούτο προστατεύεται με το άρθρο 12 του Συντάγματος για τους Έλληνες πολίτες, αλλά και δεν απαγορεύεται από τον παραπάνω Σύνταγμα στους

αλλοδαπούς ή στους μη ιθαγενείς η σύσταση σωματείων που έχουν σκοπό μη κερδοσκοπικό αρκεί να μην αποκλείεται και η συμμετοχή Ελλήνων και ο σκοπός να μην είναι πολιτικός.

Σε αντίθεση με τα σωματεία του αστικού κώδικα, φιλανθρωπικά σωματεία είναι εκείνα που έχουν ως σκοπό την παροχή υλικής και ηθικής προστασίας ή αρωγής σε άτομα ή σε ομάδες ατόμων, τα οποία βρίσκονται μόνιμα ή πρόσκαιρα σε κατάσταση αποδεδειγμένης ανάγκης.

Για την εγγραφή του σωματείου στο βιβλίο οι ιδρυτές ή η διοίκηση του σωματείου υποβάλλουν αίτηση στο πρωτοδικείο. Στην αίτηση επισυνάπτονται η συστατική πράξη, τα ονόματα των μελών της διοίκησης και το καταστατικό με τις υπογραφές των μελών και με χρονολογία (Άρθρο 79 του ΑΚ). Το καταστατικό για να είναι έγκυρο, πρέπει να καθορίζει:

- Το σκοπό, την επωνυμία και την έδρα του σωματείου
- Τους όρους της εισόδου, της αποχώρησης και της αποβολής των μελών, καθώς και τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους
- Τους πόρους του σωματείου
- Τον τρόπο της δικαστικής και εξώδικης αντιπροσώπευσης του σωματείου
- Τα όργανα της διοίκησης του σωματείου, καθώς και τους όρους με τους οποίους καταρτίζεται και λειτουργεί η διοίκηση και παύονται τα όργανα της
- Τους όρους με τους οποίους συγκαλείτε, συνεδριάζει και αποφασίζει η συνέλευση των μελών
- Τους όρους για την τροποποίηση του καταστατικού
- Τους όρους για την διάλυση του σωματείου (Άρθρο 80 του ΑΚ)

Το καταστατικό του αστικού σωματείου μπορεί να ορίζει ελεύθερα τον χρόνο της θητείας, ο οποίος είναι συμφέρον για το σωματείο να μην υπερβαίνει τα τρία χρόνια. Αν το καταστατικό δεν προβλέπει διάρκεια θητείας, σ' αυτήν την περίπτωση ορίζει αυτήν η γενική συνέλευση κατά την εκλογή του ΔΣ. Είναι επιτρεπτή η αυτόματη παράταση της θητείας μέχρι την εκλογή νέας διοίκησης αν τούτο ρυθμίζεται από το καταστατικό. Οι λόγοι λήξης της θητείας των μελών του ΔΣ μπορεί να είναι οι ακόλουθοι:

- Η παραίτηση που μπορεί να είναι ρητή ή σιωπηρή
- Παύση ή ανάκληση από τη γενική συνέλευση
- Έκπτωση με σωματειακή ή δικαστική (ακυρωτική) απόφαση
- Λήξη του χρόνου θητείας

Αν η σύσταση του σωματείου αντιστέκεται στα χρηστά ήθη ή στο άρθρο 281 του ΑΚ σ' αυτήν την περίπτωση δικαιολογείται η άσκηση κύριας παρέμβασης ώστε να συν εκδικασθεί με την αίτηση των ιδρυτών, προκειμένου να επιτευχθεί η απόρριψη της αίτησης μετά δε την έκδοση απόφασης που αναγνωρίζει τη σύσταση του σωματείου ως νόμιμη, δικαιολογείται η άσκηση τριτανακοπής για την εξαφάνιση της απόφασης που εκδόθηκε (Πολ. Πρωτ. Αθηνών 40/85 αδημ.).

Αν συντρέχουν οι νόμιμοι όροι, το πρωτοδικείο δέχεται την αίτηση και διατάζει:

- Να δημοσιευθεί στον τύπο περίληψη του καταστατικού με τα ουσιώδη στοιχεία του
- Να εγγραφεί το σωματείο στο βιβλίο των σωματείων. Η εγγραφή αυτή περιλαμβάνει το όνομα και την έδρα του σωματείου, τη χρονολογία του καταστατικού, τα μέλη της διοίκησης και τους όρους που την περιορίζουν.

Το καταστατικό βεβαιώνεται από τον πρόεδρο του δικαστηρίου και κατατίθεται στο αρχείο του (Άρθρο 81 του ΑΚ). Η απόφαση του πρωτοδικείου υπόκειται μόνο σε έφεση. Την απόφαση που απορρίπτει την αίτηση έχει το δικαίωμα να εκκαλέσει μόνο αυτός που έχει υποβάλλει την αίτηση· την απόφαση που δέχεται την αίτηση έχει το δικαίωμα να εκκαλέσει μόνο η εποπτεύουσα αρχή (Άρθρο 82 του ΑΚ). Έτσι λοιπόν, το σωματείο αποκτά προσωπικότητα από την στιγμή που θα εγγραφεί στο βιβλίο. Η εγγραφή γίνεται μόλις η απόφαση που τη διατάζει γίνει τελεσίδικη (Άρθρο 83 του ΑΚ). Η εγγραφή ή η καταχώριση στο τηρούμενο δημόσιο βιβλίο των σωματείων αποτελεί συστατική πράξη της νομικής προσωπικότητας. Κάθε τροποποίηση του καταστατικού έχει ισχύει στο βιβλίο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 79, 81 και 82 (Άρθρο 84 του ΑΚ). Η διάλυση του σωματείου, οπωσδήποτε και αν επέλθει, καθώς και τα ονόματα των εκκαθαριστών, σημειώνονται στο βιβλίο των σωματείων, δίπλα στην εγγραφή του. Η σημείωση γίνεται ύστερα από την αίτηση της διοίκησης του σωματείου ή της αρχής που προκάλεσε τη διάλυση του (Άρθρο 85 του ΑΚ).

Όσον αναφορά την είσοδο νέων μελών η είσοδος επιτρέπεται πάντοτε, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά (Άρθρο 86 του ΑΚ). Πιο αναλυτικά, η είσοδος νέων μελών σε ένα σωματείο επιτρέπεται πάντοτε εκτός και αν το καταστατικό ορίζει περί περιορισμένου αριθμού μελών και αυτός ο αριθμός έχει συμπληρωθεί ήδη. Σε αντίθεση, όσο αναφορά την αποχώρηση των μελών, όλα τα μέλη έχουν το δικαίωμα να αποχωρήσουν από το σωματείο. Η αποχώρηση πρέπει να γνωστοποιείται τρεις τουλάχιστον μήνες πριν την λήξη του λογιστικού έτους και ισχύει για το τέλος του. (Άρθρο 87 του ΑΚ). Αν το καταστατικό δεν απαιτεί να δηλώνεται η αποχώρηση στο αρμόδιο του σωματείου τα μέλη μπορούν να αποχωρούν ελεύθερα, αν όμως απαιτεί να δηλώνεται εγγράφως, τότε πρέπει να τηρείται αυτός ο τύπος. Αποβολή μέλους από το σωματείο επιτρέπεται κυρίως στις περιπτώσεις που προβλέπει το καταστατικό και αν υπάρχει σπουδαίος λόγος και το αποφασίσει η γενική συνέλευση.

Το μέλος βέβαια που έχει αποβληθεί έχει το δικαίωμα να προσφύγει στον πρόεδρο των πρωτοδικών μέσα σε δύο μήνες αφότου του γνωστοποιήθηκε η απόφαση, αν η αποβολή έγινε αντίθετα προς τους όρους του καταστατικού ή αν δεν υπήρχαν σπουδαίοι λόγοι για την αποβολή του (Άρθρο 88 του ΑΚ). Αν το καταστατικό δεν ορίζει το όργανο ου θα αποφασίσει για την αποβολή, τούτο σε κάθε περίπτωση είναι η γενική συνέλευση, και όχι το όργανο που αποφάσισε την είσοδο, δηλ. τη δημιουργία δεσμού του μέλους με το σωματείο, γιατί η λύση δεσμού ή η αναστολή λειτουργίας του για λόγους υπαιτιότητας είναι σοβαρότερα θέματα. Πολλά καταστατικά ορίζουν ότι το ΔΣ ασκεί πειθαρχική δίωξη, το δε Πειθαρχικό Συμβούλιο (Π.Σ.) ασκεί ανακριτικά καθήκοντα και είναι αρμόδιο να παίρνει την απόφαση του για αποβολή ή μη. Επίσης, πολλά καταστατικά ορίζουν ότι η απόφαση του «Πειθαρχικού οργάνου» απαιτεί επικύρωση-έγκριση από τη ΓΣ μέσα σε προσδιορισμένο χρόνο ή στην Α' γενική συνέλευση. Η προθεσμία άσκησης της προσφυγής/αγωγής ενώπιον του Μονομελούς Πρωτοδικείου αρχίζει από την εξάντληση των ένδικων μέσων στα σωματειακά ή στα άλλα υπερκείμενα όργανα, αν τούτο προβλέπεται από το καταστατικό, όμως μπορεί να ασκηθεί και πριν την εξάντλησή τους αν δεν υπάρχει εμπιστοσύνη στην κρίση των σωματειακών οργάνων από το μέλος. Τούτο σημαίνει σιωπηρή παραίτηση αρκεί η απόφαση να είναι εκτελεστή. Η προσφυγή αποτελούσα άσκηση ουσιαστικού δικαιώματος διαπλαστικής φύσης πρέπει να ολοκληρωθεί μέσα στην αποκλειστική και αποσβεστική προθεσμία των δύο μηνών ως προς

όλες τις πράξεις που τη συγκροτούν. Ο υπολογισμός της προθεσμίας γίνεται κατά της διατάξεις του άρθρου 240 του ΑΚ.

Όλα τα μέλη του σωματείου έχουν ίσα δικαιώματα. Ιδιαίτερα δικαιώματα απονέμονται ή αφαιρούνται με τη συναίνεση όλων των μελών (Άρθρο 89 του ΑΚ). Με αυτή την διάταξη καθιερώνεται η αρχή της ισοτιμίας και της ίσης μεταχείρισης των μελών και εφαρμόζεται επί των γενικών δικαιωμάτων των μελών. Διακρίσεις επιτρέπονται εφόσον αυτές δεν αντιτίθενται προς το πνεύμα της έννομης τάξης ή των χρηστών ηθών. Όσοι έπαυσαν να είναι μέλη του σωματείου δεν έχουν κανένα δικαίωμα στην περιουσία του σωματείου. Οφείλουν να καταβάλλουν την εισφορά τους ανάλογα με τον χρόνο που παρέμειναν μέλη (Άρθρο 90 του ΑΚ). Τα μέλη που δηλώνουν αποχώρηση από το σωματείο ευθύνονται σε καταβολή των συνδρομών τους, όχι μέχρι την ημέρα που κατέθεσαν την δήλωση αποχώρησης, αλλά μέχρι το τέλος της λογιστικής χρονιάς, που συνήθως είναι στο τέλος του χρόνου.

Η ιδιότητα του μέλους, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά, δεν επιδέχεται αντιπροσώπευση και δεν μεταβιβάζεται, ούτε κληρονομείται (Άρθρο 91 του ΑΚ). Έτσι λοιπόν, προκύπτει ότι μπορεί το καταστατικό να ορίζει ότι η ιδιότητα μέλους και μεταβιβάζεται και κληρονομείται. Όμως, είναι απόλυτα απαγορευμένη η διάθεση προσωποπαγών δικαιωμάτων, σχέσεων και ιδιοτήτων. Η διοίκηση του σωματείου αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά αποτελεί από τα μέλη του σωματείου (Άρθρο 92 του ΑΚ). Το Διοικητικό Συμβούλιο κατά κανόνα, απαρτίζεται από τα μέλη του σωματείου, που είναι ταμειακά εντάξει και έχουν τα προσόντα που ορίζει το καταστατικό, δεδομένου ότι το εκτελεστικό αυτό όργανο είναι ένα από τα σπουδαιότερα του σωματείου. Το όργανο αυτό είναι διαχειριστικό, διοικητικό και εκπροσωπευτικό.

Η συνέλευση των μελών αποτελεί το ανώτατο όργανο του σωματείου και αποφασίζει για κάθε υπόθεση του που δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα άλλου οργάνου. Η συνέλευση, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά:

- Εκλέγει τα πρόσωπα της διοίκησης
- Αποφασίζει για την είσοδο ή την αποβολή μέλους
- Εγκρίνει τον ισολογισμό

- Αποφασίζει για την μεταβολή του σκοπού του σωματείου
- Αποφασίζει για την τροποποίηση του καταστατικού
- Αποφασίζει για την διάλυση του σωματείου (Άρθρο 93 του ΑΚ)

Οι γενικές συνελεύσεις διακρίνονται σε τακτικές και έκτακτες. Τακτικές είναι συνήθως οι απολογιστικές, που οφείλει το Δ.Σ. να τις συγκαλεί στον οριζόμενο από το καταστατικό χρόνο, διαφορετικά κινδυνεύουν να θεωρηθούν άκυρες οι αποφάσεις ιδίως όταν μέλη κατοικούν σε άλλες πόλεις και οι συνθήκες δεν επιτρέπουν τη μετάβαση ή όταν έχει εκτονωθεί η διοικητική ατασθαλία που συνεπαγόταν μομφή. Έτσι λοιπόν η Γ.Σ. αποτελεί το ανώτατο όργανο του σωματείου, όμως δεν έχει το δικαίωμα να αποφασίζει και για θέματα που δεν περιλαμβάνονται στην ημερήσια διάταξη, ακόμη και αν το καταστατικό ορίζει κάτι τέτοιο ή αν όλα τα εγκρίνουν την προσθήκη. Ο ορισμός του άρθρου 93 του ΑΚ εφόσον το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά δεν ισχύει για τις συνδικαλιστικές και επαγγελματικές οργανώσεις.

Η συνέλευση έχει την εποπτεία και τον έλεγχο των οργάνων της διοίκησης και έχει το δικαίωμα οποτεδήποτε να τα παύει, χωρίς να θίγεται το δικαίωμα τους να απαιτήσουν την αμοιβή που έχει συμφωνηθεί. Το καταστατικό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της συνέλευσης να παύει τα όργανα της διοίκησης για σπουδαίους λόγους και ιδίως για βαριά παράβαση των καθηκόντων τους ή για ανικανότητα να ασκήσουν τακτική διαχείριση (Άρθρο 94 του ΑΚ). Η διοίκηση, επίσης, συγκαλεί τη συνέλευση στις περιπτώσεις που ορίζει το καταστατικό ή κάθε φορά που επιβάλλεται από το συμφέρον του σωματείου (Άρθρο 95 του ΑΚ). Έτσι, η συνέλευση συγκαλείτε αν το ζητήσει ο αριθμός των μελών που προβλέπει το καταστατικό. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη, τη σύγκληση μπορεί να ζητήσει το ένα πέμπτο (1/5) των μελών με την αίτηση όπου αναγράφονται τα θέματα που πρόκειται να συζητηθούν. Αν η διοίκηση δεν εισακούσει την αίτηση, ο πρόεδρος πρωτοδικών μπορεί να εξουσιοδοτήσει τους αιτούντες να συγκαλέσουν την συνέλευση και να ρυθμίσει τα σχετικά με την προεδρία της (Άρθρο 96 του ΑΚ). Όμως, για να δοθεί το δικαίωμα στη μειοψηφία για σύγκληση της Γ.Σ. απαιτείται προηγουμένως να έχει υποβληθεί στο αρμόδιο όργανο γραπτή αίτηση με αίτημα τη σύγκληση. Επίσης, θα πρέπει να αναφέρονται τα θέματα για συζήτηση με σαφήνεια. Η αίτηση θα πρέπει να απορριφθεί ή να δοθεί απάντηση στην καταστατική προθεσμία για να ιδρυθεί δικαίωμα προσφυγής στο δικαστήριο.

Η συνέλευση αποφασίζει με απόλυτη πλειοψηφία των μελών που είναι παρόντα. Απόφαση για θέμα που δεν αναγράφεται στην πρόσκληση είναι άκυρη. Αν όλα τα μέλη συναινέσουν εγγράφως, σε ορισμένη πρόταση, μπορεί να ληφθεί απόφαση και χωρίς συνέλευση των μελών (Άρθρο 97 του ΑΚ). Επιπλέον, δεν έχει δικαίωμα το μέλος να ψηφίσει, αν η απόφαση (που πρόκειται να παρθεί) αφορά στην επιχείρηση δικαιοπραξίας ή στην έγερση ή στην κατάργηση δίκης μεταξύ του σωματείου και του μέλους (Άρθρο 98 του ΑΚ).

Για να αποφασισθεί η τροποποίηση του καταστατικού ή η διάλυση του σωματείου, απαιτείται η παρουσία των μισών (1/2) τουλάχιστον μελών και πλειοψηφία των 3/4 των παρόντων (Άρθρο 99 του ΑΚ). Η διάταξη αυτή, ως προς τα ποσοστά απαρτίας και πλειοψηφίας, λόγω της σοβαρότητας των θεμάτων, είναι αναγκαστικού δικαίου που σημαίνει ότι αν παραβιασθούν τα ποσοστά αυτά τότε η απόφαση θα είναι απόλυτα άκυρη. Η ψηφοφορία θα πρέπει να διεξάγεται κατ' άρθρο και στο σύνολο και ασφαλώς θα πρέπει να προκύπτει το ακριβές ποσοστό που ψήφισε υπέρ της τροποποίησης του άρθρου. Η απαρτία υπολογίζεται καθ' όλη τη διάρκεια της συνέλευσης και όχι κατά την έναρξη των εργασιών της. Για τον υπολογισμό της απαρτίας δεν συνυπολογίζονται τα εκπροσωπούμενα με εξουσιοδότηση ή με πληρεξούσιο μέλη, διότι δεν είναι παρόντα. Τροποποίηση καταστατικού μπορεί να γίνει είτε από τακτική είτε από γενική συνέλευση εάν το καταστατικό δεν ορίζει ρητά ότι απαγορεύεται η τροποποίηση από έκτακτη συνέλευση των μελών. Η αίτηση απορρίπτεται από το δικαστήριο αν δεν προκύπτει από τα προσκομιζόμενα πρακτικά ο αριθμός των παρόντων μελών, ο αριθμός όσων είχαν δικαίωμα σύμπραξης, το ακριβές ποσοστό της πλειοψηφία που συνέλαβε στις τροποποιούμενες διατάξεις ή ο αριθμός των μελών που ψήφισε ενάντια, λευκό ή άκυρο και ποιο περιεχόμενο έλαβε το άρθρο μετά την τροποποίηση. Συνεπώς, για να μεταβληθεί ο σκοπός του σωματείου πρέπει να συναινέσουν όλα τα μέλη (Άρθρο 100 του ΑΚ).

Άκυρη απόφαση της συνέλευσης έχουμε όταν αντιβαίνει τον νόμο ή το καταστατικό. Την ακυρότητα κηρύσσει το δικαστήριο ύστερα από αγωγή μέλους που δεν συναίνεσε ή οποιουδήποτε άλλου που έχει έννομο συμφέρον. Η αγωγή αποκλείεται μετά την πάροδο έξι μηνών από την απόφαση της συνέλευσης. Έτσι λοιπόν, η απόφαση που κηρύσσει την ακυρότητα ισχύει έναντι όλων (Άρθρο 101 του ΑΚ). Επίσης, ο πρόεδρος πρωτοδικών μπορεί να

αναστείλει την εκτέλεση μίας άκυρης απόφασης, αν το ζητήσει η διοίκηση του σωματείου ή μέλος του ή ο εισαγγελέας (Άρθρο 102 του ΑΚ).

Όσον αναφορά, την διάλυση του σωματείου, μπορεί να διαλυθεί οποτεδήποτε, με απόφαση της συνέλευσης των μελών του (Άρθρο 103 του ΑΚ). Μάλιστα, το σωματείο διαλύεται στις περιπτώσεις που προβλέπει το καταστατικό, καθώς και μόλις τα μέλη που απομείνουν είναι λιγότερα από δέκα (10) (Άρθρο 104 του ΑΚ). Έτσι λοιπόν, με την απόφαση του πρωτοδικείου μπορεί να διαλυθεί το σωματείο, αν το ζητήσει η διοίκηση του ή το ένα πέμπτο (1/5) των μελών του ή η εποπτεύουσα αρχή.

- Αν, επειδή μειώθηκε ο αριθμός των μελών του ή από τα άλλα αίτια είναι αδύνατο να αναδειχθεί διοίκηση ή γενικά να εξακολουθήσει να λειτουργεί το σωματείο.
- Αν, ο σκοπός του σωματείου εκπληρώθηκε ή αν από τη μακρόχρονη αδράνεια συνάγεται ότι ο σκοπός του έχει εγκαταλειφθεί.
- Αν, το σωματείο επιδιώκει σκοπό διαφορετικό από εκείνον που καθορίζει το καταστατικό.
- Αν, ο σκοπός και η λειτουργία του σωματείου έχουν καταστεί παράνομοι ή ανήθικοι προς τη δημόσια τάξη (Άρθρο 105 του ΑΚ).

Από αυτό προκύπτει ότι απαγορεύεται η προσπόριση ή η επιδίωξη κερδών με οποιαδήποτε μορφή. Άρα, η ύπαρξη κερδοσκοπικού σωματείου ή γενικά σωματείου που επιδιώκει κέρδη ακόμα και με τη μορφή της προμήθειας που αποτελεί εμπορική δραστηριότητα συνεπάγεται και η διάλυση του.

Άρα λοιπόν, η περιουσία του σωματείου που διαλύθηκε δεν διανέμεται ποτέ στα μέλη του (Άρθρο 106 του ΑΚ). Συνεπώς, η περιουσία του σωματείου που διαλύθηκε περιέρχεται ή στο ΝΠΙΔ ή στο ΝΠΔΔ, το οποίο είναι υποχρεωμένο να τη διαθέσει για την εκπλήρωση των σκοπών του σωματείου. Σε καμία περίπτωση πάντως, η περιουσία του σωματείου δεν διανέμεται άμεσα ή έμμεσα στα μέλη του (Σεραφείμ, 2008).

2.1.3. ΕΝΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Ένωση προσώπων για την επιδίωξη σκοπού, όταν δεν αποτελεί σωματείο, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, διέπεται από τις διατάξεις για την εταιρία. Μόλις η ένωση αυτή μετατραπεί σε σωματείο η περιουσία της μεταβιβάζεται στο σωματείο σύμφωνα με τις κοινές διατάξεις (Άρθρο 107 του ΑΚ) (Γεωργιάδης & Σταθόπουλος, 1978).

Τέτοιο χαρακτηριστικό παράδειγμα ενώσεων προσώπων αποτελούν οι συνδικαλιστικές οργανώσεις καθώς είναι η ελεύθερη ένωση προσώπων με κοινό σκοπό για την προώθηση των επαγγελματικών τους συμφερόντων. Η συνδικαλιστική οργάνωση διαθέτει εσωτερική οργάνωση, όργανα και κανόνες εσωτερικής λειτουργίας, οι οποίοι διασφαλίζουν τη δράση της και εγγυώνται μία ελάχιστη μονιμότητα και διάρκεια.

Εξάλλου κύριος σκοπός τους είναι διαφύλαξη και προαγωγή των εργασιακών, οικονομικών, ασφαλιστικών, κοινωνικών και συνδικαλιστικών συμφερόντων των εργαζομένων. Δεν είναι λοιπόν συνδικαλιστικές οργανώσεις σωματεία εργαζομένων με σκοπούς άλλης φύσεως όπως π.χ. αθλητικούς, μορφωτικούς, εκδρομικούς, κλπ. Απαγορεύεται εξάλλου η κερδοσκοπική δραστηριότητα, ενώ αντίθετα επιτρέπεται η αξιοποίηση της περιουσίας τους και η προσοδοφόρα επένδυση διαθέσιμων.

Στα πλαίσια των σκοπών τους οι συνδικαλιστικές οργανώσεις διαπραγματεύονται και συνάπτουν συλλογικές συμβάσεις εργασίας, διεξάγουν συλλογικούς εργατικούς αγώνες (απεργίες), συμμετέχουν σε συμβούλια και επιτροπές με αρμοδιότητες κοινωνικής και οικονομικής πολιτικής όπως το Ανώτατο Συμβούλιο Εργασίας, οργανώνουν επιμορφωτικά σεμινάρια στελεχών, μορφωτικές και κοινωνικές εκδηλώσεις κ.α. Ακόμα έχον δικαίωμα να αναφέρονται στις διοικητικές και άλλες Αρχές για κάθε ζήτημα που άπτεται των επαγγελματικών σχέσεων και συμφερόντων των μελών τους, να καταγγέλλουν και να εγκαλούν στις διοικητικές και δικαστικές Αρχές τις παραβιάσεις της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας, καθώς και να παρεμβαίνουν σε δίκες εργατικών διαφορών υπέρ των μελών τους.

Οι συνδικαλιστικές οργανώσεις διακρίνονται σε πρωτοβάθμιες, δευτεροβάθμιες και τριτοβάθμιες. Στις πρωτοβάθμιες ανήκουν τα εργατικά σωματεία, οι ενώσεις προσώπων και τα

τοπικά παραρτήματα. Τα εργατικά σωματεία ασκούν όλες τις συνδικαλιστικές δραστηριότητες και έχουν νομική προσωπικότητα και μέλη τους μπορούν να είναι εργαζόμενοι που απασχολούνται στον ίδιο κλάδο ή στην ίδια επιχείρηση ή εργαζόμενοι που ασκούν το ίδιο επάγγελμα. Τα πανελλήνια εργατικά σωματεία ή τα σωματεία ευρύτερης τοπικής έκτασης μπορούν να συγκροτούν τοπικά παραρτήματα σε στενότερες τοπικές περιφέρειες, όπου υπάρχουν μέλη τους. Τα τοπικά αυτά παραρτήματα μπορούν να γίνουν μέλη του εργατικού κέντρου της στενότερης τοπικής περιφέρειας και διαθέτουν αυτοτέλεια, δηλαδή δικά τους όργανα, προ παντός συνέλευση και διοίκηση. Δεν έχουν όμως ξεχωριστή νομική προσωπικότητα και για το λόγο αυτό δεν μπορούν να αναπτύξουν συνδικαλιστική δράση ξεχωριστή και ανεξάρτητη από το σωματείο στο οποίο ανήκουν (π.χ. δεν μπορούν να κηρύξουν απεργία). Οι ενώσεις προσώπων δεν έχουν νομική προσωπικότητα και ιδρύονται από 10 τουλάχιστον εργαζομένους με συστατική πράξη που κατατίθεται στο Γραμματέα του αρμόδιου Ειρηνοδικείου και κοινοποιείται από τον εργοδότη. Η διάρκεια της ένωσης δεν μπορεί να υπερβαίνει το εξάμηνο. Παράταση του εξαμήνου επιτρέπεται μία ή δύο φορές, μέχρι να πραγματοποιηθεί ο σκοπός της ένωσης. Η ίδρυση των ενώσεων προσώπων επιτρέπεται μόνο σε επιχειρήσεις που απασχολούν λιγότερα από 40 άτομα, υπό την προϋπόθεση ότι δεν υπάρχει επιχειρησιακό σωματείο. Κατά τα λοιπά, οι ενώσεις προσώπων μπορούν να αναπτύξουν περιορισμένη συνδικαλιστική δράση και κυρίως μπορούν να διεξάγουν διαπραγματεύσεις με τον εργοδότη και να κηρύξουν απεργία, δεν μπορούν όμως να συνάπτουν συλλογικές συμβάσεις εργασίας.

Στις δευτεροβάθμιες συνδικαλιστικές οργανώσεις ανήκουν οι ομοσπονδίες και τα εργατικά κέντρα. Οι ομοσπονδίες είναι ενώσεις δύο τουλάχιστον σωματείων του ιδίου ή συναφών κλάδων οικονομικής δραστηριότητας ή του ιδίου ή συναφών επαγγελματιών. Ενώ, τα εργατικά κέντρα είναι ενώσεις δύο τουλάχιστον σωματείων και τοπικών παραρτημάτων. Ιδρύονται για μία συγκεκριμένη πόλη, τοπική περιφέρεια ή περιοχή και έχουν νομική προσωπικότητα. Στις τριτοβάθμιες ανήκουν οι συνομοσπονδίες, οι οποίες είναι ενώσεις δύο τουλάχιστον ομοσπονδιών ή δύο τουλάχιστον εργατικών κέντρων ή μίας ομοσπονδίας και ενός εργατικού κέντρου. Η πλέον αντιπροσωπευτική συνομοσπονδία συνάπτει εθνικές γενικές συλλογικές συμβάσεις εργασίας.

Τα εργατικά σωματεία ιδρύονται όπως όλα τα σωματεία με ιδρυτική πράξη στην οποία συμμετέχουν τουλάχιστον 20 εργαζόμενοι. Αλλοδαποί, εφόσον είναι νόμιμα εργαζόμενοι στην χώρα, μπορούν να είναι ιδρυτικά μέλη εργατικών σωματείων. Επίσης, ανήλικοι εργαζόμενοι, έστω και αν δεν έχουν δικαιοπρακτική ικανότητα κατά το αστικό δίκαιο, μπορούν να συμμετάσχουν στην ίδρυση εργατικού σωματείου. Σε κάθε περίπτωση, τα ιδρυτικά μέλη των συνδικαλιστικών οργανώσεων θα πρέπει να έχουν συμπληρώσει τουλάχιστον δύο μήνες υπηρεσίας στην επιχείρηση ή στον κλάδο ή στο επάγγελμα. Τα ιδρυτικά μέλη καταστρώνουν το καταστατικό του σωματείου που αποτελεί τον «εσωτερικό νόμο» για την λειτουργία του και ορίζουν την πρώτη (προσωρινή) διοίκηση.

Τα όργανα των συνδικαλιστικών οργανώσεων είναι η γενική συνέλευση των μελών, το διοικητικό συμβούλιο, η ελεγκτική επιτροπή και οι αντιπρόσωποι για τις ενώσεις των σωματείων. Όταν γίνονται εκλογές, συγκροτείται και η εφορευτική επιτροπή.

- Η γενική συνέλευση των μελών είναι το ανώτατο όργανο της οργάνωσης. Έχει αποκλειστική αρμοδιότητα να αποφασίζει για ορισμένα θέματα όπως π.χ. την τροποποίηση του καταστατικού, την εκλογή των νέων μελών του Διοικητικού Συμβουλίου, της ελεγκτικής και εφορευτικής επιτροπής, για την κήρυξη απεργίας κ.α. Επίσης αποφασίζει για κάθε θέμα που δεν υπάγεται στην αρμοδιότητα άλλου οργάνου.
- Το διοικητικό συμβούλιο είναι το μόνιμο εκτελεστικό όργανο της συνδικαλιστικής οργάνωσης που διαχειρίζεται όλες τις υποθέσεις της και την εκπροσωπεί δικαστικά και εξωδικαστικά. Εκλέγεται από την γενική συνέλευση με μυστική ψηφοφορία, συγκροτεί και λαμβάνει αποφάσεις όπως ορίζει το καταστατικό, ενώ η θητεία του δεν μπορεί να υπερβαίνει τα τρία έτη.
- Η ελεγκτική επιτροπή έχει αρμοδιότητα να παρακολουθεί και να ελέγχει το διοικητικό συμβούλιο ως προς τη διαχείριση των οικονομικών της οργάνωσης και να υποβάλλει σχετική έκθεση ως προς τη γενική συνέλευση. Η διάρκεια της δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερη των τριών ετών και η εκλογή της γίνεται με μυστική ψηφοφορία.
- Οι αντιπρόσωποι εκπροσωπούν την πρωτοβάθμια συνδικαλιστική οργάνωση στη δευτεροβάθμια οργάνωση, στην οποία ανήκει. Αν η δευτεροβάθμια συμμετέχει σε

τριτοβάθμια εκλέγει αντιπροσώπους με τους οποίους εκπροσωπείτε στην τριτοβάθμια. Τα δικαιώματα και υποχρεώσεις των αντιπροσώπων ρυθμίζονται από το καταστατικό της οργάνωσης και από τον νόμο.

Κύριες πηγές άντλησης πόρων των συνδικαλιστικών οργανώσεων για τη λειτουργία και τη δράση τους αποτελούν οι εξής πηγές:

- Τα δικαιώματα εγγραφής, οι συνδρομές και οι εθελοντικές εισφορές
- Τα εισοδήματα από την αξιοποίηση της περιουσίας της οργάνωσης
- Τα έσοδα από δωρεές, κληρονομίες, κληροδοσίες και διάφορες εκδηλώσεις και γιορτές
- Ποσοστά επί των πόρων του Οργανισμού Εργατικής Εστίας

Τέλος, οι συνδικαλιστικές οργανώσεις απαγορεύεται να δέχονται εισφορές και ενισχύσεις από εργοδότες και εργοδοτικές οργανώσεις, από κομματικούς οργανισμούς και πολιτικές οργανώσεις. Ο λόγος είναι προφανής και έγκειται στη διαφύλαξη της ανεξαρτησίας τους (Γεωργιάδου, 2012).

2.1.4. ΙΔΡΥΜΑ

Η ίδρυση και λειτουργία του Ιδρύματος περιγράφεται στον Αστικό Κώδικα στο άρθρο 108. Σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις, Ίδρυμα αποτελεί μια περιουσία που έχει οριστεί με μια ιδρυτική πράξη, προς εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού. Το ίδρυμα δεν αποτελεί ένωση προσώπων, δεν έχει δηλαδή μέλη. Ο όρος ίδρυμα χρησιμοποιείται επίσης και σε ορισμένα ΝΠΔΔ όπως ΑΕΙ, ΤΕΙ, κ.α. που δεν έχουν όμως σχέση με τα ιδρύματα που προβλέπει και ρυθμίζει ο ΑΚ. Υπάρχουν όμως και τα κοινωφελή ιδρύματα που ρυθμίζει ο Ν.2039/1939 Και το άρθρο 109 του Συντάγματος (Βάρκα-Αδάμη, 2009).

Προϋποθέσεις σύστασης του ιδρύματος είναι:

- Ιδρυτική (συστατική) πράξη με την οποία εκφράζεται η θέληση του ιδρυτή να αφιερώσει ορισμένη περιουσία για εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού, πρόκειται για μονομερή μη απευθυντέα δήλωση βουλήσεως του ιδρυτή η οποία τελεί υπό την αίρεση της έγκρισης του ιδρυτικού διατάγματος, περισσότερα πρόσωπα μπορούν να συστήνουν ίδρυμα, η ιδρυτική πράξη ως δικαιοπραξία πρέπει να μην άκυρη ή ακυρώσιμη καθώς η ακυρότητά της δεν μπορεί να θεραπευθεί με εγκριτικό διάταγμα.
- Η έκδοση διατάγματος επειδή οι σκοποί των ιδρυμάτων είναι ζήτημα γενικότερης ή ειδικότερης πολιτικής του κράτους και για αυτό η έγκρισή τους πρέπει να αφήνεται στην κρατική εξουσία, η έγκριση προκαλείται αυτεπάγγελτα από τη διοίκηση, το ίδρυμα αποκτά νομική προσωπικότητα με τη δημοσίευση του διατάγματος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως και δεν μπορεί να ανατρέξει σε χρόνο προγενέστερο της δημοσιεύσεως.

Στην ιδρυτική πράξη πρέπει να καθορίζεται η περιουσία που τάσσεται προς εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού. Η περιουσία πρέπει να υπάρχει και όχι να προσδοκάτε.

Ουσιώδες στοιχείο της ιδρυτικής πράξης είναι ο καθορισμός του σκοπού του ιδρύματος, πρέπει να έχει κάποια διάρκεια, και μπορεί να είναι ιδιωτικός, δημόσιος ή κοινωφελής, να μην αντίκειται σε απαγορευτική διάταξη ή χρηστά ήθη. Μπορούν να υπάρχουν περισσότεροι σκοποί συγγενείς μεταξύ τους.

Τα κοινωφελή ιδρύματα υπάγονται στην εποπτεία του Υπουργείου Οικονομικών, ο έλεγχος του οποίου πρέπει να περιορίζεται στην τήρηση των διατάξεων του νόμου και της συστατικής πράξεως και δεν μπορεί να είναι ουσιαστικός (Μυλωνά, 2012).

Η ιδρυτική πράξη γίνεται είτε με δικαιοπραξία εν ζωή (π.χ. δωρεά), είτε δικαιοπραξία αιτία θανάτου (π.χ. διαθήκη) για την οποία απαιτείται συμβολαιογραφικό έγγραφο είτε με διάταξη τελευταίας βούλησης. Η δικαιοπραξία εν ζωή απαιτείται να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο (Άρθρο 109 του ΑΚ).

Στην ιδρυτική πράξη πρέπει να καθορίζεται:

- Ο σκοπός του ιδρύματος,

- Το ποσό της περιουσίας που τάσσεται για τον σκοπό αυτό
- Η οργάνωση του ιδρύματος (Άρθρο 110 του ΑΚ).

Έγκριση της σύστασης του ιδρύματος από την Πολιτεία, γίνεται με Προεδρικό Διάταγμα. Η έκδοση του προεδρικού αυτού διατάγματος προκαλείται με πρόταση του αρμόδιου Υπουργού, π.χ. από τον Υπουργό Οικονομικών, αν ο σκοπός του ιδρύματος είναι κοινωφελής ή από τον Υπουργό Υγείας και Πρόνοιας, αν ο σκοπός είναι φιλανθρωπικός (Άρθρο 112 του ΑΚ) (Βάρκα-Αδάμη, 2009).

Ύστερα από αίτηση του ιδρυτή το δικαστήριο μπορεί να επιτρέψει την ανάκληση της ιδρυτικής πράξης.

- Επειδή επακολούθησε απορία του ιδρυτή για σπουδαίους λόγους που δικαιολογούν την ανάκληση.
- Μετά την έκδοση του διατάγματος δεν επιτρέπεται αίτηση για ανάκληση.

(Άρθρο 111 του ΑΚ)

Με τη διάταξη αυτή καθορίζονται περιοριστικά οι λόγοι για τους οποίους μπορεί κατ' εξαίρεση να ανακληθεί η ιδρυτική πράξη. Η ανάκληση της ιδρυτικής πράξης επέρχεται με απόφαση του δικαστηρίου. Η διάταξη έχει εφαρμογή μόνο σε ιδρυτική πράξη εν ζωή, ενώ όταν πρόκειται για σύσταση ιδρύματος με διαθήκη, η ανάκληση χωρεί κατά τις περί αυτής ανακλήσεως διατάξεις του ΑΚ.

Η αίτηση για ανάκληση πρέπει να υποβληθεί στο δικαστήριο μέχρι την έκδοση (δημοσίευση) του εγκριτικού διατάγματος. Δικαίωμα για υποβολή αιτήσεως ανακλήσεως της ιδρυτικής πράξης έχουν εκτός από τον ιδρυτή και οι κληρονόμοι αυτού, επί περισσοτέρων δε κληρονόμων, ο καθένας κατά την αναλογία του. Όταν οι ιδρυτές είναι πολλοί, ο καθένας έχει δικαίωμα ανάκλησης για δική του παροχή. Μπορεί να ζητήσει ανάκληση και ο ιδρυτής που είχε δεσμευθεί για μη ανάκληση αλλά μπορεί να υποχρεωθεί σε αποζημίωση του αντισυμβληθέντος.

Αρμόδιο δικαστήριο είναι το μονομελές πρωτοδικείο της κατοικίας του ιδρυτή. Οι λόγοι για τους οποίους το δικαστήριο μπορεί να επιτρέψει την ανάκληση της ιδρυτικής πράξης είναι:

- Η επιγενόμενη απορία του ιδρυτή η οποία κρίνεται από τις περιστάσεις, εξετάζεται αν η επιγενόμενη απορία του ιδρυτή οφείλεται ή όχι σε υπαιτιότητά του, δεν αρκεί η επιγενόμενη απορία του κληρονόμου του ιδρυτή και
- Η συνδρομή σπουδαίων λόγων όπως η επιγενόμενη γέννηση τέκνου, η εμφάνιση άφαντου υιού του ιδρυτή, η άρνηση της διοίκησης να προβεί σε έκδοση ιδρυτικού διατάγματος ή η παράλειψή της για μακρό χρόνο να προβεί στην ίδια ενέργεια.

Όταν η σύσταση του ιδρύματος γίνεται με διαθήκη, η ανάκληση της ιδρυτικής πράξης μπορεί να γίνει μόνο από τον ιδρυτή κατά τις διατάξεις για την ανάκληση των διαθηκών και όχι από τους κληρονόμους του. Η δήλωση ανακλήσεως γίνεται μονομερώς και άτυπα ακόμη και σιωπηρώς.

Από τη σύσταση του ιδρύματος ο ιδρυτής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει σ' αυτό την περιουσία που έταξε. Δικαιώματα που μεταβιβάζονται με απλή εκχώρηση, εφόσον η βούληση του ιδρύματος δεν είναι αντίθετη, μεταβιβάζονται αυτοδικαίως μόλις συσταθεί το ίδρυμα (Άρθρο 113 του ΑΚ). Με τη διάταξη αυτή ρυθμίζονται οι υποχρεώσεις του ιδρυτή απέναντι στο ίδρυμα μετά την έγκριση αυτού. Η διάταξη αυτή αφορά στα ιδρύματα που η ιδρυτική πράξη είναι δικαιοπραξία εν ζωή. Από την άλλη, ίδρυμα που συνιστάται μετά το θάνατο του ιδρυτή θεωρείται ότι υφίσταται κατά το χρόνο του θανάτου του ως προς την περιουσία που έχει ταχθεί υπέρ του ιδρύματος (Άρθρο 114 του ΑΚ). Η διάταξη αυτή, εφαρμόζεται όχι μόνο όταν η ιδρυτική πράξη γίνεται με διαθήκη αλλά και όταν η ιδρυτική πράξη αποτελεί δικαιοπραξία εν ζωή και ο ιδρυτής πέθανε πριν την δημοσίευση του εγκριτικού διατάγματος.

Οι δανειστές και οι νόμιμοι μεριδιούχοι του ιδρυτή μπορούν να προσβάλλουν τη σύσταση του ιδρύματος σύμφωνα με τις διατάξεις για τις δωρεές (Άρθρο 115 του ΑΚ). Η διάταξη αποσκοπεί στην προστασία των δανειστών και των νόμιμων μεριδιούχων, καθόσον με την αφιέρωση περιουσιακών στοιχείων από τον ιδρυτή προς το υπό σύσταση ίδρυμα, επέρχεται μείωση της περιουσίας του πρώτου με αποτέλεσμα να είναι ενδεχόμενο η υπόλοιπη περιουσία του να μην είναι ικανή να καλύψει τις απαιτήσεις τους.

Έτσι σύμφωνα με τη διάταξη αυτή εφόσον η σύσταση του ιδρύματος είναι χαριστική δικαιοπραξία εν ζωή (όχι δωρεά) οι μεν δανειστές δικαιούνται να την προσβάλλουν με την παυλιανη αγωγή (ΑΚ 939), οι δε νόμιμοι μεριδιούχοι με την αγωγή μέμψης άστοργης δωρεάς (ΑΚ 1835). Η διάταξη αν και δεν διακρίνει αφορά την σύσταση ιδρύματος με δικαιοπραξία εν ζωή. Τα πρόσωπα που ωφελούνται από το σκοπό του ιδρύματος έχουν αγωγή εναντίον του. Αν τα πρόσωπα αυτά δεν προσδιορίζονται κατά τρόπο επαρκή από την ιδρυτική πράξη, η διοίκηση του ιδρύματος τα προσδιορίζει κατά εύλογη κρίση (Άρθρο 116 του ΑΚ). Σύμφωνα με τη διάταξη, τα πρόσωπα που ωφελούνται από το σκοπό του ιδρύματος έχουν ενοχικό δικαίωμα να αξιώσουν από το ίδρυμα την παροχή της ωφέλειας που δικαιούνται. Η παροχή αυτή αν και χαριστική δεν έχει χαρακτήρα δωρεάς, αλλά αποτελεί εκπλήρωση υποχρέωσης του ιδρύματος. Άλλο δικαίωμα δεν έχουν τα ωφελούμενα πρόσωπα. Για την άσκηση του δικαιώματος από τα ωφελούμενα πρόσωπα, απαιτείται να έχει γίνει επαρκής προσδιορισμός αυτών στην ιδρυτική πράξη ή τον οργανισμό όπως επίσης πρέπει να προσδιορίζεται με επάρκεια και η παρεχόμενη ωφέλεια. Αν δεν έχει γίνει αυτός ο προσδιορισμός γίνεται από την διοίκηση κατ' εύλογη κρίση. Αν η κρίση της διοικήσεως δεν είναι εύλογη, το ωφελούμενο πρόσωπο μπορεί να ασκήσει αγωγή κατά του ιδρύματος με αίτημα την αναγνώριση ότι ανήκει στον κύκλο των ωφελούμενων προσώπων.

Το ίδρυμα παύει να υπάρχει στις περιπτώσεις που ορίζει η ιδρυτική πράξη ή ο οργανισμός του (Άρθρο 117 του ΑΚ). Έτσι εφόσον στην ιδρυτική πράξη ορίζεται ορισμένο χρονικό σημείο διάρκειας του ιδρύματος ή περιέχεται διαλυτική αίρεση, η διάλυση επέρχεται με την επέλευση της προθεσμίας ή την πλήρωση της αιρέσεως. Η διάλυση επέρχεται αυτοδίκαια και δεν απαιτείται η ενέργεια κανενός.

Λόγοι διαλύσεως του ιδρύματος με διάταγμα (Άρθρο 118 του ΑΚ):

- Αν ο σκοπός του εκπληρώθηκε οπότε δεν υπάρχει πια λόγος ύπαρξής του
- Αν ο σκοπός του έγινε απραγματοποίητος πχ απαγορεύτηκε με νόμο ο σκοπός του ιδρύματος, σπουδαιότερη είναι η περίπτωση κατά την οποία το απραγματοποίητο οφείλεται σε απώλεια της περιουσίας του και δεν υπάρχει βάσιμη ελπίδα για την απόκτηση νέας

- Αν το ίδρυμα παρέκκλινε από το σκοπό του δηλαδή επιδιώκει άλλο σκοπό, εδώ δεν ενδιαφέρει αν ο άλλος σκοπός είναι παράνομος και
- Αν ο σκοπός ή η λειτουργία του έγινε παράνομος ή ανήθικος ή αντίθετος προς τη δημόσια τάξη.

Ο οργανισμός του ιδρύματος μπορεί να μεταβληθεί, ακόμη και αντίθετα προς τη θέληση του ιδρυτή, αν το ζητήσει η διοίκηση του ιδρύματος και αν η μεταβολή επιβάλλεται για να συντηρηθεί η περιουσία του ή για να εκπληρωθεί ο σκοπός του (Άρθρο 119 του ΑΚ).

Για τη μεταβολή απαιτείται:

- Αίτηση της διοικήσεως του ιδρύματος, μετά από απόφασή της που λήφθηκε σύμφωνα με την ΑΚ 65 στην αρμόδια αρχή και
- Η μεταβολή του οργανισμού να επιβάλλεται μόνο για τη συντήρηση της περιουσίας του ιδρύματος ή για την εκπλήρωση του σκοπού του.

Η διοίκηση είναι ελεύθερη να δεχθεί εν' όλο ή εν μέρει την αίτηση ή και να την απορρίψει. Η μεταβολή επέρχεται από τη δημοσίευση του σχετικού διατάγματος στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης. Η διάταξη αναφέρεται σε όλα τα ιδρύματα ιδιωτικού δικαίου ανεξάρτητα αν είναι κοινωφελή ή όχι.

Αν ο σκοπός του ιδρύματος έγινε απραγματοποίητος, μπορεί να δοθεί σ' αυτό, με διάταγμα που προκαλεί η αρμόδια αρχή, άλλος παραπλήσιος σκοπός, σύμφωνα με την πιθανότερη θέληση του ιδρυτή (Άρθρο 120 του ΑΚ). Όταν ο σκοπός του ιδρύματος έγινε απραγματοποίητος, προκειμένου να αποτραπεί η διάλυση του ιδρύματος, το οποίο διαθέτει ικανή περιουσία να εξυπηρετήσει άλλο παραπλήσιο, σύμφωνα με την πιθανότερη θέληση του ιδρυτή, σκοπό, παρέχεται η δυνατότητα μετατροπής του σκοπού του. Η μετατροπή του σκοπού γίνεται με διάταγμα που προκαλείται από την αρμόδια αρχή ύστερα από σχετική αίτηση της διοικήσεως του ιδρύματος σε αυτήν. Η μετατροπή του σκοπού επέρχεται με τη δημοσίευση του σχετικού διατάγματος στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως. Η μετατροπή του σκοπού επιτρέπεται όχι μόνο όταν είναι αδύνατη η πραγματοποίηση της θέλησης του ιδρυτή

αλλά και όταν δε μπορεί να πραγματοποιηθεί κατά το μεγαλύτερο μέρος της ή όταν μπορεί να ικανοποιηθεί καλύτερα με τη μεταβολή της εκμετάλλευσης.

Η μεταβολή του περιεχομένου ή των όρων της ιδρυτικής πράξης ως προς τις διατάξεις της που εξυπηρετούν σκοπό δημόσιο ή κοινωφελή απαγορεύεται. Όταν η θέληση του ιδρυτή καταστεί απόλυτα απραγματοποίητη, επιτρέπεται, εξαιρετικά, η περιουσία που έχει ταχθεί να διατεθεί με ειδικό νόμο για άλλο παραπλήσιο σκοπό (Άρθρο 121 του ΑΚ). Η διάταξη του άρθρου 121 ΑΚ απαγορεύει καταρχήν πλήρως την μεταβολή του περιεχομένου ή των όρων της ιδρυτικής πράξης ως προς τις διατάξεις της που εξυπηρετούν δημόσιο ή κοινωφελή σκοπό. Σκοπός της διάταξης είναι η εξασφάλιση της θελήσεως του ιδρυτή.

Όπως προκύπτει από την διάταξη, στην απαγόρευση που τίθεται με αυτήν δεν υπάγονται οι περιπτώσεις:

- Όταν ο κοινωφελής σκοπός καθορίστηκε από τρίτο πρόσωπο ή με διάταγμα καθόσον στην περίπτωση αυτή δεν παραβιάζεται η θέληση του ιδρυτή
- Όταν η ιδρυτική πράξη περιέχει και διατάξεις σκοπού ιδιωτικού, η απαγόρευση δεν περιλαμβάνει και αυτές και
- Η μεταβολή του περιεχομένου ή των όρων της ιδρυτικής πράξης κατά τις διατάξεις αυτής ως προς τον οργανισμό του ιδρύματος ο οποίος μπορεί να μεταβληθεί με τους όρους της ΑΚ 119.

Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μόνο μπορεί να επιτραπεί η διάθεση της περιουσίας για άλλο παραπλήσιο σκοπό εφόσον όμως συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Η θέληση του ιδρυτή να μη μπορεί να πραγματοποιηθεί εξ ολοκλήρου ή κατά το μεγαλύτερο περιεχόμενό της, ή να μπορεί να ικανοποιηθεί πληρέστερα με την μεταβολή της εκμεταλλεύσεως
- Δικαστική βεβαίωση ότι η θέληση του ιδρυτή δεν μπορεί να κοινοποιηθεί ή ότι μπορεί να ικανοποιηθεί πληρέστερα με την μεταβολή της εκμεταλλεύσεως, η αίτηση για την παραπάνω βεβαίωση μπορεί να υποβληθεί από οποιονδήποτε έχει έννομο συμφέρον και

- Η έκδοση ειδικού νόμου που να επιτρέπει την επωφελέστερη χρησιμοποίηση (Μυλωνά, 2012).

2.1.5. ΕΠΙΤΡΟΠΕΣ ΕΡΑΝΩΝ

Επιτροπές από πέντε τουλάχιστον μέλη, που έχουν σκοπό να συγκεντρώσουν χρήματα ή άλλα αντικείμενα με εράνους, γιορτές ή άλλα παρόμοια μέσα, για την εξυπηρέτηση ορισμένου σκοπού δημόσιου ή κοινωφελούς (επιτροπές εράνων), αποκτούν νομική προσωπικότητα με διάταγμα (Άρθρο 122 του ΑΚ). Σύμφωνα με τη διάταξη είναι η με διάταγμα εγκρινόμενη ένωση πέντε τουλάχιστον προσώπων με σκοπό τη συλλογή χρημάτων ή άλλων αντικειμένων για την εξυπηρέτηση ορισμένου δημόσιου ή κοινωφελούς σκοπού.

Η επιτροπή εράνου παρά την ομοιότητά της με το ίδρυμα διαφέρει αφενός μεν διότι ο σκοπός της είναι παροδικός αφετέρου γιατί η αφιερωμένη περιουσία για την εξυπηρέτηση του σκοπού συγκεντρώνεται εκ των υστέρων από διάφορα πρόσωπα που δεν είναι εκ των προτέρων καθορισμένα. Η συλλογή των χρημάτων ή άλλων αντικειμένων γίνεται κυρίως με έρανο αλλά και με δημόσιες παραστάσεις, φιλανθρωπικές εορτές ή αγορές.

Προϋποθέσεις σύστασης επιτροπής:

- Ένωση πέντε τουλάχιστον προσώπων (φυσικά ή νομικά ικανά όμως για δικαιοπραξία)
- Συστατική πράξη, η οποία υπόκειται σε έγγραφο τύπο και περιλαμβάνει τις δηλώσεις των προσώπων για τη σύσταση της επιτροπής και τον επιδιωκόμενο σκοπό που μπορεί να είναι δημόσιος ή κοινωφελής και
- Έκδοση διατάγματος που να εγκρίνει τη σύσταση της ερανικής επιτροπής.

Οι παροχές των τρίτων προς την ερανική επιτροπή αποτελούν δωρεές υπό τρόπον και δεν υπόκειται σε ανάκληση. Ο τρίτος υπέρ του οποίου ενεργήθηκε ο έρανος έχει αγωγή κατ' αυτού που ενήργησε τον έρανο για τα εισπραχθέντα.

Το διάταγμα περιέχει τον οργανισμό και τα μέλη της επιτροπής και καθορίζει το έργο και την έδρα της, καθώς και το χρονικό διάστημα για να περατώσει το έργο της. Το διάστημα αυτό μπορεί να παραταθεί (Άρθρο 123 του ΑΚ). Με τη διάταξη καθορίζεται το περιεχόμενο του εγκριτικού διατάγματος. Αυτό περιλαμβάνει:

- Τον οργανισμό της επιτροπής που πρέπει να καθορίζεται στην συστατική πράξη, αν δεν καθορίζεται ή καθορίστηκε ατελώς, καθορίζεται από το διάταγμα το οποίο μπορεί και να τον τροποποιεί, το μόνο όργανο της επιτροπής είναι η διοίκησή της που αποτελείται από όλα τα μέλη της και ασκείται κατά τις γενικές διατάξεις περί νομικών προσώπων (άρθρο 65 του ΑΚ).
- Τα μέλη της επιτροπής, η διοίκηση είναι ελεύθερη με διάταγμα να αντικαθιστά τα μέλη και να συμπληρώσει αυτά που λείπουν.
- Το έργο και την έδρα της επιτροπής, ως έργο νοείται ο τρόπος με τον οποίο θα γίνει η συλλογή των χρημάτων ή άλλων αντικειμένων και ο τρόπος ικανοποίησης του σκοπού.
- Το χρονικό διάστημα μέσα στο οποίο η επιτροπή πρέπει να περατώσει το έργο της, το διάστημα αυτό μπορεί να παραταθεί με διάταγμα που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως πριν όμως από τη λήξη του χρόνου που έχει ήδη ταχθεί.

Η επιτροπή παύει να υπάρχει μόλις περάσει ο χρόνος που είχε ταχθεί ή περατωθεί το έργο της (Άρθρο 124 του ΑΚ). Σύμφωνα με τη διάταξη η επιτροπή παύει να υπάρχει με την πάροδο του αρχικού χρόνου που είχε ταχθεί με διάταγμα ή του κατά παράταση τέτοιου, και ανεξάρτητα από το αν περατώθηκε ή όχι το έργο της. Παύση της επιτροπής επέρχεται και με την περάτωση του έργου της, έστω και αν δεν πέρασε ο χρόνος που είχε ταχθεί για αυτό. Για την παύση δεν απαιτείται η έκδοση διατάγματος, γιατί αυτή επέρχεται αυτοδικαίως. Μετά την παύση ακολουθεί το στάδιο της εκκαθάρισεως που ρυθμίζεται από τις γενικές διατάξεις (Άρθρα 72-77 του ΑΚ), η δε τυχόν απομένουσα περιουσία περιέρχεται στο Δημόσιο.

Η επιτροπή μπορεί να διαλυθεί με διάταγμα:

- Αν αποφασίσει η ίδια να διαλυθεί

- Αν έχει παρεκκλίνει από το έργο της
- Αν η εκτέλεση του έργου της έγινε ανέφικτη ή συνάγεται οπωσδήποτε ότι εγκαταλείφθηκε
- Αν ο σκοπός έγινε παράνομος ή ανήθικος ή αντιβαίνει στη δημόσια τάξη.

(Άρθρο 124 του ΑΚ)

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 εφαρμόζονται οι διατάξεις για το ίδρυμα (Άρθρο 125 του ΑΚ). Για τη μετατροπή αυτή της ερανικής επιτροπής σε ίδρυμα απαιτείται η έκδοση διατάγματος, από τη δημοσίευση δε αυτού στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως επέρχεται η σύσταση του ιδρύματος, χωρίς να απαιτείται κατάρτιση ιδρυτικής πράξης από την επιτροπή, ούτε η διάλυση και η εκκαθάριση της επιτροπής. Η περιουσία περιέρχεται αυτοδικαίως στο ίδρυμα και δεν απαιτούνται μεταβιβαστικές πράξεις. Κατά τον ίδιο τρόπο περιέρχονται και οι υποχρεώσεις της επιτροπής στο ίδρυμα (Μυλωνά, 2012).

2.1.6. ΜΗ ΚΥΒΕΡΝΗΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ (Μ.Κ.Ο.)

ΜΚΟ είναι μία μη-κερδοσκοπική οργάνωση που προσανατολίζεται στην παροχή υπηρεσιών ή στην ή αναπτυξιακή βοήθεια, είτε προς όφελος των μελών της είτε άλλων ομάδων του πληθυσμού. Σε ευρύτερη έννοια, μπορούμε να πούμε ότι ο όρος ΜΚΟ μπορεί να αποδοθεί σε κάθε μη-κερδοσκοπικό οργανισμό, που είναι ανεξάρτητος από την κυβέρνηση.

Ο μη-κερδοσκοπικός χαρακτήρας δεν απαγορεύει την ανάληψη από την οργάνωση οικονομικών δραστηριοτήτων. Η ειδοποιός διαφορά από τα κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα είναι ότι το τυχόν κέρδος δεν διανέμεται στα μέλη του νομικού προσώπου, αλλά παραμένει στην οργάνωση. Μάλιστα, πολλές μη κερδοσκοπικές οργανώσεις δραστηριοποιούνται οικονομικά, με σκοπό να διατηρήσουν ή και να αυξήσουν την ίδια περιουσία τους, ώστε να έχουν τα μέσα για την επίτευξη του κοινωφελούς τους σκοπού. Ο μη κερδοσκοπικός

χαρακτήρας επίσης δεν αποκλείει την πρόσληψη και μισθοδοσία εργαζομένων. Αποκλειστικά μη κερδοσκοπικές εταιρίες είναι τα σωματεία (σύλλογοι) και τα ιδρύματα. Μη κερδοσκοπική, ανάλογα με το καταστατικό της, μπορεί να είναι και η αστική εταιρεία.

Όσον αναφορά την κατηγοριοποίηση των ΜΚΟ υπάρχει μεγάλη ποικιλία και συνήθως αναφέρονται στους τομείς:

- Υγείας και Πρόνοιας (π.χ. Ελληνικό Ίδρυμα Οστεοπόρωσης, Αντιμετώπιση Παιδικού Τραύματος, κ.α.)
- Παιδιά (π.χ. Το χαμόγελο του παιδιού, UNICEF κ.α.)
- Πρόσφυγες-Μετανάστες (π.χ. Ελληνο-πολωνικός σύνδεσμος φιλίας, κ.α.)
- Περιβάλλον-Οικολογία (π.χ. Αρκτούρος, WWF, κ.α.)
- Αθλητισμός (π.χ. Γυμναστική Ένωση Βέροιας, Ελληνικός Ορειβατικός Σύλλογος Νιγρήτας, κ.α.)
- Τέχνες και Πολιτισμός (π.χ. UNESCO, κ.α.)

Η ίδρυση των ΜΚΟ γίνεται με την πρωτοβουλία ιδιωτών ή ομάδων προσώπων. Το εθνικό και οικονομικό πλαίσιο που εφαρμόζεται σε αυτές θα πρέπει εξ' αυτού του λόγου, να επιτρέπει και να ενθαρρύνει αυτήν την πρωτοβουλία.

Όλες οι ΜΚΟ απολαμβάνουν το δικαίωμα στην ελευθερία της έκφρασης. Οι ΜΚΟ επίσης, με νομική προσωπικότητα μπορούν να έχουν τις ίδιες δυνατότητες που απολαμβάνουν γενικά τα άλλα νομικά πρόσωπα και να υπόκεινται στις ίδιες διοικητικού, αστικού και ποινικού δικαίου υποχρεώσεις και κυρώσεις που γενικά εφαρμόζονται σ' αυτά. Η πράξη ή παράλειψη ενός κυβερνητικού οργάνου που έχει συνέπειες για μια ΜΚΟ θα πρέπει να υπόκειται σε διοικητικό έλεγχο και να μπορεί να προσβληθεί σε ανεξάρτητο και αδέκαστο δικαστήριο πλήρους δικαιοδοσίας.

Αν η ΜΚΟ έχει νομική προσωπικότητα μπορεί να διενεργεί κάθε νόμιμη οικονομική, επιχειρηματική ή εμπορική δραστηριότητα προκειμένου να υποστηρίξει τις μη κερδοσκοπικές της δραστηριότητες, χωρίς να απαιτείται ειδική εξουσιοδότηση, άλλα πάντα σύμφωνα με κάθε

κανονιστική ή αδειοδοτική προϋπόθεση που εφαρμόζεται στις σχετικές δραστηριότητες. Οι ΜΚΟ μπορούν να επιδιώκουν τους στόχους τους μέσω συμμετοχής σε ομοσπονδίες ή συνομοσπονδίες ΜΚΟ. Επίσης, δύο ή περισσότερα πρόσωπα μπορούν να ιδρύσουν μια ΜΚΟ που δέχεται εγγραφή μελών. Προκειμένου να αποκτηθεί νομική προσωπικότητα θα πρέπει να απαιτείται μεγαλύτερος αριθμός, αλλά αυτός ο αριθμός δεν θα πρέπει να αποθαρρύνει της ίδρυση μίας ΜΚΟ. Κάθε πρόσωπο μπορεί να ιδρύσει μια ΜΚΟ με δωρεά ή διαθήκη, το αποτέλεσμα των οποίων, κανονικά, θα είναι η δημιουργία ενός ιδρύματος, ενός ταμείου ή μιας διαχειριστικής επιτροπής ταμείου ειδικού σκοπού (trust).

Κάθε ΜΚΟ με νομική προσωπικότητα θα πρέπει να έχει το καταστατικό της. Η έννοια «καταστατικά» των ΜΚΟ σημαίνει τις ιδρυτικές διατάξεις ή τις διατάξεις ενσωμάτωσης και, όταν όλα αυτά είναι αντικείμενο διαφορετικών κειμένων, τα καταστατικά των ΜΚΟ. Αυτά τα καταστατικά θα πρέπει να διευκρινίζουν:

- Την επωνυμία
- Τους σκοπούς
- Τις εξουσίες
- Το ανώτατο όργανο διαχείρισης
- Τη συχνότητα συνέλευσης αυτού του οργάνου
- Τη διαδικασία διεξαγωγής των συνελεύσεων
- Τον τρόπο με τον οποίο αυτό το όργανο εγκρίνει τις οικονομικές και άλλες εκθέσεις
- Την ελευθερία αυτού το οργάνου να καθορίζει τη διοικητική του δομή της Οργάνωσης
- Τη διαδικασία μεταβολής του καταστατικού
- Τη λύση της Οργάνωσης ή της ένωσης με άλλη ΜΚΟ

Η ιδιότητα μέλους σε μία ΜΚΟ, όταν είναι εφικτή, πρέπει να είναι εθελοντική και γι' αυτό κανένα πρόσωπο δεν πρέπει να απαιτείται να μετέχει σε μια ΜΚΟ, εκτός από τις περιπτώσεις κρατών στα οποία έχουν ιδρυθεί όργανα για τη θεσμική ρύθμιση επαγγελματιών, τα οποία όργανα ο νόμος τα αντιμετωπίζει ως ΜΚΟ. Το εθνικό δίκαιο δεν πρέπει να περιορίζει αδικαιολόγητα τη δυνατότητα του κάθε προσώπου, φυσικού ή νομικού, να ενταχθεί σε ΜΚΟ συμμετοχικής φύσης. Η δυνατότητα κάποιου να ενταχθεί σε μια ιδιαίτερη ΜΚΟ θα πρέπει να καθορίζεται αρχικά από το καταστατικό της και δεν θα πρέπει να απηχεί αδικαιολόγητες διακρίσεις. Τα μέλη μια ΜΚΟ πρέπει να προστατεύονται σε αποχώρηση που είναι αντίθετη στο καταστατικό της. Πρόσωπα που ανήκουν σε μια ΜΚΟ δεν πρέπει να υφίστανται κυρώσεις λόγω της ιδιότητάς τους ως μέλη. Πάντως, η ιδιότητα μέλους σε μια ΜΚΟ μπορεί να είναι ασύμβατη με την θέση ή την απασχόληση ενός προσώπου.

Όταν μια ΜΚΟ έχει νομική προσωπικότητα, θα πρέπει να υπάρχει σαφής διαχωρισμός της από τα μέλη ή τους ιδρυτές της, οι οποίοι κατ' αρχήν, δεν θα πρέπει να είναι υπεύθυνοι προσωπικά για χρέη και υποχρεώσεις που έχει αναλάβει η ΜΚΟ. Η νομική προσωπικότητα μιας ΜΚΟ λήγει μόνο λόγω εκούσιας πράξης των μελών της –ή στην περίπτωση μιας ΜΚΟ χωρίς μέλη, της διαχείρισής της –στην περίπτωση πτώχευσης, παρατεταμένης αδράνειας ή κακοδιαχείρισης. Μια ΜΚΟ που έχει δημιουργηθεί με τη συμφωνία δύο ή περισσότερων ΜΚΟ θα πρέπει να τις διαδέχεται στα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις τους (Μπούλερος, 2016).

2.1.7. ΕΚΚΛΗΣΙΑΣΤΙΚΑ ΙΔΡΥΜΑΤΑ

Όλα τα εκκλησιαστικά ιδρύματα (Μητροπόλεις, Ενορίες, Ιερές Μονές, κ.α.) έχουν καταστεί ΝΠΙΔ, από τις 11/2/2014 καθώς προηγουμένως τούτης της ημερομηνίας θεωρούνταν ΝΠΔΔ, εφόσον διαθέτουν κανονισμό λειτουργίας εγκεκριμένο από την Δ.Ι.Σ. και έχουν δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, μέσω των οποίων πρέπει να καθορίζεται:

- Η επωνυμία

- Η έδρα
- Ο σκοπός
- Η επωνυμία του εκκλησιαστικού ιδρύματος
- Η διοίκηση
- Οι πόροι
- Οι κανόνες διαχείρισης της περιουσίας του
- Οι όροι διάλυσης

Επομένως, τα εκκλησιαστικά ιδρύματα δικαιούνται να έχουν:

- Το δικό τους ΑΦΜ
- Μεριδα ιδιοκτησίας στο υποθηκοφυλακείο
- Απασχόληση και ασφάλιση προσωπικού ως εργοδότες
- Σύναψη σύμβασης μεταξύ τρίτων
- Υποβολή φορολογικών δηλώσεων

Εάν το υφιστάμενο εκκλησιαστικό ίδρυμα είχε ελλειπείς ρυθμίσεις ως προς τους παραπάνω κανονισμούς, τότε θα έπρεπε μέχρι την 11/2/2015, θα έπρεπε να προταθεί από τον οικείο Μητροπολίτη προς την Ιερά Σύνοδο, η συμπλήρωση των ρυθμίσεων των παραπάνω κανονισμών. Μετά, ακολουθεί η έγκριση από την Ιερά Σύνοδο και η δημοσίευση στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης, όπου και το εκκλησιαστικό ίδρυμα καθίσταται ΝΠΙΔ αναδρομικώς. Εάν, ο τυχόν ελλιπής κανονισμός δεν συμπληρωθεί εντός της προαναφερθείσας ημερομηνίας, τότε το ίδρυμα μπορεί να λειτουργεί ως «αποκεντρωμένη υπηρεσία» αυτοτελούς διαχείρισης του εκκλησιαστικού νομικού προσώπου δημοσίου δικαίου (Μη αυτοτελές ίδρυμα), το οποίο συνεπώς δεν έχει τα παραπάνω δικαιώματα.

Από την άλλη, εάν υφίσταται οι παραπάνω κανονισμοί των εκκλησιαστικών ιδρυμάτων, οι οποίοι αναφέρουν ότι το ίδρυμα που έχει συσταθεί αποτελεί «αποκεντρωμένη» ή «εξαρτώμενη υπηρεσία» (Αυτοτελές ίδρυμα) της οικείας Μητρόπολης, Ενορίας, Ιεράς Μονής,

κ.λπ. και έχει εγκριθεί η λειτουργία του από την Ιερά Σύνοδο, τότε αναφέρεται και στον κανονισμό ότι πρόκειται για ΝΠΙΔ μη-κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπό την εποπτεία της οικείας Μητρόπολης, Ενορίας, Ιεράς Μονής κ.λπ.

Τέλος, σε περίπτωση διάλυσης του εκκλησιαστικού ιδρύματος η περιουσία του περιέχεται αυτοδικαίως (ακόμα και αν ο κανονισμός σιωπά περί της τύχης της περιουσίας) στο εκκλησιαστικό ΝΠΔΔ το οποίο μπορεί να το επικουρεί η αντίστοιχη Μητρόπολη, Ενορία, Ιερά Μονή, κ.λπ. (Μπούλερος, 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3: ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΣΤΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

3.1. ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Σύμφωνα, με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ν. 4172/2013 ορίζεται το αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων είναι αυτός που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες όπως αυτές ορίζονται στα άρθρα 2 και 45 του ν. 4172/2013. Ως κέρδη, στα οποία επιβάλλεται ο φόρος, νοούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προσδιορίζονται με βάση το άρθρο 47 του ίδιου πιο πάνω νόμου. Ειδικότερα, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 ορίζεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν τα αναφερόμενα στο άρθρο 45 νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, και συνεπώς τα κέρδη τους θεωρούνται κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα κέρδη δε αυτά προσδιορίζονται, σύμφωνα με την παρ. 1 του πιο πάνω άρθρου και νόμου, με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων»), ήτοι με βάση τις διατάξεις των άρθρων 21 έως και 28 του ν. 4172/2013, εκτός από τις περιπτώσεις όπου ορίζεται διαφορετικά στο Κεφάλαιο Β' του Μέρους Τρίτου, περί φορολογητέου εισοδήματος των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, κατά ρητή διατύπωση της παρ. 4 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013. Διευκρινίζεται ότι τα αναφερόμενα πιο πάνω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι με βάση τις διατάξεις της περ. ε' της παρ. 1 του άρθρου 5 του ν. 4172/2013, εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, κ.λπ. από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 ορίζονται τα πρόσωπα που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων. Συγκεκριμένα, στον ως άνω φόρο υπόκεινται:

- Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- Οι προσωπικές εταιρείες που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή,
- Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου,
- Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών,
- Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, οι συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα,
- Οι κοινοπραξίες
- Οι λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013) και δεν περιλαμβάνονται σε μια από τις προηγούμενες περιπτώσεις

Κατόπιν των ανωτέρω, θα διευκρινίσουμε τα ακόλουθα για τα Μη –κερδοσκοπικά Νομικά Πρόσωπα, καθώς και τις Αστικές Εταιρίες Μη –Κερδοσκοπικές:

Όσον αφορά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, ισχύουν τα αναφερόμενα πιο πάνω στην περίπτωση α' της παρούσας παραγράφου. Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος. Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000). Αντίθετα, τα

έσοδα που αποκτούν τα πιο πάνω πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας (σχετ. η αριθ. 383/1973 γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους). Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, πέραν αυτών που προέρχονται από κεφάλαιο (τόκοι, εισόδημα από ακίνητη περιουσία, κ.λπ.) και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, είναι για παράδειγμα και οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των πιο πάνω προσώπων καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές, κ.λπ. Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Όσον αφορά στις αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα (άρθρο 741 ΑΚ), αυτές είναι υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, και επομένως, σύμφωνα με τις διατάξεις αυτές οι αστικές εταιρείες, αδιάφορα αν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό ή μη κερδοσκοπικό, αποτελούν υποκείμενα του φόρου και υπάγονται σε φορολογία για τα εισοδήματά τους που προκύπτουν είτε στη Ελλάδα είτε στην αλλοδαπή (Μπούλερος, 2016).

Ομοίως και στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες ορισμένα έσοδα δεν θεωρούνται ακαθάριστα και κατά συνέπεια δεν φορολογούνται. Τέτοια έσοδα αποτελούν οι συνδρομές, οι εγγραφές μελών, καθώς επίσης και οι χορηγίες ή δωρεές προς αυτές οι οποίες θεωρούνται εισφορές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα. Επίσης, δεν φορολογούνται ούτε για εισοδήματα που αποκτούν από γεωργικές εκμεταλλεύσεις ή την ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση

αυτοκινήτων. Οι επιχορηγήσεις βέβαια που λαμβάνουν οι μη κερδοσκοπικές αστικές εταιρίες προσαυξάνουν τα ακαθάριστα έσοδα τους και τα αντίστοιχα καθαρά τους κέρδη φορολογούνται κανονικά (Γεωργακόπουλος, 2012).

Όλα τα μη – κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δεν απαλλάσσονται της φορολογίας εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 46 του ν.4172/2013. Τα μόνα απαλλασσόμενα νομικά πρόσωπα είναι:

- Οι φορείς γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Οι κεφαλαιουχικές εταιρείες οι οποίες χαρακτηρίζονται ως φορείς γενικής κυβέρνησης δεν εμπίπτουν στα απαλλασσόμενα πιο πάνω πρόσωπα και επομένως φορολογούνται για το σύνολο των εισοδημάτων τους, εκτός και αν σε αυτές συμμετέχει το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου με ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%), οπότε φορολογούνται μόνο για τα αναφερόμενα πιο πάνω εισοδήματά τους (εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου).
- Η Τράπεζα της Ελλάδος,
- Οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης (ΕΕ) ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου (ΕΟΧ),
- Οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας
- Το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. (ΤΑΙΠΕΔ), σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει (Μπούλερος, 2016).

Ο υπολογισμός του φόρου εισοδήματος για τα ημεδαπά και αλλοδαπά μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα από τα οικονομικά έτη 2009 μέχρι 2016 υπολογίζεται με τους παρακάτω συντελεστές για κάθε έτος επί των καθαρών κερδών ως εξής:

- Για το Οικ. Έτος 2009 με είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)

- Για το Οικ. Έτος 2010 με είκοσι πέντε τοις εκατό (25%)
- Για το Οικ. Έτος 2011 με είκοσι πέντε τοις εκατό (24%)
- Για το Οικ. Έτος 2012 με είκοσι πέντε τοις εκατό (23%)
- Για το Οικ. Έτος 2013 με είκοσι πέντε τοις εκατό (22%)
- Για το Οικ. Έτος 2014 με είκοσι πέντε τοις εκατό (26%)
- Για το Οικ. Έτος 2015 με είκοσι πέντε τοις εκατό (26%) (Κράτησης, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ, 2015)

Όμως για το Οικ. Έτος του 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου αυτού αυξάνεται από 26% σε 29% ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν.4172/2013 που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 που τηρούν απλογραφικά βιβλία. Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά, ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο περί αναδρομικής εφαρμογής τους για εισοδήματα φορολογικού έτους 2014. Επίσης, αξίζει να σημειωθεί ότι για νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικά που τηρούν απλογραφικά βιβλία ο συντελεστής με 26% θα ισχύει για φορολογητέο εισόδημα μικρότερο των 50.000 ευρώ. Εάν ξεπεράσει τις 50.000 ευρώ ο συντελεστής ανέρχεται 33%. Πρέπει επίσης, να αναφερθεί ότι μέχρι τις 31/12/2015 ισχύει η μείωση 40% του συντελεστή για νησιά με πληθυσμό κατοίκων μικρότερο των 3.100.

Όσο αναφορά την προκαταβολή φόρου από το φορολογικό έτος 2014 παρατηρείται μία συνεχής αύξηση, καθώς από το 55% που ίσχυε για το 2014 στο φορολογικό έτος 2015 η προκαταβολή φόρου των μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων, αλλά και των μη κερδοσκοπικών αστικών εταιριών ανήλθε στο 75%.

Για το φορολογικό έτος του 2016, Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1217/24.9.2015 οι μεταβολές σχετικά με την προκαταβολή φόρου βάσει του νόμου 4336/2015 είναι οι ακόλουθες:

Με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου 11 της υποπαραγράφου Δ.1 της παραγράφου Δ του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου τροποποιείται η παράγραφος 2 του άρθρου 71 του ν.4172/2013, ώστε το ποσοστό της προκαταβολής φόρου εισοδήματος της παραγράφου 1 (100%) να ισχύει και για τα κέρδη που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες των περιπτώσεων γ' (μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα).

Σημαντική αναφορά πρέπει να γίνει και στην φορολογία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στον τρόπο φορολόγησης του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία. Έτσι λοιπόν, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1069/2015 που αφορά τα άρθρα 39 και 40 του Ν.4172/2013 για τον Κ.Φ.Ε. διευκρινίζεται ότι ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή την δωρεάν παραχώρηση γης και ακινήτων.

Πιο αναλυτικά, τέτοιο εισόδημα ορίζεται:

- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.
- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση 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.
- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.
- Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 ισχύει επίσης ότι το εισόδημα σε είδος αποτιμάται στην αγοραία αξία. Το εισόδημα από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση τεκμαίρεται ότι συνίσταται στο τρία τοις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Κατ' εξαίρεση το τεκμαρτό εισόδημα του προηγούμενου εδαφίου που αφορά δωρεάν παραχώρηση κατοικίας μέχρι διακόσια τετραγωνικά μέτρα (200 τ.μ.) προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες ή κατιόντες απαλλάσσεται από το φόρο.

Όσον αναφορά τις δαπάνες που εκπίπτουν σύμφωνα με την περίπτωση β' και γ' της παραγράφου 3 του προαναφερθέντος νόμου ισχύει ότι, αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

Και αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες.

Όσο αναφορά τους φορολογικούς συντελεστές από εισόδημα από ακίνητα σύμφωνα με την παράγραφο 4 του Ν.4172/2013 ισχύουν οι εξής:

- Από 0 έως 12.000 ο φορολογικός συντελεστής είναι 15%
- Από 12.001 έως 35.000 ο φορολογικός συντελεστής είναι 35%
- Από 35.001 και Άνω ο φορολογικός συντελεστής είναι 45% (www.taxheaven.gr, 2016)

Τέλος, όπως σε όλα τα νομικά πρόσωπα, έτσι και πιο συγκεκριμένα στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και στις μη κερδοσκοπικές αστικές εταιρίες δεν ισχύει η παρακράτηση φόρου στην έκδοση παραστατικού, σε αντίθεση με τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ισχύει παρακράτηση φόρου 3%. Η μόνη παρακράτηση που γίνεται σε νομικά πρόσωπα είναι για αμοιβές που αφορούν προμήθεια σε

φορείς γενικής κυβέρνησης κάθε είδους αγαθών ή υπηρεσιών, καθώς και στις αμοιβές για τεχνικά έργα. Ποιο αναλυτικά οι συντελεστές για την παρακράτηση φόρου είναι οι εξής:

- Για τεχνικά έργα είναι 3%
- Για υγρά καύσιμα και προϊόντα καπνοβιομηχανίας (δημόσιο) είναι 1%
- Για όλα τα υπόλοιπα αγαθά (δημόσιο) είναι 4%
- Για παροχή υπηρεσιών (δημόσιο) είναι 8% (Μελάς, 2016).

3.2. Φ.Π.Α.

Σύμφωνα, με το άρθρο 1 ν. 2859/2000, Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία «φόρος προστιθέμενης αξίας» σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου (www.e-forologia.gr, n.d.).

Ως αντικείμενο του ΦΠΑ, με βάση το άρθρο 2 του ν.2859/2000 οι φορολογητέες πράξεις που κατατάσσονται σε τέσσερις κατηγορίες είναι:

- Στην παράδοση αγαθών
- Στην παροχή υπηρεσιών
- Στην εισαγωγή από τρίτες χώρες
- Στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών

Τα πρόσωπα τα οποία υπάγονται στα παραπάνω αντικείμενα του ΦΠΑ σύμφωνα με την περίπτωση 1 του άρθρου 3 του ν. 2859/2000 πρόκειται για κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης (στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό), τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη) ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής (κερδοφόρο ή ζημιογόνο).

Επίσης, τα ΝΠΔΔ δεν θεωρούνται κατ' αρχήν ως υποκείμενα στο φόρο για τις πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους, ακόμα και αν εισπράττουν τέλη, δικαιώματα ή εισφορές. Αντίθετα, αν τα ΝΠΔΔ (Δήμοι, Κοινότητες, κ.λπ.) εκφεύγουν της αποστολής τους, τότε υπόκεινται στο ΦΠΑ όπως ακριβώς οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο υποκείμενο στο ΦΠΑ. (Φλώρος, 2012).

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εκτός από το δημόσιο υπάγονται σε ΦΠΑ μόνο για τις πράξεις παραδόσεις αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Για το τμήμα αυτό, θεωρούνται επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του Κ.Φ.Α.Σ. Όμως σημειώνεται, ότι η Δ/νση ΦΠΑ δέχεται ότι στην περίπτωση που τα έσοδα εκφεύγουν του σκοπού των Νομικών Προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι ασήμαντα, δηλαδή δεν ξεπερνούν το όριο των ακαθάριστων εσόδων για την τήρηση βιβλίων, τότε απαλλάσσονται του ΦΠΑ. Δηλαδή, τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται από τα έσοδα που πραγματοποιούν από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις όταν τις οργανώνουν για την οικονομική τους ενίσχυση, εφόσον οι εκδηλώσεις αυτές δεν ξεπερνούν τις δύο ανά έτος (Μπούλερος, 2016).

Σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν.2859/2000 προκύπτουν όμως απαλλαγές από τον φόρο για συναλλαγές στο εσωτερικό της χώρας για:

- Την παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το 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.
- Την 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.
- Την 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.

- Την 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.

Οι συντελεστές που εφαρμόζονται για τον ΦΠΑ είναι:

- Έξι τοις εκατό (6%)
- Δεκατρία τοις εκατό (13%)
- Είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%)

Για τα νησιά των νομών Λέσβου, Χίου, Σάμου, Δωδεκανήσου, Κυκλάδων και τα νησιά του Αιγαίου Θάσο, Σαμοθράκη, Βόρειες Σποράδες και Σκύρο, οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό (30%) (Φλώρος, 2012).

3.3. ΛΟΙΠΕΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΠΡΑΞΕΙΣ

3.3.1. ΦΟΡΟΣ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (Φ.Α.Π.)

Από το έτος 2010 και για κάθε επόμενο σύμφωνα με τον ν.3842/2010, επιβάλλεται φόρος στην ακίνητη περιουσία που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα την 1η Ιανουαρίου κάθε έτους.

Σύμφωνα με το άρθρο 28 του ν.3842/2010 υποκείμενα του φόρου είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, που έχουν το δικαίωμα της πλήρους ή ψιλής κυριότητας ή επικαρπίας επί των ακινήτων καθώς και το δικαίωμα

αποκλειστικής χρήσης θέσεων στάθμευσης, βοηθητικών χώρων και κολυμβητικών δεξαμενών που βρίσκονται στο κοινόκτητο τμήμα υπογείου, πυλωτής, δώματος ή ακάλυπτου χώρου οικοδομής. Επίσης, υπόχρεος σε δήλωση και καταβολή φόρου για τα ακίνητα που έχει συναφθεί σύμβαση χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing) είναι ο κύριος του ακινήτου και όχι ο μισθωτής.

Όσο αναφορά τις απαλλαγές από τον ΦΑΠ, σύμφωνα με την ΠΟΛ 1094/10 προκύπτουν στα εξής νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που λειτουργούν για κοινωφελής σκοπούς.

Τα ακίνητα που παραχωρούνται κατά χρήση χωρίς αντάλλαγμα στο Ελληνικό Δημόσιο ή σε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, εφόσον προορίζονται για την εξυπηρέτηση αναγκών κάθε αναγνωρισμένης βαθμίδας δημόσιας εκπαίδευσης, δημόσιων ή δημοτικών νοσοκομειακών συγκροτημάτων προς όφελος της δημόσιας υγείας, δημόσιων ή δημοτικών μονάδων κοινωνικής φροντίδας, δημόσιων ή δημοτικών παιδικών σταθμών ή βρεφοκομείων ή ορφανοτροφείων, δημόσιων ή δημοτικών γηροκομείων, Κ.Α.Π.Η., καθώς και αθλητικών εγκαταστάσεων, οι υπηρεσίες των οποίων διατίθενται δωρεάν.

Τονίζεται ότι η απαλλαγή των περιπτώσεων 8 και 9 της παρούσας παρέχεται αποκλειστικά για το μέρος των ακινήτων που χρησιμοποιούνται για την επιτέλεση των ανωτέρω δημοσίων σκοπών και δεν περιλαμβάνει λοιπές χρήσεις του ιδίου ακινήτου (π.χ. κυλικεία, αναψυκτήρια, καταστήματα, κ.λπ.).

Ειδικότερα, για την Αρχαιολογική Εταιρεία ιδιοχρησιμοποιούμενα είναι τα ακίνητα στα οποία θεωρείται ότι επιτελείται ο σκοπός της. Σύμφωνα με το άρθρο 1 του Οργανισμού της η Αρχαιολογική Εταιρεία, έχει σκοπό να συνεργεί

- Στην ανεύρεση, συλλογή, συντήρηση, διαφύλαξη, αναστύλωση, επισκευή και επιστημονική έρευνα των μνημείων της αρχαιότητας, συμπεριλαμβανομένων και των χριστιανικών, βυζαντινών και λοιπών μνημείων μέχρι της Ελληνικής Επανάστασης,
- Στη μελέτη του βίου των αρχαίων και την εξερεύνηση της βυζαντινής και μεσαιωνικής αρχαιολογίας και τέχνης και

- Στη διάδοση γνώσεων περί της ιστορίας της αρχαίας και της νεότερης τέχνης.

Ως μουσείο, σύμφωνα με το άρθρο 45 του ν. 3028/2002, νοείται η υπηρεσία ή ο οργανισμός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με ή χωρίς ίδια νομική προσωπικότητα, που αποκτά, δέχεται, φυλάσσει, συντηρεί, καταγράφει, τεκμηριώνει, ερευνά, ερμηνεύει και κυρίως εκθέτει και προβάλλει στο κοινό συλλογές αρχαιολογικών, καλλιτεχνικών, εθνολογικών ή άλλων υλικών μαρτυριών του ανθρώπου και του περιβάλλοντός του, με σκοπό τη μελέτη, την εκπαίδευση και την ψυχαγωγία. Ως μουσεία μπορούν να θεωρηθούν επίσης υπηρεσίες ή οργανισμοί που έχουν παρεμφερείς σκοπούς και λειτουργίες, όπως τα μουσεία ανοικτού χώρου. Για την ίδρυση και λειτουργία Μουσείου από το Δημόσιο, εκδίδεται απόφαση του Υπουργού Πολιτισμού. Όμοια απόφαση εκδίδεται και για την αναγνώριση μουσείου που ιδρύεται από ή ανήκει σε άλλο νομικό πρόσωπο, μετά από αίτηση αυτού. Ως εκ τούτου, οι Ξένες Αρχαιολογικές Σχολές στην Ελλάδα είναι φορείς εποπτευόμενοι από το Υπουργείο Πολιτισμού, που λειτουργούν ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Ως εκ τούτου, για να υπαχθεί σε αυτή την απαλλαγή νομικό πρόσωπο που ανήκει σε αυτή την κατηγορία, απαιτείται βεβαίωση της αρμόδιας Διεύθυνσης του Υπουργείου Πολιτισμού ότι πρόκειται περί Ξένης Αρχαιολογικής Σχολής. Επίσης τα ακίνητα που χρησιμοποιούν για να επιτελούν το λατρευτικό, εκπαιδευτικό, θρησκευτικό και κοινωφελές έργο οι κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του Συντάγματος γνωστές θρησκείες και δόγματα, το Ιερό Κοινό του Πανάγιου Τάφου, η Ιερά Μονή του όρους Σινά, το Άγιο Όρος, το Πατριαρχείο Κωνσταντινουπόλεως, το Πατριαρχείο Αλεξάνδρειας, το Πατριαρχείο Ιεροσολύμων και η Ορθόδοξη Εκκλησία της Αλβανίας. Τα ακίνητα της χερσονήσου του Άθω, από τη Μεγάλη Βίγλα και πέρα, η οποία αποτελεί την περιοχή του Αγίου Όρους, απαλλάσσονται λόγω και της συνταγματικής κατοχύρωσης του ειδικού καθεστώτος του (άρθρο 105 Συντάγματος της Ελλάδος). Στην έννοια των απαλλασσόμενων ακινήτων εντάσσονται και αυτά που ανήκουν σε γνωστές θρησκείες και στεγάζουν τις υπηρεσίες που εξυπηρετούν τις διοικητικές ανάγκες αυτών. Επιπλέον, τα ημιτελή κτίσματα που προορίζονται αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση των λατρευτικών σκοπών κάθε γνωστής θρησκείας ή δόγματος, απαλλάσσονται του Φόρου Ακίνητης Περιουσίας. Επισημαίνεται ότι τα ακίνητα που προορίζονται για την εξυπηρέτηση θρησκευτικών σκοπών, προσλαμβάνουν την ιδιότητα αυτή είτε αμέσως εκ του νόμου, είτε με

τη βούληση του ιδιοκτήτη, τηρουμένων των νόμιμων διατυπώσεων. Έτσι, αναφορικά με τους χώρους, όπου ασκείται δημόσια λατρεία, προκειμένου να χορηγηθεί η εν λόγω απαλλαγή, απαιτείται: α) για τους ναούς και ευκτήριους οίκους, άδεια λειτουργίας από τον υπουργό Παιδείας Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων β) για τις μονές, το προεδρικό διάταγμα της ίδρυσής τους Σωματεία ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν μόνο θρησκευτικούς σκοπούς και δικαιολογούνται για λογαριασμό των αντίστοιχων εκκλησιών - ευκτήριων οίκων γνωστής θρησκείας ή δόγματος με τους οποίους συνδέονται άμεσα, επειδή αυτοί στερούνται νομικής προσωπικότητας, δικαιούνται αυτά την ανωτέρω απαλλαγή από το φόρο. Δεν τάσσεται ουδεμία προϋπόθεση στην οργανωτική μορφή της θρησκευτικής κοινότητας, που αποτελεί το ναό - ευκτήριο οίκο ή μονή, πλην του ότι πρέπει να πρεσβεύει γνωστή θρησκεία ή δόγμα. Τα σωματεία αυτά εμπίπτουν στην απαλλαγή εφόσον συνυποβάλλουν με την οικεία δήλωση και τα εξής:

- Άδεια ίδρυσης και λειτουργίας ευκτήριου οίκου - ναού - μονής από το Υπουργείο Παιδείας Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων.
- Βεβαίωση από το Υπουργείο Παιδείας Δια Βίου Μάθησης και Θρησκευμάτων ότι ο ευκτήριος οίκος εκφράζει γνωστή θρησκεία ή δόγμα
- Καταστατικό του συναφούς σωματείου ή ιδρύματος, από το οποίο να προκύπτει η σύνδεση αυτού με το γνωστό δόγμα ή θρησκεία και τον ευκτήριο οίκο (ανάλογη εφαρμογή της 337/2002 Γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ.).

Οι ιδιωτικοί ναοί γνωστών θρησκειών και δογμάτων που έχουν τεθεί σε κοινή λατρεία. Προκειμένου να χορηγηθεί η απαλλαγή αυτή αρκεί βεβαίωση του ιερέα στην περιφέρεια του οποίου υπάγεται ότι ο ναός λειτουργεί τουλάχιστον μία φορά το χρόνο.

Όσο αναφορά τον προσδιορισμό της αξίας του ακινήτου ισχύει με το άρθρο 30 της ΠΟΛ 1094/2010 ότι για τον υπολογισμό του φόρου λαμβάνεται υπόψη η συνολική αξία που έχουν τα ακίνητα και τα εμπράγματα σε αυτά δικαιώματα, κατά την 1η Ιανουαρίου του έτους φορολογίας.

Η αξία της επικαρπίας προσδιορίζεται από την ηλικία του επικαρπωτή και δεν διαφοροποιείται από το αν αυτή είναι ορισμένου ή αορίστου χρόνου ή ισόβια, ως εξής:

Αν ο επικαρπωτής είναι φυσικό πρόσωπο η αξία της επικαρπίας ορίζεται ως ποσοστό της αξίας της πλήρους κυριότητας ανάλογα με την ηλικία αυτού και ορίζεται:

- Στα 8/10, αν ο επικαρπωτής δεν έχει υπερβεί το 20ο έτος της ηλικίας του,
- Στα 7/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 20ο έτος της ηλικίας του,
- Στα 6/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 30ο έτος της ηλικίας του,
- Στα 5/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 40ο έτος της ηλικίας του,
- Στα 4/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 50ο έτος της ηλικίας του,
- Στα 3/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 60ο έτος της ηλικίας του,
- Στα 2/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 70ο έτος της ηλικίας του,
- Στα 1/10, αν ο επικαρπωτής έχει υπερβεί το 80ο έτος της ηλικίας του.

Αν ο επικαρπωτής είναι νομικό πρόσωπο, εξομοιώνεται με πρόσωπο που δεν έχει υπερβεί το 20ο έτος της ηλικίας του και συνεπώς η αξία της επικαρπίας ισούται με τα 8/10 της αξίας της πλήρους κυριότητας.

Η αξία της ψιλής κυριότητας βρίσκεται αν από την αξία της πλήρους κυριότητας αφαιρέσουμε την αξία της επικαρπίας, όπως προσδιορίζεται πιο πάνω. Τέλος, ορίζεται ότι για την επιβολή του φόρου η οίκηση εξομοιώνεται με την επικαρπία. Σε αυτήν την περίπτωση ο πλήρης κύριος του ακινήτου φορολογείται ως ψιλός κύριος

Άρα λοιπόν με βάση τις παραπάνω ισχύουσες διατάξεις ο υπολογισμός του φόρου ακίνητης περιουσίας για τα νομικά πρόσωπα με βάση το άρθρο 35 της ΠΟΛ 1094/2010 θα είναι ακολούθως:

- Με συντελεστή 3% φορολογείται η αξία των ακινήτων των ημεδαπών και αλλοδαπών, με τον όρο της αμοιβαιότητας, νομικών προσώπων ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα σκοπούς κοινωφελείς, θρησκευτικούς, φιλανθρωπικούς και εκπαιδευτικούς, καθώς και τα υποκείμενα σε φόρο ακίνητα των μουσείων, του Ευρωπαϊκού Πολιτιστικού Κέντρου Δελφών, των ξένων αρχαιολογικών σχολών, των κατά την παράγραφο 2 του άρθρου 13 του

Συντάγματος γνωστών θρησκειών και δογμάτων, του Ιερού Κοινού του Πανάγιου Τάφου, της Ιεράς Μονής του όρους Σινά, του Αγίου Όρους, του Πατριαρχείου Κωνσταντινουπόλεως, του Πατριαρχείο Αλεξανδρείας, του Πατριαρχείου Ιεροσολύμων, της Ορθόδοξης Εκκλησίας της Αλβανίας και των νομικών προσώπων που υπάγονται στις διατάξεις του ν. 3647/2008.

- Με συντελεστή 1% για την αξία των κτισμάτων των ακινήτων τα οποία ιδιοχρησιμοποιούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα (Κράτους, ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ, 2011).

3.3.2. ΤΡΟΠΟΣ ΚΑΙ ΔΙΑΔΙΚΑΣΙΑ ΑΠΟ ΔΩΡΕΕΣ

Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1095/2014, υπάρχει τρόπος και διαδικασία απόδειξης της δωρεάν διάθεσης αγαθών από επιχειρήσεις προς ευπαθείς κοινωνικά ομάδες, μέσω φορέων φιλανθρωπικού ή κοινωφελούς σκοπού προκειμένου οι πράξεις αυτές να μην θεωρούνται ως παραδόσεις αγαθών σύμφωνα με το άρθρο 7 του ν. 2859/2000.

Πιο συγκεκριμένα σύμφωνα με το άρθρο 1 της ΠΟΛ 1095/2014 απαιτούνται οι εξής όροι:

- Οι δωρητές να είναι επιχειρήσεις υποκείμενες στον ΦΠΑ.
- Οι δωρεές των αγαθών να έχουν στόχο την κάλυψη αναγκών ευπαθών κοινωνικά ομάδων.
- Τα δωριζόμενα να είναι τρόφιμα φάρμακα, ρούχα ή άλλα αγαθά για την κάλυψη αναγκών, πλην εκείνων που υπόκεινται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης και να μην

είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση ιδίως λόγω λαθών ή ελαττωμάτων ή ελλείψεων στη συσκευασία, την επισήμανση ή το ζύγισμα, ή λόγω απόσυρσης από την αγορά ή λόγω εγγύτητας προς την ημερομηνία λήξης.

- Να μην θέτουν σε κίνδυνο τη δημόσια υγεία.
- Οι αποδέκτες των δωρεών (δωρεοδόχοι), οι οποίοι θα διαθέσουν τα δωριζόμενα αγαθά χωρίς κανένα αντάλλαγμα, αποκλειστικά για την εξυπηρέτηση ή την ανακούφιση ευπαθών κοινωνικά ομάδων, να είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που έχουν συσταθεί νόμιμα στην Ελλάδα και έχουν αποδεδειγμένα κατά το άρθρο 2 παρ.2 της παρούσας φιλανθρωπικό ή κοινωφελή σκοπό.

Επομένως οι δωρητές είναι υποχρεωμένοι για την παράδοση των αγαθών να συντάσσουν πρωτόκολλο παράδοσης και παραλαβής στο οποίο θα καταχωρούν τα στοιχεία του δωρεοδόχου, το είδος (γενική περιγραφή) και την ποσότητα των δωριζόμενων αγαθών, τους λόγους για τους οποίους δεν είναι κατάλληλα προς πώληση ή αξιοποίηση, καθώς και την ημερομηνία που πραγματοποιείται η δωρεά (παράδοση των αγαθών). Το πρωτόκολλο αυτό συντάσσεται εις τριπλούν και υπογράφεται και στα τρία αντίγραφα τόσο από τον παραδίδοντα όσο και από το πρόσωπο που παραλαμβάνει τα αγαθά για λογαριασμό του δωρεοδόχου. Το πρωτότυπο διατηρεί η δωρήτρια επιχείρηση, ένα αντίγραφο παραδίδεται στον δωρεοδόχο και το τρίτο αντίγραφο αποστέλλεται στην Δ.Ο.Υ. του δωρητή, στις προθεσμίες υποβολής της εκκαθαριστικής δήλωσης.

Καθώς επίσης και να εξακριβώνουν τη νόμιμη σύσταση στην Ελλάδα, τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και τον κοινωφελή ή φιλανθρωπικό σκοπό των δωρεοδόχων, ζητώντας και διαφυλάσσοντας αντίγραφο της δημοσιευμένης συστατικής πράξης, ή κατά περίπτωση, αντίτυπο του φύλλου Εφημερίδας της Κυβερνήσεως, όπου δημοσιεύθηκε το Προεδρικό Διάταγμα, με το οποίο εγκρίθηκε η σύσταση, από το οποίο να προκύπτει ο φιλανθρωπικός ή κοινωφελής σκοπός.

Από την άλλη, τα νομικά πρόσωπα κοινωφελούς ή φιλανθρωπικού σκοπού που αποδέχονται τις δωρεές (δωρεοδόχοι) οφείλουν να διαφυλάττουν το αντίγραφο του

πρωτοκόλλου παράδοσης και παραλαβής και να καταχωρούν σε κατάσταση τα στοιχεία της περαιτέρω διάθεσης των αγαθών αυτών προς τους αποδέκτες, όπως ιδίως τον τρόπο, τον τόπο και τον χρόνο που έλαβε χώρα. Και τέλος, πρέπει η απόφαση αυτή να δημοσιευθεί στην Εφημερίδα της Κυβέρνησης (Μπούλερος, 2016).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4: ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗ ΣΤΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

4.1. ΕΛΛΗΝΙΚΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΑ ΠΡΟΤΥΠΑ (Ε.Λ.Π.)

Οι οντότητες που υπόκεινται στις ρυθμίσεις ΕΛΠ, δηλαδή του νόμου 4308/2014 είναι τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε. καθώς και οι ατομικές επιχειρήσεις. Επίσης στις ρυθμίσεις του νόμου αυτού εντάσσονται οι αστικές εταιρείες

κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι συνεταιρισμοί, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επιπρόσθετα στις διατάξεις του νόμου εντάσσονται τα Ν.Π.Ι.Δ., τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Η ένταξη μιας οντότητας σε κατηγορία μεγέθους προσδιορίζει κυρίως τις λογιστικές της υποχρεώσεις αναφορικά με:

- Τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις που συντάσσει
- Τις απλοποιήσεις και απαλλαγές από ορισμένους κανόνες επιμέτρησης, καθώς και από την παροχή ορισμένων πληροφοριών του προσαρτήματος,
- Την απαγόρευση χρήσης ορισμένων κανόνων επιμέτρησης.

Οι οντότητες κατατάσσονται με βάση το μέγεθός τους στις παρακάτω κατηγορίες:

- Πολύ μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - α) Σύνολο ενεργητικού (περιουσιακών στοιχείων): 350.000 ευρώ.
 - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 700.000 ευρώ.
 - γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 10 άτομα.
- Μικρές οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές οντότητες και κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:
 - α) Σύνολο ενεργητικού: 4.000.000 ευρώ.
 - β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 8.000.000 ευρώ.
 - γ) Μέσος όρος απασχολούμενων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 50 άτομα.

- Μεσαίες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες δεν είναι πολύ μικρές ή μικρές οντότητες και οι οποίες κατά την ημερομηνία του ισολογισμού τους δεν υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

- Μεγάλες οντότητες είναι οι οντότητες οι οποίες κατά την ημερομηνία κλεισίματος του ισολογισμού τους υπερβαίνουν τα όρια δύο τουλάχιστον από τα ακόλουθα τρία κριτήρια:

α) Σύνολο ενεργητικού: 20.000.000 ευρώ.

β) Καθαρό ύψος κύκλου εργασιών: 40.000.000 ευρώ.

γ) Μέσος όρος απασχολουμένων κατά τη διάρκεια της περιόδου: 250 άτομα.

Οντότητες που εντάσσονται στο διπλογραφικό σύστημα Ενδεικτικά, διπλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν:

- Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. και οι Ετερόρρυθμες κατά μετοχές εταιρείες,
- Ο.Ε. και Ε.Ε. των οποίων όλα τα άμεσα ή έμμεσα μέλη είναι είτε νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της Α.Ε., Ε.Π.Ε. και Ι.Κ.Ε., είτε άλλες οντότητες συγκρίσιμου νομικού τύπου, δηλαδή έχουν περιορισμένη ευθύνη,
- οι Ο.Ε., Ε.Ε., οι ατομικές επιχειρήσεις, οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες κ.λπ. με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,
- τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.) εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 1.500.000 ευρώ,
- ο πρατηριούχος υγρών καυσίμων και ο πωλητής πετρελαίου θέρμανσης (δηλαδή η Ο.Ε., Ε.Ε., ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μεγαλύτερο από 8.000.000 ευρώ, στ)

κερδοσκοπικές ή μη οντότητες που ανήκουν στο Δημόσιο ή ελέγχονται από αυτό ή τελούν υπό την εποπτεία αυτού (Δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ.),

- οι συνεταιρισμοί και κάθε οντότητα που υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού από άλλη νομοθεσία. Με την ΠΟΛ.1024/2015 ορίστηκε ότι οι συνεταιρισμοί οι οποίοι βάσει καταστατικού υποχρεούνται μόνο σε σύνταξη ισολογισμού, δεν υποχρεούνται σε εφαρμογή διπλογραφικού λογιστικού συστήματος με την προϋπόθεση ότι εμπίπτουν στην κατηγορία πολύ μικρών οντοτήτων της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 (κύκλος εργασιών 1.500.000 ευρώ).

Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί διπλογραφικό σύστημα και τηρεί:

- Ημερολόγιο
- Αναλυτικό καθολικό
- Ισοζύγιο

Επί προαιρετικής ένταξης στο διπλογραφικό σύστημα, η οντότητα δύναται να επανέλθει στο απλογραφικό οποτεδήποτε και χωρίς κανένα περιορισμό. Ωστόσο, διευκρινίζεται ότι δεν επιτρέπεται η αλλαγή λογιστικού συστήματος στη διάρκεια μιας ετήσιας (διαχειριστικής) περιόδου (φορολογικό έτος). Η τήρηση τόσο του απλογραφικού όσο και του διπλογραφικού συστήματος γίνεται σε κάθε περίπτωση σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή του δεδουλευμένου (accrual assumption). Δηλαδή, αναγνωρίζονται και καταχωρούνται οι επιπτώσεις των συναλλαγών και γεγονότων όταν προκύπτουν και όχι όταν διακανονίζονται ταμειακά.

Από την άλλη, απλογραφικό λογιστικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες που δεν συντάσσουν ισολογισμό (ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, ατομική επιχείρηση κ.λπ.) με κύκλο εργασιών μικρότερο από 1.500.000 ευρώ, οι δικηγορικές εταιρίες, οι κοινοπραξίες, καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ. 7 Επίσης εντάσσεται στο απλογραφικό σύστημα ο πωλητής (εμπορία) υγρών καυσίμων (ΟΕ, ΕΕ,

ατομική επιχείρηση) με κύκλο εργασιών μέχρι και 8.000.000 ευρώ, τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ. Όταν η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα για να παρακολουθεί τα στοιχεία της κατάστασης αποτελεσμάτων (βιβλία εσόδων- εξόδων). Σημειώνεται ότι η οντότητα αυτή δύναται να χρησιμοποιεί προαιρετικά ένα διπλογραφικό σύστημα, αντί απλογραφικού, χωρίς ωστόσο εκ του λόγου αυτού (προαιρετική χρήση διπλογραφικού συστήματος) να υποχρεούται να συντάσσει και ισολογισμό (συντάσσει μόνο Κατάσταση Αποτελεσμάτων). Το βιβλίο εσόδων – εξόδων συμπεριλαμβάνει:

- Τα πάσης φύσεως έσοδα. Η ομαδοποίηση των πωλήσεων δύναται να γίνεται και από το πληροφοριακό σύστημα της επιχείρησης, ή με οποιοδήποτε άλλο πρόσφορο τρόπο, χωρίς να απαιτείται ιδιαίτερη καταχώρηση, ανά παραστατικό και ανά κατηγορία εσόδου. Σημειώνεται ότι σε κάθε περίπτωση το λογιστικό σύστημα της οντότητας πρέπει να καλύπτει τις απαιτήσεις της νομοθεσίας περί Φ.Π.Α ή άλλης νομοθεσίας. Αφαιρετικά των εσόδων καταχωρούνται τα σχετικά μειωτικά στοιχεία αυτών (εκπτώσεις, επιστροφές, κ.λπ.).
- Τα πάσης φύσεως κέρδη.
- Τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.
- Τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών, και λοιπά έξοδα.
- Τις πάσης φύσεως ζημίες.
- Τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατ' είδος (www.sete.gr, 2015).

Το λογιστικό σύστημα μιας οντότητας περιλαμβάνει τα διάφορα λογιστικά της αρχεία (ηλεκτρονικά ή φυσικά) δηλαδή τα βιβλία και τα παραστατικά, προσαρμόζεται δε κατά

περίπτωση ανάλογα με το μέγεθος και τη φύση της οντότητας. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί κατά περίπτωση τόσο τη λογιστική αξία όσο και τη φορολογική βάση, εφόσον αυτές διαφέρουν, των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, με σκοπό τη συμμόρφωση της οντότητας με τη φορολογική νομοθεσία για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων. Γενικά με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου. Στα λογιστικά αρχεία καταχωρείται κάθε συναλλαγή και γεγονός της οντότητας, ανεξάρτητα από την αξία. Δηλαδή, η έννοια του σημαντικού μεγέθους δεν έχει εφαρμογή στην καταχώρηση των συναλλαγών και των γεγονότων. Τα λογιστικά βιβλία τηρούνται στην ελληνική γλώσσα.

Ενδεικτικά παραδείγματα λογιστικών αρχείων είναι:

α) ημερολόγια, αναλυτικά και συγκεντρωτικά καθολικά καθώς και οι αναλυτικές απογραφές περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων

β) οι τεχνικές προδιαγραφές που χρησιμοποιεί μια βιοτεχνική ή βιομηχανική επιχείρηση για την παραγωγή των προϊόντων και των υπηρεσιών της

γ) αρχεία στα οποία παρακολουθούνται τα αποθέματα και οι κινήσεις τους κατά ποσότητα ή και αξία

δ) τα κοστολογικά δεδομένα μιας περιόδου στα οποία αποτυπώνεται η συγκέντρωση του κόστους και η κατανομή της στους τελικούς φορείς (προϊόντα και υπηρεσίες)

ε) μισθοδοτικές καταστάσεις και λοιπά στοιχεία που απαιτούνται για τη σύνταξή τους, όπως παρουσιολόγια και πίνακες εγκεκριμένων μισθών και παροχών

ζ) τα παντός είδους τηρούμενα πρακτικά των διαφόρων οργάνων διοίκησης της οντότητας

η) τα στοιχεία (παραστατικά) που εκδίδει μια οντότητα τα οποία συνοδεύουν τη διακίνηση των αποθεμάτων της,

θ) τα τιμολόγια και οι αποδείξεις λιανικής πώλησης που εκδίδει η οντότητα, ή τρίτος για λογαριασμό της, για την πώληση αγαθών και υπηρεσιών

ι) τα στοιχεία που εκδίδονται για την πληρωμή ή την είσπραξη χρημάτων και χρεογράφων

ια) τα στοιχεία (παραστατικά) που λαμβάνει η οντότητα από τρίτους στα πλαίσια της λειτουργίας της, όπως στοιχεία διακίνησης αγαθών, τιμολόγια αγοράς, στοιχεία πληρωμών και εισπράξεων και αντίγραφα κίνησης λογαριασμών

ιβ) οι παντός είδους συμβάσεις

ιγ) τα παντός είδους έγγραφα για την επικοινωνία με το προσωπικό της και τους τρίτους, περιλαμβανομένων των φορολογικών ασφαλιστικών και λοιπών εποπτικών και ρυθμιστικών αρχών

ιδ) έγγραφα συντασσόμενα για κάλυψη υποχρεώσεων που προκύπτουν από τη φορολογική (π.χ. δηλώσεις Φ.Π.Α) ή άλλη νομοθεσία.

Επίσης, άλλα λογιστικά αρχεία που τηρούν οι οντότητες είναι:

- Αρχείο ενσώματων και άυλων πάγιων περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο επενδύσεων σε χρεωστικούς τίτλους, τίτλους καθαρής θέσης και λοιπούς τίτλους
- Αρχείο ιδιόκτητων αποθεμάτων
- Αρχείο αποθεμάτων τρίτων
- Αρχείο λοιπών περιουσιακών στοιχείων
- Αρχείο λογαριασμών καθαρής θέσης
- Αρχείο λογαριασμών υποχρεώσεων
- Αρχείο περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων σε ξένο νόμισμα

Έτσι λοιπόν, τα λογιστικά αρχεία με ευθύνη της Διοίκησης της οντότητας πρέπει να:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα για την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τις απαιτήσεις των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων (Μπούλερος, 2016).

4.2. ΛΟΓΙΣΤΙΚΟΣ ΧΕΙΡΙΣΜΟΣ ΔΩΡΕΕΩΝ

Όσο αναφορά, τον λογιστικό χειρισμό των δωρεών στις οικονομικές μονάδες, αντικείμενο πολύ συχνό στα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα γίνεται ως εξής:

- Όταν η δωρεά (σε χρήμα ή σε είδος) παρέχεται για την ίδρυση και γενικά, για τη συγκρότηση και λειτουργία του κοινωφελούς ιδρύματος, τότε αναμφισβήτητα αποτελεί αρχικό (ιδρυτικό) κεφάλαιο του ιδρύματος καταχωρίζεται στην πίστωση του οικείου λογαριασμού ιδίων κεφαλαίων.
- Ο ίδιος χειρισμός χρησιμοποιείται και για την απόκτηση αναγκαίου συμπληρωματικού παγίου εξοπλισμού ή την ανανέωση του αρχικού.
- Οι δωρεές που παρέχονται για την κάλυψη λειτουργικών δαπανών καταχωρούνται στους οικείους λογαριασμούς εσόδων.
- Οι δωρεές που παρέχονται περιπτωσιακά (από διάφορους φορείς ή ιδιώτες) και χωρίς καθορισμένο σκοπό, χρησιμοποιούνται από το ίδρυμα ανάλογα με τις ανάγκες του τότε και ο λογιστικός χειρισμός είναι ανάλογος της χρησιμοποίησής του.
- Στην περίπτωση, της δωρεάς που παρέχεται για την απόκτηση συγκεκριμένου πάγιου στοιχείου π.χ. για την απόκτηση από Νοσοκομείο ειδικού μηχανήματος νέας τεχνολογίας, τότε εφαρμόζεται λογιστικός χειρισμός ανάλογα με την χρησιμότητα του μηχανήματος. Δηλαδή, εάν η χρησιμοποίηση του μηχανήματος είναι απαραίτητη ή

συνεχής μελλοντική του χρησιμοποίηση τότε ο λογιστικός χειρισμός θα αφορά τις δύο πρώτες περιπτώσεις. Εάν όμως, η χρησιμοποίηση του είναι ελάχιστης σημασίας και δεν κρίνεται ωφέλιμη σε αξιολογικό βαθμό η συνεχής μελλοντική του χρησιμοποίηση, τότε η δωρεά χρησιμοποιείται για την κάλυψη της δαπάνης των ετήσιων αποσβέσεων του μηχανήματος. Δηλαδή, η δωρεά καταχωρίζεται στην πίστωση λογαριασμού επιχορηγήσεως, από τον οποίο στο τέλος κάθε χρήσεως μεταφέρεται στα αποτελέσματα ποσό ίσο με τις ετήσιες αποσβέσεις του μηχανήματος (Μπατσινίλας & Πατατούκας, 2010).

ΜΕΡΟΣ Β

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5: ΠΡΑΚΤΙΚΟ ΜΕΡΟΣ

Διακρίνουμε από φορολογική σκοπιά τρεις κατηγορίες νομικών προσώπων που έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

1. Τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες,
2. Τους φορείς που ανήκουν στην Γενική Κυβέρνηση καθώς και ορισμένους φορείς που απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος όπως η Τράπεζα της Ελλάδος κ.α. Η κατηγορία

αυτή Νομικών προσώπων φορολογείται μόνο για εισοδήματα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητα)

3. Τα λοιπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όπως: διάφορα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (σύλλογοι, σωματεία, πολιτικές οργανώσεις, εργατικά συνδικάτα, ξένα δόγματα κ.α.), τα κοινωφελή ιδρύματα και κληροδοτήματα, τα ΝΠΔΔ, τα θρησκευτικά ιδρύματα, οι ιεροί ναοί και μονές και οι λοιποί φορείς δημοσίου χαρακτήρα που δεν ανήκουν στην Γενική Κυβέρνηση.

Η μεμονωμένη υποβολή κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης στο παρελθόν, γίνονταν από το μενού εργασιών του TAXIS, Λοιπές εφαρμογές εισοδήματος και αφορούσε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικά που δεν είχαν υποχρέωση υποβολής του Ε3. Η υποβολή της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης μπορεί δηλαδή φέτος να γίνει μόνο μέσω του εντύπου Ε3 του οποίου αποτελεί ένθετο έντυπο.

Δεδομένου του ότι η κατάσταση αποδοθέντων και οφειλόμενων φόρων αφορά ουσιαστικά όλα τα νομικά πρόσωπα απαιτείται σε κάθε περίπτωση η υποβολή του εντύπου κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης με παράλληλη υποχρεωτική υποβολή ενός έστω μηδενικού όσον αφορά τα ποσά εσόδων και δαπανών, εντύπου Ε3, από όλα ανεξαιρέτως τα νομικά μη κερδοσκοπικά πρόσωπα.

Για τον τρόπο συμπλήρωσης του Ε3 και της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης δείτε παρακάτω τις σχετικές οδηγίες ανάλογα με την νομική σας μορφή. Σημειώνουμε πάντως ότι η φορολογική αναμόρφωση για τα νομικά πρόσωπα γίνεται στο έντυπο Ν και ο πίνακας Ζ καθώς και οι κωδικοί 346 & 347 του Ε3 δεν συμπληρώνονται από νομικά πρόσωπα.

Τα έντυπα Ε2 και Ε3 πρέπει να υποβληθούν οριστικά (όχι να αποθηκευθούν απλώς) πριν την συμπλήρωση των πεδίων του εντύπου Ν, γιατί ενημερώνουν με την υποβολή τους ορισμένα πεδία του εντύπου Ν.

Το έντυπο Ε2 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από όσα νομικά πρόσωπα έχουν εισόδημα από εκμίσθωση και υπεκμίσθωση ή τεκμαρτό εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση ή

ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων. Το έντυπο Ε2 συμπληρώνεται για ακίνητα στα οποία έχετε την πλήρη κυριότητα, την επικαρπία, την νομή ή άλλο δικαίωμα ή δουλεία επί των ακινήτων που νομικά ισοδυναμεί με επικαρπία ακινήτου.

Ακόμη και αν δεν υπάρχουν καθόλου πραγματικά ή τεκμαρτά έσοδα από ακίνητα το έντυπο πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί με τα κενά κτίρια που είναι στην κατοχή σας (οικίες, γραφεία, καταστήματα, ξενοδοχεία, αποθήκες κ.λπ.). Η σχετική επιλογή Νο39 Κενό, έχει προστεθεί στην νέα στήλη 17 του Ε2, Είδος Μίσθωσης Χρήσης Ακινήτου.

Αντίθετα άκτιστα οικόπεδα, αγροτεμάχια και δικαίωμα υψούν δεν περιλαμβάνονται στο Ε2 ως κενά (παραλείπεται η αναγραφή τους) αν δεν αποφέρουν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα. Επίσης οι κοινόχρηστοι χώροι τους οποίους μοιράζεστε με συνιδιοκτήτες π.χ. μιας πολυκατοικίας, αναγράφονται μόνο αν αποφέρουν πραγματικό εισόδημα μίσθωσης ή εισόδημα από δωρεάν παραχώρηση σε τρίτους.

Σε περίπτωση ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης ακινήτου προκύπτει τεκμαρτό μίσθωμα ίσο με το 3% της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου. Αν πρόκειται για νομικό πρόσωπο το οποίο συμπληρώνει έσοδα και έξοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα στο Ε3 τότε το νομικό πρόσωπο αυτό μπορεί να εκπέσει ως τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης ποσό ίσο με το τεκμαρτό εισόδημα από ιδιόχρηση και να μην επιβαρυνθεί φορολογικά. Στα απλογραφικά βιβλία ο σχετικοί κωδικοί του Ε3 για την τεκμαρτή δαπάνη ιδιόχρησης είναι οι 531, 532 ή 533.

Στο Ε2 δηλώνουμε πάντα τα ενοίκια που έπρεπε να εισπραχθούν για κάθε ακίνητο στο έτος 2014 ανεξαρτήτως του ποσού που τελικά εισπράχθηκε. Τα ενοίκια δηλαδή φορολογούνται ως εισόδημα ανεξαρτήτως του χρόνου είσπραξης τους ή του αν τελικά η απαίτηση έμεινε ανείσπρακτη. Αν το νομικό πρόσωπο πιστεύει ότι κάποιες απαιτήσεις ενοικίων τελικά είναι οριστικά επισφαλείς μπορεί να τις εκχωρήσει στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. συμπληρώνοντας και υποβάλλοντας χειρόγραφα το σχετικό έντυπο εκχώρησης. Δεν απαιτείται η κοινοποίηση της δήλωσης εκχώρησης ενοικίων από τον ιδιοκτήτη στον ενοικιαστή. Η διαδικασία εκχώρησης πρέπει να γίνει πριν την υποβολή της εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης στο TAXIS. Εκ των υστέρων εκχώρηση ενοικίων ή υποβολή τροποποιητικής δήλωσης για

διαγραφή ενοικίων λόγω εκχώρησης δεν είναι δυνατή. Τα εκχωρημένα ενοίκια καταχωρούνται σε ξεχωριστή γραμμή του Ε2 και στην στήλη 17, επιλέγετε τον κωδικό 40, Εκχώρηση στο Δημόσιο. Συμπληρώνονται κανονικά τα στοιχεία του ενοικιαστή, οι μήνες που εκχωρήθηκαν και το μηνιαίο ποσό μισθώματος αλλά δεν υπάρχουν ποσά ενοικίων στις στήλες 13, 14, 15 ή 16 του Ε2.

Το TAXIS εντοπίζει τους φορείς γενικής κυβέρνησης με βάση την λίστα της ΕΛΣΤΑΤ και τους αντιμετωπίζει διαφορετικά από τα υπόλοιπα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα.

Γενικά παρατηρούμε ότι οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες και οι φορείς γενικής κυβέρνησης δεν συμπληρώνουν τον πίνακα 2 της 3ης σελίδας του εντύπου Ν. Αν τα παραπάνω νομικά πρόσωπα τηρούν διπλογραφικά βιβλία θα συμπεριλάβουν υποχρεωτικά στον ισολογισμό τους το σύνολο των εσόδων τους, φορολογούμενων και μη, ακόμη και τα τεκμαρτά έσοδα από ακίνητα. Επίσης θα συμπεριλάβουν στον ισολογισμό τους το σύνολο των δαπανών τους για να υπάρξει ένα συνολικό λογιστικό αποτέλεσμα.

Αφού συμπληρώσουν την τρίτη σελίδα του Ε3 με τα ποσά του ισολογισμού θα κάνουν φορολογική αναμόρφωση των δαπανών τους στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης. Οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες με διπλογραφικά βιβλία πρέπει να προσέξουν ότι τα ποσά δαπανών για φορολογική αναμόρφωση πρέπει μετά την προσθήκη τους στα λογιστικά κέρδη ή την αφαίρεση τους από τις λογιστικές ζημίες του ισολογισμού, να προκύπτουν τα πραγματικά φορολογικά κέρδη ή ζημίες αν δεν υπάρχουν άλλες φοροαπαλλαγές.

Αν τηρούνται απλογραφικά βιβλία οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες θα καταχωρήσουν στην δεύτερη σελίδα του Ε3 το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης στον κωδικό 282 του Ε3 θα καταχωρήσουν τα μικτά έσοδα από τόκους, μερίσματα, δικαιώματα, υπεραξία και τα έσοδα από ακίνητα (το συνολικό ποσό του Ε2). Οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες με απλογραφικά δεν θα καταχωρήσουν σε κωδικούς εσόδων του πίνακα ΣΤ του Ε3 αφορολόγητα έσοδα (συνδρομές, για τον σκοπό κ.λπ.). Θα αναγράψουν μόνο στις σημειώσεις του Ε3 το ποσό των αφορολόγητων εσόδων που έλαβαν για τον σκοπό τους. Αντίθετα θα καταχωρήσουν το σύνολο των δαπανών τους, είτε αφορούν τον σκοπό είτε επιχειρηματικές δραστηριότητες στον σχετικό πίνακα στ). Οι δαπάνες

που αφορούν τον σκοπό τους θα αναμορφωθούν όμως φορολογικά στον κωδικό 2020 της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης.

Οι φορείς γενικής κυβέρνησης που τηρούν απλογραφικά βιβλία ή δεν τηρούν βιβλία, θα περιλάβουν το σύνολο των εσόδων τους (φορολογούμενα έσοδα από ακίνητα ή κεφάλαιο, αφορολόγητα έσοδα) στην δεύτερη σελίδα του Ε3. Επίσης θα περιλάβουν το σύνολο των δαπανών του φορέα στο Ε3 ανεξάρτητα με το αν αφορούν φορολογητέες ή αφορολόγητες δραστηριότητες.

Ειδικά οι φορείς γενικής κυβέρνησης θα περιλάβουν για φορολογική αναμόρφωση στον κωδικό 2017 το σύνολο των δαπανών τους που δεν αφορά φορολογούμενες δραστηριότητες.

Στο έντυπο Ν μεταφέρονται τα ακαθάριστα έσοδα του Ε3 στον κωδικό 015 και τα κέρδη ή ζημιές στους κωδικούς 016 και 017 αντίστοιχα.

Τα ποσά του Ε2 για πληροφοριακούς λόγους και για τον υπολογισμό του χαρτοσήμου θα πρέπει υποχρεωτικά να μεταφερθούν στον πίνακα 3Α4. Αν υπάρχουν μερίσματα ενημερώνεται ο πίνακας 3Α1α και αν υπάρχουν τόκοι τραπεζών και φόροι που παρακρατήθηκαν ο πίνακας 3Α2. Επίσης πρέπει να ενημερωθούν οι πίνακες υπεραξίας 3Β2 και οι υπόλοιποι πίνακες εσόδων από δικαιώματα ή αλλοδαπά μερίσματα κ.λπ. αν υπάρχουν τέτοια εισοδήματα. Όλοι αυτοί οι πίνακες ενημερώνονται για πληροφοριακούς λόγους διότι τα φορολογούμενα έσοδα (μικτά πριν από την παρακράτηση φόρου) περιλήφθηκαν ήδη στο Ε3.

Στην δεύτερη σελίδα του Ν μεταφέρεται στον κωδικό 455 το ποσό δαπανών για φορολογική αναμόρφωση. Οι φορείς γενικής κυβέρνησης αναμορφώνουν τα αφορολόγητα έσοδα γενικής κυβέρνησης περιλαμβάνοντας τα στον κωδικό 468.

Τα Νομικά Πρόσωπα Μη Κερδοσκοπικά (Σύλλογοι, Σωματεία, ΝΠΙΔ, Κοινοφελή Ιδρύματα κ.λπ.) συνήθως δεν τηρούν βιβλία ή τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Αν δεν έχουν επιχειρηματικές δραστηριότητες δεν συμπληρώνουν έσοδα ή έξοδα στην δεύτερη σελίδα του Ε3.

Αν έχουν μόνο έσοδα από ακίνητα και κεφάλαιο και εκπίπτουν το 75% των δαπανών για αυτά τα ακίνητα μπορούν να αναγράψουν το 25% των δαπανών αυτών στην κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (κωδ. 2020) και θα συμπληρώσουν σε κάθε περίπτωση τον πίνακα φόρων. Δεν θα μεταφέρουν στο Ε3 όμως το ποσό της φορολογικής αναμόρφωσης (κωδ 567) διότι πρέπει να υποβληθεί κενό Ε3 αν δεν υπάρχει επιχειρηματική δραστηριότητα.

Στο Ε3 έστω και αν υποβάλλεται κενό πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρώνεται ο ΚΑΔ (τα πιο πολλά ΜΚΝΠ έχουν ΚΑΔ που αρχίζουν με τον αριθμό 94). Επίσης πρέπει να συμπληρώνεται υποχρεωτικά η κατηγορία βιβλίων ή η απαλλαγή και ο κωδικός 597 που είναι ερώτηση αν ασκείται επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν περιλαμβάνουν ποτέ στο Ε3 έσοδα από τόκους, ακίνητα, μερίσματα, δικαιώματα και υπεραξία. Τα περιλαμβάνουν μόνο στους πίνακες του εντύπου Ν.

Αν υπάρχει επιχειρηματική δραστηριότητα τότε θα περιληφθούν μόνο τα έσοδα από την συγκεκριμένη επιχειρηματική δραστηριότητα στους κωδικούς του Ε3. Θα περιλάβετε επίσης το σύνολο των δαπανών του φορέα και θα αναμορφώσετε τις δαπάνες που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα. Επίσης αν συντρέχει τέτοια περίπτωση μπορείτε να περιλάβετε τεκμαρτή δαπάνη από ιδιόχρηση ακινήτου στους κωδικούς 531 ή 532 ή 533.

Στην συνέχεια αφού συμπληρώσετε το Ε2 (βλέπε παραπάνω) θα μεταφέρετε τα ποσά του Ε2 υποχρεωτικά στον πίνακα 3Α4. Αν υπάρχουν μερίσματα ενημερώνεται ο πίνακας 3Α1α και αν υπάρχουν τόκοι τραπεζών και φόροι που παρακρατήθηκαν ο πίνακας 3Α2. Επίσης πρέπει να ενημερωθούν οι πίνακες υπεραξίας 3Β2 και οι υπόλοιποι πίνακες εσόδων από δικαιώματα ή αλλοδαπά μερίσματα κ.λπ. αν υπάρχουν τέτοια εισοδήματα.

Όλοι οι παραπάνω πίνακες ενημερώνουν τα έσοδα του πίνακα 2Α και 2Β. Το Ε3 ενημερώνει αυτόματα με τα ακαθάριστα έσοδα το πεδίο Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές του πίνακα 2Β. Στην συνέχεια πρέπει να συμπληρώσετε το ποσό δαπανών που εκπίπτουν από τα εισοδήματα ακινήτων (γράφετε το 75% του ποσού δαπανών). Επίσης συμπληρώνετε τις δαπάνες ιδιόχρησης αν έχετε τεκμαρτό έσοδο από ιδιόχρηση ακινήτου (οι δαπάνες ιδιόχρησης δεν μπορούν να υπερβούν το τεκμαρτό έσοδο ιδιόχρησης).

Στο πεδίο Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθρο 22 & 23N.4172) μεταφέρεται το ποσό των κωδικών 555+559 μείον την φορολογική αναμόρφωση που αφορά τα έσοδα από επιχειρηματικές δραστηριότητες. Τέλος συμπληρώνεται για πληροφοριακούς λόγους τα Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα (έσοδα για τον σκοπό) και την συνολική εικόνα εσόδων και εξόδων του φορέα σας για το 2014 στον πίνακα 2Δ.

Σχετικά με το ποια έσοδα αφορούν τον κοινωφελή σκοπό γενικά η διοίκηση δέχεται ότι έσοδα από συνδρομές, δωρεές, χορηγίες και επιχορηγήσεις που δίνονται σε αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικά δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα, Επίσης δεν αποτελούν φορολογητέο εισόδημα έσοδα από εκδηλώσεις ή από περιοδικά που εκδίδονται για τα μέλη του φορέα. Σας γνωρίζουμε επίσης ότι πρόσφατα διευκρινίστηκε ότι έσοδα από σχολεία μη κερδοσκοπικών φορέων όταν η παροχή εκπαιδευτικών υπηρεσιών αποτελεί τον κύριο και όχι παρεπόμενο σκοπό του μη κερδοσκοπικού προσώπου αποτελούν αφορολόγητα έσοδα για τον σκοπό και όχι έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Τυχόν φορολογητέα κέρδη στην συνέχεια μεταφέρονται από τον πίνακα 2Γ στον κωδικό 038 και τυχόν φορολογητέες ζημιές στον κωδικό 338 της δεύτερης σελίδας και το έντυπο υπολογίζει τον φόρο στην πρώτη σελίδα. Αν στην δήλωση προκύπτει τελικό χρεωστικό ποσό για καταβολή μέχρι 30 ευρώ αμελείται.

Πρέπει να συμπληρώσουμε επίσης τους παρακρατηθέντες φόρους στον κωδικό 009 της πρώτης σελίδα (δεν συμπληρώνονται αυτόματα).

Οι φόροι αυτοί προκύπτουν από παρακράτηση σε έσοδα που έχετε από επιχειρηματικές δραστηριότητες (παρακρατήσεις από τιμολόγια ή άλλα έσοδα), από τον φόρο μερισμάτων 10% (τον οποίον έχετε επίσης καταχωρήσει στις στήλες Παρακρατηθείς φόρος των υποπινάκων του 3Α1), τον φόρο τόκων (Παρακρατηθείς φόρος πίνακας 3Α2). Ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων που ήδη πλήρωσαν για τα μερίσματα που λάβατε μεταφέρεται από τις στήλες Φόρος Ν.Π. του 3Α1α και 3Α1δ στον κωδικό 052.

Αν υπάρχει φόρος αλλοδαπής πρέπει να συμπληρώσετε όλα τα πεδία του πίνακα III Εισόδημα αλλοδαπής στην τρίτη σελίδα του εντύπου Ν. Ο φόρος αλλοδαπής εκπίπτει μέχρι

του ποσού που θα προέκυπτε στην Ελλάδα φόρος για το ποσό του εισοδήματος αλλοδαπής. Δεν επιστρέφεται ποσό από φόρο αλλοδαπής με την φορολογική δήλωση του νομικού προσώπου σε καμία περίπτωση.

Έστω τώρα ότι έχουμε έναν οργανισμό, ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Αναφέρουμε τα παρακάτω σε πρώτη φάση για τις αλλαγές στο έντυπο Ν.

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λ.π.			
Φόρος που αναλογεί : [521]	29% x 26% ή 13%	004	
Φόρος που αναλογεί : [522]	x 33%	523	
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν. 3908/2011 (λόγω πραγματ. Επενδύσεων)		579	
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. 82 άρθ.43 και παρ. 82 λαρθ.44 ν.4030/2011)		575	
Άθροισμα : [(004) + (523)] - [(579) + (575)]		700	(α)
(-) Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση		009	
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε		010	
Φόρος που προκαταβλήθηκε		008	
Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. Μερίσματα (παρ.3 άρθ.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	
Άθροισμα : (009) + (010) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)		701	(β)
Πιστωτικό ποσό για συμφηφισμό		012	(β) - (α) = (δ)
Χρεωστικό ποσό για συμφηφισμό		011	(α) - (β) = (γ)
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους		014	
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων		006	
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		007	
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρθ. 13 ν. 3877/2010) υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου		910	
Τέλος επιτηδεύματος (αρθ. 31 ν. 3986/2011)		911	
Άθροισμα : (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)		702	(ε)
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση		704	(ε) - (δ)
Πιστωτικό ποσό		703	(δ) - (ε)
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012		749	(στ)
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή		750	(δ) - (ε) - (στ)

Σελίδα πρώτη, τρίτος υποπίνακας:

- Στο Υπάγεστε: προστέθηκε και περίπτωση γ) στην παρ. 2 του άρθρου 58 του Ν. 4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΕΓΕΣ

Τέταρτος υποπίνακας:

- Στον κωδικό 004 έχει προστεθεί και φορολογικός συντελεστής 29%.
- Στον κωδικό 009 σχετικά με τον φόρο που παρακρατήθηκε συμπληρώνεται η πρόταση «ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση»
- Προστέθηκε κωδικός 010 «Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε»
- Προστέθηκε κωδικός 052 «Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (παρ. 3 άρθρ. 68 Ν. 4172/2013)

Σελίδα 2, πρώτος υποπίνακας:

Όπου αναγράφεται Δ.Λ.Π. έχει μετατραπεί σε Δ.Λ.Π./Ε.Λ.Π.

Δεύτερος υποπίνακας:

Έχει προστεθεί κωδικός 453 «Υπόλοιπο Λογ/σμού “Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν. 2238/1994)”

Τρίτος υποπίνακας:

- Έχει προστεθεί κωδικός 460 «Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ’ εφαρμογή των παρ. 12 & 13 του άρθρου 72 ν. 4172/2013)
- Έχει προστεθεί κωδικός 470 «Υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτου Δ.Χ. (ν. 2579/1998)
- Έχει προστεθεί κωδικός 471 «Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο»
- Έχει προστεθεί κωδικός 472 «Απαλλασσόμενα έσοδα Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ)»

- Έχει προστεθεί κωδικός 473 «Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθ. 27 ν. 4172/2013)

Σελίδα 3. Έχει μεταφερθεί ο τελευταίος υποπίνακας «Αφαίρεση αφορολογήτων αποθεματικών κλπ.), από τη σελίδα 2 του παλαιού εντύπου και έχει προστεθεί κωδικός 044 «Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998».

Πίνακας 2B: Λοιπά έσοδα από Επιχειρηματική Δραστηριότητα: Η στήλη 3 έχει χωρισθεί σε δύο υποστήλες: α) Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθ. 22 και 23 ν. 4172/2013) β) Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI). Ο πίνακας 2Δ (για τα Ν.Π. μη κερδοσκοπικά) έχει μεταφερθεί στη σελίδα 4 του εντύπου.

Σελίδα 4: Ο πίνακας 3Α4 έχει μεταφερθεί στη σελίδα 5 του εντύπου.

Στους κωδικούς 004 και 523 υπολογίζεται ο φόρος που αναλογεί στα φορολογητέα κέρδη, όπως προκύπτουν από τον κωδικό 001. Στον κωδικό 004, υπολογίζεται ο φόρος για το ποσό των κερδών που φορολογείται με συντελεστή 29% (για τους τηρούντες διπλογραφικά βιβλία ή κέρδη >50.000 για τους τηρούντες απλογραφικά βιβλία), καθώς επίσης και το ποσό των κερδών που αποκτούν οι αγροτικοί συνεταιρισμοί και οι ομάδες παραγωγών το οποίο φορολογείται με συντελεστή 13% (σχετ. πολ.1059/18.3.2015). Στον κωδικό 523 υπολογίζεται το ποσό του φόρου για κέρδη > 50.000 τα οποία φορολογούνται με συντελεστή 33% (για τους τηρούντες απλογραφικά βιβλία).

Οι κωδικοί 579 και 575 συμπληρώνονται από τις επιχειρήσεις που έχουν κάνει χρήση των εν λόγω κινήτρων προκειμένου να αφαιρεθεί το ποσό της απαλλαγής από την καταβολή φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος λόγω πραγματοποίησης παραγωγικών επενδύσεων, στα πλαίσια των διατάξεων του ν.3908/2011 (φορολογική απαλλαγή ν.3908/2011), καθώς και το διπλάσιο ποσό του μισθώματος που καταβάλλεται για τη χρήση ακινήτου στην περιοχή Γεράνι - Μεταξουργείο, με βάση τις διατάξεις της παρ. Β2 των άρθρων 43 και 44 του ν. 4030/2011 (φορολογικά κίνητρα αποκατάστασης κτιρίων στο ιστορικό κέντρο της Αθήνας), αντίστοιχα.

Στον κωδικό 009 αναγράφεται το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε τόσο σε εισοδήματα του τρέχοντος φορολογικού έτους, όσο και σε εισοδήματα προηγούμενων φορολογικών ετών (αποθεματικά κατ' ειδικό τρόπο) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησής τους. Στον κωδικό 008 αναγράφεται το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε από το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα το προηγούμενο φορολογικό έτος, το οποίο άλλωστε εμφανίζεται στον αντίστοιχο κωδικό από το σύστημα TAXIS.

Στον κωδικό 052 «Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. μερίσματα (σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρ. 68 του ΚΦΕ- Ν. 4172/2013) Η παρ. 3 έχει ως εξής: «3.Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης:

- α) του φόρου που παρακρατήθηκε,
- β) του φόρου που προκαταβλήθηκε,
- γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9.

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται».

αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή θυγατρική της, όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48 του ν. 4172/2013, δηλαδή τα ποσά των φόρων Ν.Π. που εμφανίζονται στους πίνακες 3Α1α και 3Α1δ.

Στον κωδικό 111 αναγράφεται ο φόρος που έχει ήδη καταβληθεί με βάση τις προηγούμενες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος και ο οποίος αντιστοιχεί στα τεκμαρτά

κέρδη της οικοδομής της οποίας ολοκληρώθηκε η ανέγερση, ανεξάρτητα από το αν η οικοδομική άδεια εκδόθηκε πριν ή μετά την 1.1.2006. Ειδικά, τα πρώην νομικά πρόσωπα της παρ. 4 του άρθρου 2 του ν.2238/1994, συμψηφίζουν φόρο που προέρχεται μόνο από πωλήσεις ημιτελών οικοδομών που πραγματοποιήθηκαν μέχρι 31.12.2013, η κατασκευή των οικοδομών αυτών ολοκληρώθηκε το φορολογικό έτος 2014 και των οποίων η οικοδομική άδεια εκδόθηκε μετά την 1.1.2006.

Στον κωδικό 600 αναγράφεται το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Επισημαίνεται, ότι αναλυτικές οδηγίες - διευκρινίσεις για την καταχώρηση των κωδικών 009, 008, 052, 111 και 600 έχουν δοθεί στην πολ.1060/19.3.2015 εγκύκλιό μας.

Ο κωδικός 751 συμπληρώνεται από τις τραπεζικές επιχειρήσεις και αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενων χρήσεων (οικονομικών ετών 2011, 2012, 2013 και 2014) που συμψηφίζεται με το φόρο εισοδήματος του φορολογικού έτους 2014, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 3 του ν.4046/2012. Περαιτέρω, στον κωδικό 749 αναγράφεται το μέρος του πιστωτικού υπολοίπου που προκύπτει στο φορολογικό έτος 2014 και μεταφέρεται για συμψηφισμό με το φόρο εισοδήματος των πέντε (5) επόμενων φορολογικών ετών, προκειμένου να διαχωριστεί από το πιστωτικό υπόλοιπο προς επιστροφή (κωδικός 750).

Ο κωδικός 911 αφορά τους υπόχρεους καταβολής του τέλους επιτηδεύματος του ν.3986/2011, υπολογίζεται από το σύστημα και είναι προεκτυπωμένος στη φόρμα της δήλωσης, καθόσον συμβιβαιώνεται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Ο κωδικός 649 συμπληρώνεται από τις επιχειρήσεις, οι οποίες δηλώνουν αν υπόκεινται σε έλεγχο υποχρεωτικό από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο.

Στον κωδικό 003 μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 448 και στον κωδικό 001 μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 048 και τυχόν ποσό που υφίσταται στον κωδικό 100. Επισημαίνεται, ότι στην περίπτωση που υπάρχει μεταφερόμενη ζημία στον κωδικό 448 και ταυτόχρονα είναι συμπληρωμένο ποσό στον κωδικό 100, τότε στον 001 μεταφέρεται το ποσό του κωδικού 100 και στον κωδικό 003 το ποσό του κωδικού 448.

Σε περίπτωση απόκτησης εσόδων λόγω συμμετοχής σε νομικό πρόσωπο το οποίο διένειμε αφορολόγητα έσοδα του Ν. 2238/1994 κατ' εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 12 και 13 του άρθρου 72 του Ν. 4172/2013, τα υπόψη έσοδα είναι απαλλασσόμενα του φόρου εισοδήματος, καθόσον με την επιβολή της αυτοτελούς φορολόγησης (15% ή 19%) στο καταβάλλοντα τα μερίσματα νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα εξαντλήθηκε κάθε φορολογική υποχρέωση και των μετόχων ή εταίρων αυτού. Περαιτέρω και δεδομένου ότι ούτε στη διανομή των υπόψη εσόδων συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013 (φορολόγηση με συντελεστή 26%), αυτά θα καταχωρούνται στον κωδικό 460 του εντύπου δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ν), προκειμένου να έχουν ανάλογη φορολογική μεταχείριση με αυτή που εφαρμόζεται στην υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου. (Αρ.πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ2015/ 29-6- 2015)

Αναφορικά με τον προσδιορισμό του φορολογητέου αποτελέσματος των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών και δεδομένου ότι οι εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα που αποκτούν οι εταιρείες αυτές (π.χ. συνδρομές και εγγραφές των μελών, χορηγίες ή δωρεές προς τις εταιρείες, κ.λπ.) δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων και συνεπώς δεν φορολογούνται, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1059/2015 εγκύκλιό μας, τα σχετικά ποσά αναγράφονται στον κωδικό 471 με ταυτόχρονη συμπλήρωση του κωδικού 2017 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα πιο πάνω ποσά, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην ΠΟΛ. 1113/2015 εγκύκλιό μας, προκειμένου τελικά να προσδιοριστεί το φορολογητέο εισόδημά τους. (Αρ.πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ2015/ 29-6- 2015)

Σε περίπτωση ημεδαπών νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 τα οποία διατηρούν και κλάδο ο οποίος υπάγεται στις ευεργετικές διατάξεις του Ν. 27/1975 και καταβάλλουν φόρο με βάση τις διατάξεις του άρθρου 2 του ίδιου νόμου, τα απαλλασσόμενα έσοδα του κλάδου αυτού αναγράφονται στον κωδικό 559 του εντύπου δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (Ν). Ταυτόχρονα, όμως θα πρέπει υποχρεωτικά να συμπληρωθεί και ο κωδικός 2018 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης» με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα

απαλλασσόμενα έσοδα για λόγους εκκαθάρισης της δήλωσης. (Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ2015/ 29-6- 2015)

Η κατανομή κερδών προσωπικών εταιρειών με απλογραφικά βιβλία γίνεται με βάση τα λογιστικά κέρδη:

Με το αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1081702 ΕΞ2015/16.6.2015 έγγραφό μας διευκρινίσθηκε ότι στον πίνακα 1 του εντύπου Ν «Δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος Νομικών Προσώπων και Νομικών Οντοτήτων» κατά το μέρος που αφορά στην κατανομή των κερδών των νομικών Προσώπων της περ. β' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 (προσωπικών εταιρειών) που τηρούν απλογραφικά βιβλία στους εταίρους/μέλη τους, η κατανομή αυτή θα γίνεται με βάση τα λογιστικά κέρδη που προκύπτουν από τα βιβλία της εταιρείας (κωδικοί 016 και 100), αφαιρουμένου του φόρου εισοδήματος που αναλογεί (κωδικοί 004 και 523), κατά το ποσοστό συμμετοχής των μελών στην υπόψη εταιρεία. Επιπλέον, επισημαίνεται ότι σε περίπτωση που τα υπόψη νομικά πρόσωπα εμφανίζουν στα βιβλία τους ζημία (λογιστική) από προηγούμενα έτη, αυτή θα πρέπει να αφαιρείται προκειμένου να γίνεται η κατανομή κερδών στους εταίρους/μέλη τους. Ως εκ τούτου και δεδομένου ότι η σχετική πληροφορία δεν απεικονίζεται στο έντυπο Ν, το σχετικό πεδίο του Πίνακα 1 όπου αναγράφονται τα κέρδη, παραμένει ανοιχτό για τροποποίηση από το εκάστοτε νομικό πρόσωπο. (Αρ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1089508 ΕΞ2015/ 29-6- 2015)

Τέλος, σε περίπτωση που για τα εισπραττόμενα μερίσματα από ημεδαπό νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα εφαρμόζεται η μέθοδος της πίστωσης του φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 68 του Ν. 4172/2013 και τις οδηγίες που έχουν δοθεί με τις ΠΟΛ. 1060/2015 και ΠΟΛ. 1121/2015 εγκυκλίου μας, ο συμψηφισμός του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικού προσώπου, περιορίζεται με βάση το ύψος του συντελεστή που εφαρμόζεται στο νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που λαμβάνει αυτά.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του ν.4328/2015 περί τροποποίησης των διατάξεων του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.4172/2013)», με τις οποίες προστέθηκε νέα παρ. 5 στο άρθρο 68 του Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013), απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος οι Σύλλογοι Γονέων και Κηδεμόνων που δεν

αποκτούν έσοδα υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος, αλλά αποκλειστικά και μόνο έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους (π.χ. από συνδρομές των μελών), τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου.

Τα ανωτέρω ισχύουν ανάλογα και για τις άτυπες ενώσεις ιδιοκτητών και ενοίκων πολυκατοικίας ή άλλου κτιρίου, όταν δεν αποκτούν φορολογητέο εισόδημα. Διευκρινίζεται ότι το εισόδημα από την εκμίσθωση, υπεκμίσθωση ή δωρεάν παραχώρηση κοινόχρηστων χώρων δεν αποτελεί εισόδημα των εν λόγω ενώσεων αλλά εισόδημα των ιδιοκτητών ή ενοίκων της πολυκατοικίας ή άλλου κτιρίου (σχετ. η ΠΟΛ.1060/19.3.2015 εγκύκλιος). Οι παραπάνω διατάξεις ισχύουν, σύμφωνα με την παρ.7 του άρθρου αυτού, για τα εισοδήματα που αποκτώνται στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2014 και μετά.

Σύμφωνα με την απόφαση ΠΟΛ.1159/17.7.2015 ισχύουν τα εξής για την μεταβολή σχετικά με το συντελεστή φορολογίας νομικών προσώπων.

Με τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου του άρθρου 1 του ν.4334/2015 αυξάνεται από 26% σε 29% ο συντελεστής φορολογίας εισοδήματος των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα της παραγράφου 1 του άρθρου 58 του ν.4172/2013 που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013 που τηρούν απλογραφικά βιβλία.

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν για τα κέρδη που προκύπτουν στα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2015 και μετά, ελλείψει ρητής πρόβλεψης στο νόμο περί αναδρομικής εφαρμογής τους για εισοδήματα φορολογικού έτους 2014.

Τα στοιχεία αυτά παρουσιάζονται και στον πίνακα παρακάτω:

	Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2014 έως την 31η.12.2014		Φορολογικά έτη που αρχίζουν την 1.1.2015	
	Τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος	Τήρηση Διπλογραφικού λογιστικού συστήματος	Τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος	Τήρηση Διπλογραφικού λογιστικού συστήματος
Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών)	--	26	--	29
Τράπεζες	--	26	--	29
Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.)	26/33	26	26/33	29
Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	26	26	29	29
Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	26/33	26	26/33	29
Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	26/33	26	26/33	29
Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	26/33	26	26/33	29
Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	26/33	26	26/33	29
Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	26/33	26	26/33	29

Για απλογραφικά βιβλία ισχύει συντελεστής 26% για φορολογητέο εισόδημα <= 50.000 και 33% για φορ. εισόδημα > 50.000. Μέχρι 31/12/2015 ισχύει η μείωση 40% για νησιά με κατοίκους <3.100. Αγροτικοί συνεταιρισμοί και ομάδες παραγωγών φορολογούνται με συντελεστή 13%. Ο συντελεστής παρακράτησης φόρου στα μερίσματα των νομικών προσώπων με διπλογραφικό σύστημα είναι 10%.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1217/24.9.2015 οι μεταβολές σχετικά με την προκαταβολή φόρου βάσει του νόμου 4336/2015 είναι οι ακόλουθες:

Με βάση τα ανωτέρω ισχύει ο ακόλουθος πίνακας:

	Νομικά πρόσωπα - οντότητες	Φορολογικά έτη		
		1.1.2014 έως την 31.12.2014	1.1.2015 έως την 31.12.2015	1.1.2016
α1	Α.Ε., Ε.Π.Ε., ΙΚ.Ε. (εκτός τραπεζών)	100 %	100%	100%
α2	Τράπεζες	100%	100%	100%
β	Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.)	55%	75%	100%
γ	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	55%	75%	100%
δ	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	100%	100%	100%
ε	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	55%	75%	100%
στ1	Κοινοπραξίες προσωπικών εταιρειών	55%	75%	100%
στ2	Λοιπές κοινοπραξίες (στις οποίες δεν συμμετέχουν μόνο προσωπικές εταιρείες)	100%	100%	100%
ζ	Λοιπές νομικές οντότητες που δεν συμπεριλαμβάνονται ανωτέρω	100%	100%	100%

Συνοπτικά σε ένα πίνακα οι φορολογικοί συντελεστές νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων μαζί με τα ποσοστά προκαταβολής παρατίθενται κατωτέρω:

	Νομικά Πρόσωπα - Οντότητες	Φορολογικά Έτη								
		2014			2015			2016		
		Απλ.	Διπλ.	Προκ.	Απλ.	Διπλ.	Προκ.	Απλ.	Διπλ.	Προκ.
α1	Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε. (εκτός τραπεζών)	---	26	100	---	29	100	---	29	100
α2	Τράπεζες	---	26	100	---	29	100	---	29	100
β	Προσωπικές εταιρείες (Ο.Ε., Ε.Ε.)	26/33	26	55	26/33	29	75	26/33	29	100
γ	Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, σωματεία και ιδρύματα	26	26	55	29	29	75	29	29	100
δ	Συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών	26/33	26	100	26/33	29	100	26/33	29	100
ε	Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς	26/33	26	55	26/33	29	75	26/33	29	100
στ1	Κοινοπραξίες προσωπικών	26/33	26	55	26/33	29	75	26/33	29	100

Με τις διατάξεις της παραγράφου 7 του άρθρου 71 ορίζεται, ότι αν μειωθεί το φορολογητέο εισόδημα εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 4172/2013, σχετικά με τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα.

Δηλαδή, θα πρέπει να υποβληθεί αίτηση από το νομικό πρόσωπο ή τη νομική οντότητα με την οποία θα αιτείται τη μείωση του προκαταβλητέου φόρου που βεβαιώθηκε με την υποβολή της δήλωσης φόρου εισοδήματος του άρθρου 68, για τις περιπτώσεις που έχουμε μείωση του εισοδήματος άνω του 25%.

Η εννεάμηνη προθεσμία για την υποβολή της αίτησης μείωσης του προκαταβλητέου ποσού φόρου αρχίζει από την ημέρα έναρξης του νέου φορολογικού έτους.

Νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα με φορολογικό έτος που λήγει στις 31.12.2015 και του οποίου μειώνεται το φορολογητέο του εισόδημα, θα πρέπει να υποβάλει αίτηση για

μείωση του προκαταβλητέου ποσού φόρου μέχρι τις 30.09.2016 και σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσής του, ενώ αν το φορολογικό έτος λήγει στις 30.06.2016 θα πρέπει αντίστοιχα να υποβάλει τη σχετική αίτηση μέχρι τις 31.03.2017 και σε κάθε περίπτωση μετά την ημερομηνία υποβολής της δήλωσής του.

Προχωρούμε τώρα στο παράδειγμά μας:

Έστω ο οργανισμός έχει τα ακόλουθα στοιχεία:

A. ΕΣΟΔΑ	B. ΕΞΟΔΑ
Έσοδα από ενοίκια Ακίνητο «Α» Έσοδα από ενοίκιο 7.200,00 Ακίνητο «Β» Έσοδα από ενοίκιο <u>6.000,00</u> Συνολικά έσοδα ενοικίων 13.200,00	Ενοίκια ----- Μισθοί 6.500,00 Εργοδ. Εισφορές 1.750,00 Αμοιβές τρίτων 1.200,00 Φόροι, τέλη χαρτοσήμου 900,00 Ανέγερση ακινήτων ----- 10.350,00
Λοιπά έσοδα: από μερίσματα ----- από τόκους 3.200,00 από διαφημίσεις ----- από συνδρομές 15.000,00 από χορηγίες 38.000,00 από επιδοτήσεις Δημοσίου ----- λοιπά έσοδα <u>2.000,00</u> Γενικό σύνολο εσόδων 71.400,00	Δαπάνες ακινήτων: δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης 4.500,00 πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου (αποσβέσεις, ασφάλιστρα ακινήτου, κ.λπ.) 2.400,00 Για πραγματοποίηση του Σκοπού <u>5.600,00</u> Γενικό σύνολο δαπανών 22.850,00
Εισόδημα από Ιδιοχρησιμοποίηση (τεκμαρτό εισόδημα) Αντ. Αξία 180.000X3% = 5.400,00	Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης 5.400,00 (ταυτόχρονα εκπιπτόμενη δαπάνη)
(βλ. πολ.1069/23.3.2015) ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ 76.800,00	ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ 28.250,00

Έχει παρακρατηθεί φόρος επί των τόκων 3.200,00X15% = 480,00 ευρώ

Η προκαταβολή του προηγούμενου έτους είναι 1.200,00 ευρώ.

Σύμφωνα με την δήλωση (βλ. πίνακα 2 της δήλωσης, έντυπο Ν), οι λοιπές κοινές λειτουργικές δαπάνες ανέρχονται στο ποσό των 10.350,00 ήτοι (22.850,00 - 4.500,00 - 2.400,00 - 5.600,00)

Δαπάνες που εκπίπτουν από τα έσοδα ακινήτων του εν λόγω Ιδρύματος			
	Δαπάνες επισκευής 75%	Λειτουργικές δαπάνες ακινήτων 75%	Σύνολο δαπανών
«Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου, ή κάθε είδους ίδρυμα ή νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου, οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό 75%». (περ.β' και γ' της παρ. 3, του άρθρου 39), βλ. και πολ.1069/23-3-2015 και 1113/ 2-6-2015.	4.500,00X75%= 3.375,00	2.400,00X75%= 1.800,00	5.175,00
Σύνολο	<u>3.375,00</u>	<u>1.800,00</u>	<u>5.175,00</u>

Προσδιορισμός των φορολογητέων εσόδων (μικτά έσοδα):

Όλα τα έσοδα:	Έσοδα που αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος.	Έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους και <u>δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας</u>
Έσοδα από τόκους καταθέσεων	3.200,00	
Έσοδα από ενοίκια	13.200,00*	
Έσοδα από συνδρομές	-----	15.000,00
Έσοδα από χορηγίες	-----	38.000,00
λοιπά έσοδα	-----	2.000,00
Σύνολο	<u>16.400,00</u>	<u>55.000,00</u>
<p>* Ως ακαθάριστα έσοδα στο πίνακα 3^{A4} του εντύπου Ν θα γραφεί το ποσό 18.600,00 ήτοι (13.200,00 + τεκμαρτό εισόδημα ιδιόχρησης 5.400,00), όπως μεταφέρεται από τον κωδικό 198 του πίνακα 3Α4. ως άρθρο 39 του ΚΦΕ – Ν.4172/2013.</p>		

Προσδιορισμός των φορολογητέων κερδών			
		Εκπιπτόμενες δαπάνες.	Καθαρά φορολογητέα κέρδη
Έσοδα από ενοίκια	13.200,00	5.175,00+1783 (1)	6.242,00
Έσοδα από τόκους καταθέσεων	3.200,00	594,00 (2)	2.606,00
Σύνολα	16.400,00	7.552,00	8.848,00

Είναι το 75% των δαπανών που αφορούν που αφορούν τα ακίνητα που εκμισθώνονται και έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περιπτώσεων β' και γ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39.

Δεδομένου ότι οι τόκοι είναι έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αντίστοιχα μπορούν να εκπέσουν ως επιχειρηματικές δαπάνες με βάση τα άρθρα 22 και 23 του ΚΦΕ-Ν. 4172/2013, αναλογία των κοινών λειτουργικών δαπανών, ήτοι $10.350,00 \times 16.400 / 71.400 = 2.377,00$. Το ποσό αυτό αφορά ως δαπάνη τα έσοδα από ακίνητα κατά 75%. Ήτοι $2377 \times 75\% = 1783,00$. Και το υπόλοιπο 594,00 (ήτοι 2.377 μείον 1783,00), αφορά ως δαπάνη τα έσοδα από τόκους.

Υπολογισμός οφειλόμενου φόρου (αρθ. 58Κ.Φ.Ε.)

Κύριος φόρος (8.848 x 29%)

2.565,92 €

Μείον :

Παρακρατηθείς φόρος Τοκ. Καταθ.

480,00€

Προκαταβολή φόρου προηγ. Έτους

1.200,00 € 1.680,00€

Οφειλόμενος Φόρος:

885,92 € (1)

Υπολογισμός οφειλόμενης προκαταβολής τρέχουσας χρήσης (αρθ. 71 Κ.Φ.Ε.)

**Κύριος φόρος
(2565,92 x 75%)**

1.924,44€

Μείον :

Παρακρατηθείς φόρος Τόκων Τραπ. καταθέσεων

- 480,00

Οφειλόμενη Προκαταβολή Φόρου:

1.444,44 € (2)

ΠΙΝΑΚΑΣ 2Δ : Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων						
Α.	Κινητές Αξίες	Εκμίσθωση Ακινήτων :	13.200,00	Β.	Ενοίκια :	0,00
		Μερίσματα :	0,00		Μισθοί :	6.500,00
		Τόκοι :	3.200,00		Εργοδοτικές εισφορές :	1.750,00
Ε		ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΙΔΙΟΧ/ΣΗ	5.400,00	Ε	Αμοιβές τρίτων :	1.200,00
Σ		Διαφημίσεις :	0,00	Ξ	Φόροι, Τέλη Χαρτισήμου :	900,00
Ο		Συνδρομές :	15.000,00	Ο	Ανέγερση Ακινήτων :	0,00
Δ		Χορηγίες :	38.000,00	Δ	Δαπάνες Ακινήτων :	6.900,00
Α		Επιδοτήσεις Δημοσίου :	0,00	Α	Για πραγματοποίηση σκοπού :	5.600,00
		Λοιπά Έσοδα :	2.000,00		Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης ακινήτου :	5.400,00
		Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ :	76.800,00		Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ :	28.250,00

Ο πίνακας 2 συμπληρώνεται υποχρεωτικά από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013, καθώς και από τους Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που αποτελούν τέτοια πρόσωπα.

Ειδικότερα, στον πίνακα 2Α αναγράφεται το συνολικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία όπως μεταφέρεται από τον κωδικό 198 του πίνακα 3Α4, από το οποίο εκπίπτουν οι αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα (75% ή 100%) κατά περίπτωση, με βάση τις διευκρινίσεις που έχουν δοθεί στην ΠΟΛ.1060/19.3.2015 εγκύκλιό μας, καθώς και η αντίστοιχη τεκμαρτή δαπάνη ιδιοχρησιμοποίησης στο σύνολό της.

Στον πίνακα 2Β αναγράφονται τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποτελούν αντικείμενο φόρου (πλην του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία), όπως και οι συνολικές αντίστοιχες δαπάνες προκειμένου να προσδιοριστεί το καθαρό εισόδημα του σχετικού πίνακα. Το εισόδημα αυτό συναθροιζόμενο με το αντίστοιχο εισόδημα του πίνακα 2Α καθώς και με την τυχόν ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων, θα διαμορφώσει το φορολογητέο εισόδημα στον πίνακα 2Γ.

Ειδικά, οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης που είναι είτε Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, είτε Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου δεν θα συμπληρώνουν το πεδίο που αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθόσον τα υπόψη νομικά πρόσωπα φορολογούνται μόνο για εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Τέλος, στον πίνακα 2Δ έχει ενσωματωθεί η κατάσταση Εσόδων-Εξόδων, προκειμένου να αναγράφονται τα συνολικά έσοδα και έξοδα των υπόψη νομικών προσώπων για πληροφοριακούς λόγους. Ακολουθεί παρουσίαση του εντύπου Ν με τα δεδομένα της άσκησης - παράδειγμα φορολογικής δήλωσης Ν.Π. μη κερδοσκοπικού (ιδρύματος) φορολογικού έτους 2015:



**ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ
ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΩΝ ΟΝΤΟΤΗΤΩΝ
άρθρου 45 ν. 4172/2013**

ΑΣΚΗΣΗ ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ Ν. Π. ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΦΟΡΟΥ. ΕΤΟΥΣ 2015

Φορολογικό Έτος : **2015**

Αριθμός Δήλωσης :

Τύπος Δήλωσης : Δ/Π/Κ/Π ΤΡΟΠ/ΚΗ

ΣΕ ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ : ΝΑΙ ΟΧΙ 1

ΜΕ ΕΠΙΦΥΛΑΞΗ : ΝΑΙ ΟΧΙ 1

Προς την Δ.Ο.Υ. : **XXXXXXXXXXXXXXXXXXXX**

Εφαρμογή Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. : 650 ΝΑΙ ΟΧΙ 2

Ελεγχος υποχρεωτικός από νόμιμο ελεγκτή ή ελεγκτικό γραφείο : 649 ΝΑΙ ΟΧΙ 2

Δ.Ο.Υ. προηγούμενης δήλωσης :

Στοιχεία ΥΠΟΧΡΕΟΥ	ΚΟΙΝΟΦΕΛΕΣ ΙΔΡΥΜΑ	XXXXXXXXXX	Ν.Π. ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟ
ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΤΙΤΛΟΣ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου	
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΔΡΑΣ (ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ. ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ	9 9 9 9 9 9 9 9 9 9	ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ

Στοιχεία ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ	XX
ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ (ΠΟΛΗ, ΟΔΟΣ, ΑΡΙΘΜΟΣ, ΤΑΧ.ΚΩΔ.)	ΤΗΛΕΦΩΝΟ

Φορολογητέα Αποτελέσματα:		Υπάγεστε:	
Φορολογητέα κέρδη	001	8.848,00	α) στην παρ. 4 άρθρου 58 ν.4172/2013
ή Ζημία	003		β) στο άρθρο 73 ν.3842/2010
			γ) στην παρ.2 άρθρου 58 ν.4172/2013 και είστε εγγεγραμμένοι στο μητρώο της ΠΑΣΣΕΓΕ.
			<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
			<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2
			<input type="checkbox"/> ΝΑΙ <input type="checkbox"/> ΟΧΙ <input checked="" type="checkbox"/> 2

ΕΚΚΑΘΑΡΙΣΗ ΦΟΡΟΥ, ΤΕΛΩΝ, κ.λ.π.			
Φόρος που αναλογεί : [521]	8.848,00	29% x 26% ή 13%	004
Φόρος που αναλογεί : [522]		x 33%	523
Απαλλαγή καταβολής φόρου ν. 3908/2011 (λόγω πραγματ. Επενδύσεων)			579
Μισθώματα για χρήση ακινήτου (παρ. Β2 άρθ.43 και παρ. Β2 λαρθ.44 ν.4030/2011)			575
Άθροισμα : [(004) + (523)] - [(579) + (575)]			700
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε και δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση			009
Φόρος που παρακρατήθηκε ή καταβλήθηκε			010
Φόρος που προκαταβλήθηκε			008
(-) Φόρος νομικού προσώπου για εισπρατ. Μερίσματα (παρ.3 άρθ.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
Άθροισμα : (009) + (010) + (008) + (052) + (111) + (751) + (600)			701
Πιστωτικό ποσό για συμψηφισμό			012
Χρεωστικό ποσό για συμψηφισμό			011
Προκαταβολή φόρου τρέχοντος φορολογικού έτους			014
Τέλη χαρτοσήμου στο ακαθάριστο εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων			006
Εισφορά υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου			007
Εισφορά ΕΛΓΑ 2% (αρθ. 13 ν. 3877/2010) υπέρ ΟΓΑ στα τέλη χαρτοσήμου			910
Τέλος επιτηδεύματος (αρθ. 31 ν. 3986/2011)			911
Άθροισμα : (011) + (014) + (006) + (007) + (910) + (911)			702
Συνολικό χρεωστικό ποσό για βεβαίωση			704
Πιστωτικό ποσό			703
Πιστωτικό ποσό κατ' εφαρμογή της παρ. 6 άρθ. 3 ν.4046/2012			749
Πιστωτικό ποσό για επιστροφή			750

ΕΚΠΤΩΣΕΙΣ
Έγινε έκπτωση για ποσό :
Αριθμ. Τ.Α.Φ.Ε. :
Ημ/νία :
Ο ΕΝΕΡΓΗΣΑΣ ΤΗΝ ΕΚΠΤΩΣΗ

Παραλήφθηκε :
Εμπρόθεσμα :
Εκπρόθεσμα :
Μήνες Εκπρ.:
Ημ/νία :
Ο Ενεργήσας τον έλεγχο και Παραλαβών (κωδ.):

Ο Νόμιμος Εκπρόσωπος
Επώνυμο :
Όνομα :
Δ/νση :
Α.Φ.Μ.:
Ημ/νία :
Ο Δηλών

Ο Προϊστάμενος Λογιστηρίου
Επώνυμο :
Όνομα :
Δ/νση :
Α.Φ.Μ.:
Δ.Ο.Υ. :
Αρ. Μητρ.άδ. Ασκ. επαγγ/τι
Κατηγορ. :
Ημ/νία :
Ο Δηλών

I. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΑΜΟΡΦΩΣΗ ΛΟΓΑΡΙΑΣΜΟΥ "ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΧΡΗΣΕΩΣ"			
Ακαθάριστα έσοδα χρήσης	015		71.400,00
Κέρδη ισολογισμού χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π.	116		
Ή ζημία βάσει ισολογισμού χρήσης βάσει Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	117		
(+) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	118		
(-) Προσωρινές διαφορές μεταξύ Δ.Λ.Π. / Ε.Λ.Π. - Φ.Β.	119		
Φορολογικά κέρδη χρήσης	016		8.848,00
Φορολογική ζημία χρήσης	017		
Σε περίπτωση κερδών προστίθενται και σε περίπτωση ζημιάς αφαιρούνται			
1. Μη εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες	455		
2. Πιστωτικά υπόλοιπα αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθρ. 72 ν.4172/2013)	456		
3. Υπόλοιπο Λογ/σμού "Προβλέψεις για επισφαλείς απαιτήσεις (ν.2238/1994)	453		
4. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ. 3 άρθρ. 27 ν.4172/2013)	457		
5.	454		
Σύνολο κερδών	024		8.848,00
Υπόλοιπο ζημιών	224		
Σε περίπτωση κερδών αφαιρούνται και σε περίπτωση ζημιάς προστίθενται			
1. Έσοδα από μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε Ν.Π. (άρθρ. 48 ν. 4172/2013)	495		
2. Έσοδα που φορολογήθηκαν κατ'εφαρμογή των παρ. 12 & 13 του άρθρου 72 ν.4172/2013	460		
3. Υπεραξία από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου	458		
4. Υπεραξία από μεταβίβαση ημεδαπών εταιρικών ομολόγων (ν. 3156/2003) και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρείες Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ	465		
5. Υπεραξία από εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ (ημεδαπών, Ε.Ε., ΕΟΧ / ΕΖΕΣ)	466		
6. Υπεραξία από μεταβίβαση αυτοκινήτου Δ.Χ. (ν.2579/1998)	470		
7. Υπεραξία λόγω συγχώνευσης (άρθρ. 52,53 και 54 ν. 4172/2013)	463		
8. Τόκοι ομολόγων που εκδίδονται από ΕΤΧΣ κατ'εφαρμογή του προγράμματος Ρ.5.1.	467		
9. Κέρδη από διάθεση παραγόμενης ηλεκτρικής ενέργειας (παρ. 5 άρθρ. 58 ν.4172/2013)	459		
10. Απαλλασσόμενα έσοδα δωρεών γενικής κυβέρνησης (άρθρ. 46 ν.4172/2013)	468		
11. Έσοδα αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών μη υποκείμενα σε φόρο	471		
12. Απαλλασσόμενα έσοδα Τοπικών Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων (ΤΟΕΒ)	472		
13. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (άρθρ. 46 ν.4172/2013) κ.λ.π.	469		
14. Έσοδα απαλλασσόμενων Ν.Π. (παρ. 14 και 15 άρθρου 72 ν.4172/2013)	559		
15. Χρεωστική διαφορά λόγω ανταλλαγής ομολόγων (PSI) των νομικών προσώπων των περιπτώσεων α', γ' και δ' άρθρ. 45 ν. 4172/2013	752		
16. Χρεωστικό υπόλοιπο αποθεματικών (παρ. 12 και 13 άρθρ. 72 ν. 4172/2013)	464		
17. Χρεωστική διαφορά λόγω πιστωτικού κινδύνου (παρ.3 άρθρ. 27 ν.4172/2013)	473		
18. Αποσβέσεις αδειών Φ.Δ.Χ. του ν.3888/2010 (εξωλογ. Απόσβεση σε [097] χρόνια)	550		
19. Ποσό που φορολογήθηκε κατά τις προηγούμενες χρήσεις λόγω αναμόρφωσης προβλέψεων	462		
20.	461		
Κέρδη φορολογικού έτους	029		8.848,00
Ζημία φορολογικού έτους	030		
ΣΕ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΔΙΑΝΟΜΗΣ ΚΕΡΔΩΝ			
α) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους από επιχειρηματική δραστηριότητα	379		
β) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήμ.	380		
γ) Διανεμόμενα κέρδη τρέχοντος φορ/κού έτους φορέων Γενικής Κυβέρνησης για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος	381		
Συνολικό ποσό διανεμόμενων κερδών	430		
1. Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθρ. 47 ν. 4172/2013)	382		
2. Πλέον φόρος που αναλογεί	383		
3. Ποσό διανεμηθέντων κερδών του φορολογικού έτους που έληξε για τα οποία δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 1 άρθρου 47 ν.4172/2013	384		
4. Ποσό διανεμηθέντων ή κεφαλαιοποιηθέντων κερδών (αποθεματικών) για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος (παρ. 1 άρθρ. 47 ν. 4172/2013)	385		
5. Πλέον φόρος που αναλογεί	386		
6. Άθροισμα : (382) + (383) + (385) + (386)	387		
Κέρδη	038		
Ζημία	338		
Ζημία παρελθουσών χρήσεων	039		
ΚΕΡΔΗ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΜΟΡΦΩΣΗ	040		8.848,00
ΖΗΜΙΑ ΜΕΤΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΝΜΟΡΦΩΣΗ	400		

ΑΦΑΙΡΕΣΗ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΩΝ ΑΠΟΘΕΜΑΤΙΚΩΝ ΑΝΑΠΤΥΞΙΑΚΩΝ ΝΟΜΩΝ, κ.λ.π.							
1. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 1892/1990						046	
2. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 2601/1998						044	
3. Αφορολόγητο αποθεματικό ν. 3299/2004						045	
4. Αφορολόγητο αποθεματικό άρθρ. 71 ν.3842/2010						041	
Αφορολόγητο αποθεματικό για την μετεγκατάσταση επιχ/σεων σε επιχειρηματικά πάρκα							
5. (παρ. 3 άρθρ. 62 ν. 3982/2011)						099	
6. Δαπάνες Επιστημονικής και Τεχνολογικής Έρευνας (άρθρ. 22Α ν.4172/2013) (Εξωλογιστικά)						060	
7. Ποσό επένδυσης για παραγωγή κινηματ/κού έργου (παρ. 9-12 άρθρ. 73 ν. 3842/2010)						076	
8. Εκπτώση λόγω απασχόλησης ατόμων με αναπηρία (παρ. 10 άρθρ. 4 ν. 3522/2010) (Εξωλογιστικά)						071	
9. _____						059	
						048	8.848,00
						448	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ							
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΑΣ							
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΚΕΡΔΗ ΠΟΥ ΑΝΤΙΣΤΟΙΧΟΥΝ ΣΤΟ ΜΕΙΩΜΕΝΟ ΣΥΝΤΕΛΕΣΤΗ							
						900	
(παρ. 4 άρθρ. 58 ν. 4172/2013)							
ΤΕΚΜΑΡΤΑ ΚΕΡΔΗ ΟΙΚΟΔΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ							
						100	
ΚΑΘΑΡΟ ΓΕΩΡΓΙΚΟ ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΓΙΑ ΕΠΙΒΟΛΗ ΕΙΣΦΟΡΑΣ (άρθρ. 13 ν.3877/2010)							
						909	
II. ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΠΡΟΚΑΤΑΒΟΛΗΣ ΤΡΕΧΟΝΤΟΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΤΟΥΣ							
ΝΕΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗ (μειωμένη προκαταβολή)							
	950	ΝΑΙ	1	Χρόνος έναρξης εργασιών (νέας επιχ.)			
1. Φόρος κερδών	2.565,92	X 75% ή 100%				049	1.924,44
2. Μείον παρακρατηθείς φόρος από πηγή Ελλάδος						050	480,00
3. Προκαταβολή τρέχοντος φορολογικού έτους						051	1.444,44
III. ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΛΛΟΔΑΠΗΣ							
Εισόδημα για το οποίο καταβλήθηκε φόρος στην αλλοδαπή							
						610	
Φόρος που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή							
						620	
IV. ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΑΠΑΛΛΑΓΗ (ν.3908/2011)							
Εγκριθείσα συνολική απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος βάσει του ν. 3908/2011							
						576	
Απαλλαγή καταβολής φόρου κατά το τρέχον φορολογικό έτος βάσει του ν. 3908/2011							
						577	
Υπόλοιπο απαλλαγής καταβολής φόρου βάσει του ν. 3908/2011							
						578	
V. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΣΥΜΜΕΤΟΧΗΣ ΣΤΟ ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΑΝΤΑΛΛΑΓΗΣ ΟΜΟΛΟΓΩΝ - P.S.I. (ν.4046/2012)							
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς							
						746	
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς που αποσβέσθηκε στις προηγούμενες χρήσεις							
						747	
Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους							
						753	
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση							
						748	
VI. ΧΡΕΩΣΤΙΚΗ ΔΙΑΦΟΡΑ ΛΟΓΩ ΠΙΣΤΩΤΙΚΟΥ ΚΙΝΔΥΝΟΥ (παρ. 3 άρθρ. 27 ν.4172/2013)							
Συνολικό ποσό χρεωστικής διαφοράς							
						811	
Ποσό απόσβεσης χρεωστικής διαφοράς τρέχοντος φορολογικού έτους							
						812	
Υπολειπόμενο ποσό χρεωστικής διαφοράς προς απόσβεση							
						813	
Πίνακας 1 : ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΠΕΡ. Β ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013							
Στοιχεία Εταίρων / Μελών - Κατανομή Κερδών στους Εταίρους / Μέλη Ν.Π. που τηρούν Απλογραφικά Βιβλία							
α/α	Α.Φ.Μ. Μελών	Όνοματεπώνυμο ή Επωνυμία	% Συμμετοχής	Ιδιότητα	Κέρδη Φορολογούμενα στο όνομα της εταιρείας, κ.λ.π. (προ φόρου) (α)	Κύριος Φόρος Εταιρείας, κ.λ.π. (β)	Καθαρό Ποσό Κερδών Εταίρων/Μελών (γ) = (α) - (β)
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
6.							
7.							
ΣΥΝΟΛΑ							
Πίνακας 2 : ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΠΕΡ. Γ ΑΡΘΡΟΥ 45 Ν.4172/2013							
ΠΙΝΑΚΑΣ 2Α : Εισόδημα από Ακίνητη Περιουσία							
Συνολικό Εισόδημα από Ακίνητα	Δαπάνες που εκπίπτουν και αφορούν τα ακίνητα (πλην ιδιοχρησιμοποίησης)			Δαπάνη Ιδιοχρησιμοποίησης	Κέρδος	Ζημία	
	75%						
18.600,00	6.958,00				5.400,00	6.242,00	
Έσοδα	Ακαθάριστο Ποσό			Δαπάνες που εκπίπτουν (άρθρ. 22 και 23 ν.4172/2013)	Καθαρό Εισόδημα		
Εισοδ. από κεφάλαιο (πλην ακίνητ. περιουσίας)	3.200,00				Κέρδος	Ζημία	
Εισόδημα από υπεραξία μεταβιβ. κεφαλαίου							
Ζημία από μεταβίβαση κεφαλαίου							
Εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές							
ΣΥΝΟΛΟ	3.200,00			594,00	2.606,00		
Λοιπά έσοδα μη φορολογούμενα							
Ζημία από επιχειρηματική δραστηριότητα παρελθουσών χρήσεων :							
ΠΙΝΑΚΑΣ 2Γ : Φορολογητέο Εισόδημα				Φορολογητέα κέρδη :	8.848,00	Ζημία :	

ΠΙΝΑΚΑΣ 2Δ : Κατάσταση Εσόδων - Εξόδων						
Α.	Κινητές Αξίες	Εκμίσθωση Ακινήτων :	13.200,00	B.	Ενοίκια :	
		Μερίσματα :			Μισθοί :	6.500,00
Ε	Σ	Τόκοι :	3.200,00	Ε	Εργοδοτικές εισφορές :	1.750,00
		Ιδιοχρησιμοποίηση :	5.400,00		Αμοιβές τρίτων :	1.200,00
Ο	Δ	Διαφημίσεις :		Ο	Φόροι, Τέλη Χαρτοσήμου :	900,00
		Συνδρομές :	15.000,00		Ανέγερση Ακινήτων :	
Δ	Α	Χορηγίες :	38.000,00	Δ	Δαπάνες Ακινήτων :	6.900,00
		Επιδοτήσεις Δημοσίου :			Για πραγματοποίηση σκοπού :	5.600,00
Α	Σ	Λοιπά Έσοδα :	2.000,00	Α	Ιδιοχρησιμοποίηση :	5.400,00
		Σύνολο ΕΣΟΔΩΝ :	76.800,00		Σύνολο ΕΞΟΔΩΝ :	28.250,00

Πίνακας 3: ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΑ ΑΠΟ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΠΗΓΕΣ

3Α : ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΚΕΦΑΛΑΙΟ

Πίνακας 3Α1 : ΜΕΡΙΣΜΑΤΑ (άρθ. 36 ν.4172/2013)

Πίνακας 3Α1α : Μερίσματα ημεδαπής πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του αρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α1β : Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. πλην αυτών που εμπίπτουν στις διατάξεις του αρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α1γ : Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής τρίτων χωρών					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π. (βάσει Σ.Α.Δ.Φ.)	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α1δ : Μερίσματα ημεδαπής από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του αρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος	
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					
Πίνακας 3Α1ε : Μερίσματα αλλοδαπής θυγατρικής κ.μ. της Ε.Ε. από κέρδη παρελθουσών χρήσεων που δεν εμπίπτουν στις διατάξεις του αρθ. 48 ν.4172/2013					
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Φόρος Ν.Π.	Παρακρατηθείς Φόρος
1.					
2.					
3.					
Σ Υ Ν Ο Λ Α					

Πίνακας 3Α2 : ΤΟΚΟΙ (άρθ. 37 ν.4172/2013)

α/α	Τόκοι Απαλλασσόμενοι	Τόκοι Υποκείμενοι σε Παρακράτηση	
		Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος
1.		3.200,00	480,00
2.			
3.			
Σ Υ Ν Ο Λ Α		3.200,00	480,00

Πίνακας 3Α3 : ΔΙΚΑΙΩΜΑΤΑ (άρθ. 38 ν.4172/2013)

α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Ακαθάριστο Ποσό	Παρακρατηθείς Φόρος
1.				
2.				
3.				
Σ Υ Ν Ο Λ Α				

Πίνακας 3Α4 : ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΑΚΙΝΗΤΗ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑ (άρθ. 39 ν.4172/2013)		
Είδος Εισοδήματος	Κωδ	Ακαθάριστο Εισόδημα
Εκμίσθωση και υπεκμίσθωση (εκτός του ποσού κωδ. Αριθμ. 215)	200	13.200,00
Ιδιοχρησιμοποίηση - Δωρεάν Παραχώρηση	210	5.400,00
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	18.600,00

3B : ΕΙΣΟΔΗΜΑ ΑΠΟ ΥΠΕΡΑΞΙΑ ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗΣ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ				
Πίνακας 3B1 : ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ (άρθ. 41 ν.4172/2013)				
α/α	Α.Φ.Μ. Συμβολαιογράφου	Αριθμός Συμβολαίου	Υπεραξία	Ζημία
1.				
2.				
3.				
4.				
5.				
ΣΥΝΟΛΑ				

Πίνακας 3B2 : ΜΕΤΑΒΙΒΑΣΗ ΤΙΤΛΩΝ (άρθ. 41 ν.4172/2013)				
α/α	Είδος Τίτλου	Υπεραξία	Ζημία	
1.	Μετοχές μη εισηγμένες			
2.	Μετοχές και άλλες κινητές αξίες εισηγμένες			
3.	Μερίδια ή μερίδες σε προσωρινές εταιρείες			
4.	Κρατικά ομόλογα και έντοκα γραμμάτια			
5.	Εταιρικά ομόλογα			
6.	Παράγωγα			
ΣΥΝΟΛΑ				

Πίνακας 4 : ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΩΝ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΤΟΥ ΑΡΘΡΟΥ 48 Ν.4172/2013							
Πίνακας 4Α : ΣΥΜΜΕΤΟΧΕΣ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013 ΠΟΥ ΚΑΤΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟ ΤΟΥ ΕΙΣΟΔ/ΤΟΣ							
α/α	Χώρα	Α.Φ.Μ.	Επωνυμία	Πλήρης Διεύθυνση	% Συμμετοχής	Ημ/νία κτήσης της συμμετοχής	Ποσό
1.							
2.							
3.							
4.							
5.							
ΣΥΝΟΛΑ							

Πίνακας 4B : ΣΥΝΔΡΟΜΗ ΠΡΟΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΠΙΑ ΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΓΗ ΤΟΥ ΑΡΘ. 48 Ν.4172/2013							
1.	Ο δικαιούχος (νομικό πρόσωπο) κατέχει ελάχιστο ποσοστό συμμετοχής τουλάχιστον 10%, επί τουλάχιστον δύο (2) έτη, της αξίας ή του πλήθους του μετοχικού ή βασικού κεφαλαίου ή των δικαιωμάτων ψήφου του νομικού προσώπου που προβαίνει στη διανομή.						<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ 1
2.	Ο καταβαλλών τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) περιλαμβάνει στους τύπους των εταιρειών που απαριθμούνται στο Μέρος Α του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ.						<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ 1
3.	Ο καταβαλλών τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) είναι φορολογικός κάτοικος κράτους - μέλους της Ε.Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία του κράτους αυτού και δεν θεωρείται φορολογικός κάτοικος τρίτου κράτους εκτός Ε.Ε. κατ' εφαρμογή σύμβασης αποφυγής διπλής φορολογίας που έχει συναφθεί με αυτό τρίτο κράτος.						<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ 1
4.	Ο καταβαλλών τα διανεμόμενα κέρδη (νομικό πρόσωπο) υπόκειται, χωρίς τη δυνατότητα επιλογής ή απαλλαγής, σε έναν από τους φόρους που αναφέρονται στο Μέρος Β του Παραρτήματος Ι της Οδηγίας 2011/96/ΕΕ ή σε οποιονδήποτε άλλο φόρο αντικαταστήσει έναν από τους φόρους αυτούς.						<input type="checkbox"/> ΝΑΙ 1 <input type="checkbox"/> ΟΧΙ 1

ΥΠΕΥΘΥΝΗ ΔΗΛΩΣΗ ΤΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥΧΟΥ / ΕΚΠΡΟΣΩΠΟΥ

Δηλώνω ότι πληρείται η ως άνω προϋπόθεση 1 του Πίνακα 4B και
 ότι θα προσκομίσω στην ελεγκτική αρχή, όταν μου ζητηθεί τα
 σχετικά έγγραφα που βεβαιώνουν τις προϋποθέσεις 2, 3 και 4 του
 Πίνακα 4B.

ΝΑΙ 1

Πίνακας 4Γ : ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΓΓΥΗΤΙΚΗΣ ΕΠΙΣΤΟΛΗΣ ΥΠΕΡ ΤΟΥ ΕΛΛΗΝΙΚΟΥ ΔΗΜΟΣΙΟΥ			
Ποσό εισπραττόμενων κερδών	Π		
Συντελεστής φορολογίας εισοδήματος του νομικού προσώπου ή της μόνιμης εγκατάστασης	Ο		
Ποσό εγγύησης προς τη Φορολογική Αρχή	Σ		
Ημερομηνία και αριθμός της εγγυητικής επιστολής	Α		

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΗΣ ΔΙΑΚΥΒΕΡΝΗΣΗΣ Γ.Γ.Δ.Ε. - Έκδοση 1.0 - 2015

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ενώ αναγνωρίζονται από τον νομοθέτη ως πρόσωπα που θα έπρεπε να χρήζουν ιδιαίτερης φορολογικής μεταχείρισης λόγω του ότι αποσκοπούν σε επωφελή στο κοινό καθ' ολοκληρίαν ή κατά ένα μέρος σκοπό, δυστυχώς δεν έχουν τύχει κάποιας οργανωμένης και συστηματικής αντιμετώπισης σε επίπεδο φορολογικού δικαίου. Από τη μέχρι σήμερα νομοθετική αντιμετώπισή τους, φαίνεται ότι ο νομοθέτης αναγνωρίζει μεν τον ιδιαίτερο ρόλο τους στο κοινωνικό σύνολο, όμως δεν υιοθετεί ενιαία φορολογική ρύθμιση ή τέλος πάντων δεν συστηματοποιεί υπό την έννοια της κατηγοριοποίησης, τη φορολογική του πολιτική. Φορολογεί ή απαλλάσσει του φόρου εισοδήματα και λοιπά περιουσιακά στοιχεία με κριτήριο άλλοτε τις ανάγκες του κράτους και άλλοτε τη δυνατότητα επιρροής που έχουν ορισμένα από αυτά τα πρόσωπα όπως είναι για παράδειγμα η Εκκλησία και το Άγιο Όρος.

Από τις φορολογικές διατάξεις προκύπτει ότι ο νομοθέτης προσεγγίζει τα νομικά πρόσωπα διακρίνοντας δύο βασικές κατηγορίες. Η πρώτη είναι τα θρησκευτικά - εκκλησιαστικά νομικά πρόσωπα και η δεύτερη όλα τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Περαιτέρω, ακόμη και από τα θρησκευτικά-εκκλησιαστικά πρόσωπα, τα πλέον ευνοημένα φορολογικά είναι οι Ιερές Μονές του Αγίου Όρους σε οιοδήποτε φορολογικό αντικείμενο (εισόδημα, ΦΠΑ, δασμοί) και εάν πραγματοποιήσει κάποιος τη σύγκριση.

Η διάκριση αυτή στη μεταχείριση των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανάλογα με το εάν είναι θρησκευτικά-εκκλησιαστικά ή μη θρησκευτικά-εκκλησιαστικά πρόσωπα, ιστορικά φαίνεται ότι εξηγείται λόγω του σημαντικού ρόλου της Εκκλησίας. Ο θρησκευτικός σκοπός των προσώπων αυτών από μόνος του δεν μπορεί να αποτελεί λόγο ιδιαίτερης φορολογικής μεταχείρισης.

Η αστική εταιρεία αποτελεί ένωση προσώπων με ή χωρίς νομική προσωπικότητα που ρυθμίζεται από τον αστικό κώδικα (ΑΚ 741 επ.) και στην πράξη δεν είναι τίποτε άλλο παρά

ενοχική συμφωνία με την οποία δύο ή περισσότερα πρόσωπα με κοινές εισφορές αναλαμβάνουν την υποχρέωση (έναντι αλλήλων) να επιδιώκουν ένα κοινό σκοπό (π.χ. αθλητικό, μορφωτικό, οικονομικό ή πολιτιστικό).

Για την προσωπικότητα της Αστικής Εταιρείας στο άρθρο 784 του Α.Κ. ορίζονται τα εξής: «Η εταιρεία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρείες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωστόσο περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης».

Οι αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα με το άρθρο 2 § 1 του ΠΔ 134/96, προστέθηκαν στην παρ. 1 του άρθρου 2 του ΚΒΣ και έτσι από 1/8/1996 έχουν όλες τις υποχρεώσεις που έχουν οι επιτηδευματίες, δηλαδή λογίζονται ως επιτηδευματίες ακόμα και στην περίπτωση που δεν έχουν σκοπό κερδοσκοπικό. Άρα υποχρεωτικά τηρούν βιβλία και εκδίδουν σε κάθε περίπτωση τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία του Κ.Β.Σ.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα εκδίδουν κατ' αρχήν τα στοιχεία που ρητά ορίζονται από τον ΚΒΣ και όταν ενεργούν πράξεις που υπάγονται στο ΦΠΑ θεωρούνται επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις του ΚΒΣ. Σε καμία όμως περίπτωση δεν προκύπτει υποχρέωση έκδοσης στοιχείων του ΚΒΣ για τις εισπράξεις συνδρομών από τα μέλη τους. Για τις συνδρομές εκδίδονται απλές αθεώρητες αποδείξεις είσπραξης.

Επομένως, από πρακτικής απόψεως, υπόκεινται σε ΦΠΑ μόνο ενέργειες και δραστηριότητες των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών με εμπορικό υπόβαθρο και ενδυμασία, όπως π.χ. η έκδοση και πώληση εφημερίδας, η εκμίσθωση χώρων σε τρίτους ή η διαφήμιση, αν ωστόσο, κάποιες από τις ενέργειες αυτές θεωρηθούν ή μετατραπούν με τον κατάλληλο χειρισμό των λογιστικών βιβλίων σε δωρεάν διανομές προς τα μέλη της για τις οποίες τα μέλη και οι φίλοι τους, απλώς ανταποδίδουν χαριστικά μέσω δωρεών και φιλοδωρημάτων και αν κάποιες πληρωμές βαφτισθούν ουσιαστικά σε χορηγίες ή εισφορές μελών (άρα κεφαλαιακή ενίσχυση), όπως συμβαίνει κατά κανόνα, από τους εταίρους των αστικών εταιρειών που θέλουν να υπαχθούν σε όσο το δυνατόν ηπιότερο φορολογικό

καθεστώς ή ενδεχομένως και να φοροδιαφύγουν, οι πράξεις των αστικών εταιρειών δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ.

Ο φόρος εισοδήματος επιβάλλεται στις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες κανονικά όχι όμως και ο φόρος επί του διανεμόμενου μερίσματος, αφού δε διανέμεται μέρισμα στα μέλη τους. Ως προς το εισόδημά τους σπάνια εμφανίζεται μεγαλύτερο των δαπανών τους, αφού δεν υπάρχουν ή δεν ομολογείται στην πράξη πως υπάρχουν, κέρδη αλλά μόνο εισφορές των μελών και χαριστικές επιχορηγήσεις ή αν υπάρχουν και κέρδη, καθότι κάποιες δραστηριότητες έχουν προφανώς κερδοσκοπικό και εμπορικό χαρακτήρα μη αποκρύψιμο, τότε οι δαπάνες υπερκαλύπτουν ή ισοσταθμίζουν ή τουλάχιστον εμφανίζεται λογιστικά πως υπερκαλύπτουν ή ισοσταθμίζουν τα κέρδη αυτά.

Ειδικά οι Αστικές Εταιρείες για τις συνδρομές των μελών τους υποχρεούνται σε έκδοση αθεώρητου τιμολογίου της παρ. 3 του άρθρου 12 του ΚΒΣ. Η λύση αυτή για έκδοση τιμολογίου για την είσπραξη συνδρομών τίθεται πλέον σε αμφισβήτηση και αναιρείται αφού με την Εγκ. ΠΟΛ. 1031/7-2-2001 γίνεται δεκτό ότι οι συνδρομές αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, οι οποίες δεν περιλαμβάνονται στο άρθρο 12 § 3 του ΚΒΣ, άρα πρέπει πλέον να γίνει δεκτό ότι εάν εκδοθούν απλές αποδείξεις είσπραξης αυτό είναι σύμφωνο με το νόμο.

Τέλος, η ίδρυση κάθε αστικής εταιρείας συνοδεύεται πλέον από την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος στο τέλος του οικονομικού έτους ίδρυσής της και όλων των επομένων ετών λειτουργίας της, μέχρι την αλλαγή της ισχύουσας αυστηρής νομοθεσίας περί εισφοράς αλληλεγγύης και τέλους επιτηδεύματος.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

1. *www.e-forologia.gr*. (n.d.). Ανάκτηση από <https://www.e-forologia.gr/>.
2. *www.sete.gr*. (2015, Νοέμβριος). Ανάκτηση από <https://sete.gr/>.
3. *www.taxheaven.gr*. (2016, Ιανουάριος 7). Ανάκτηση από www.taxheaven.gr/news/news/view/id/27056.
4. *www.ti-einai.gr/*. (n.d.). Ανάκτηση από <http://ti-einai.gr/nomiko-prosopo/>.
5. *www.wikipedia.gr*. (2016, Μάρτιος 18). Ανάκτηση από el.wikipedia.org/wiki/Νομικό_πρόσωπο.
6. *www.wikipedia.org*. (2015, Νοέμβριος 25). Ανάκτηση από el.wikipedia.org/wiki/Νομικό_Πρόσωπο_Δημοσίου_Δικαίου.
7. Βάρκα-Αδάμη, Α. (2009). *ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΑΣΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
8. Γεωργακόπουλος, Θ. (2012). *Εισαγωγή στη Δημόσια Οικονομική*. Αθήνα: Μπένου.
9. Γεωργιάδης, Α., & Σταθόπουλος, Μ. (1978). *ΑΣΤΙΚΟΣ ΚΩΔΙΞ*. Αθήνα: ΑΦΟΙ Π. ΣΑΚΚΟΥΛΑ.
10. Γεωργιάδου, Ν. (2012). *ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΣΤΟ ΕΡΓΑΤΙΚΟ ΔΙΚΑΙΟ*. Αθήνα: Δελτίο Εργατικής Νομοθεσίας.
11. Κράτσης, Α. (2011). *ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ*. Π. Φάληρο: Κράτση.
12. Κράτσης, Α. (2011). *ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ*. Π. Φάληρο: Κράτσης.
13. Κράτσης, Α. (2015). *ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ*. Αθήνα: Κράτσης.
14. Μελάς, Χ. (2016). *ΔΗΛΩΣΤΕ ΕΞΥΠΝΑ*. Αθήνα: Αθ. Σταμούλης.
15. Μπατσινίλας, Ε., & Πατατούκας, Κ. (2010). *ΣΥΓΧΡΟΝΗ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ*. Αθήνα: Σταμούλης.
16. Μπούλερος, Μ. (2016). *ΤΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ*. Αθήνα: Αρναούτη.

17. Μπουρελιάς, Γ. (2012, Οκτώβριος 3). *www.http://forologistiki.blogspot.gr*. Ανάκτηση από http://forologistiki.blogspot.gr/2012/10/blog-post_8179.html.
18. Μυλωνά, Λ. (2012, Νοέμβριος 29). *www.mylinablog.blogspot.gr*. Ανάκτηση από mylinablog.blogspot.gr.
19. Νεγκάκης, Χ. (2012). *Λογιστική Εταιριών*. Θεσσαλονίκη: "Σοφία".
20. Σεραφείμ, Λ. Σ. (2008). *Συνδικαλιστικό & Σωματειακό Δίκαιο*. Αθήνα - Κομοτηνή: Αντ. Ν. Σάκκουλα.
21. Συμεωνίδης, Ι. (1991). *Η φύση των πράξεων των Ν.Π.Ι.Δ. του δημοσίου τομέα*. Θεσσαλονίκη: Σάκκουλα.
22. Τσούμας, Β. (2009). *Νομικά Πρόσωπα Δημόσιου και Ιδιωτικού Δικαίου*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.
23. Φλώρος, Α. (2012). *Λογιστική και Πρακτική Αντιμετώπιση του Φ.Π.Α.* Αθήνα: Σύγχρονη Εκδοτική.