

ΤΕΙ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΔΙ.Κ.Σ.Ε.Ο

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

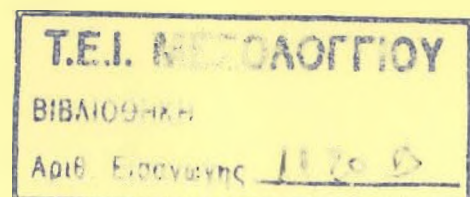
Λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις
Συνεταιρισκών οργανώσεων

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΓΙΩΡΓΑΚΗΣ ΑΓΓΕΛΙΟΣ

Α.Μ. 1942

ΕΠΙΒΛΗΤΗΣ: ΠΑΝΑΓΙΩΤΗΣ ΣΙΔΕΡΓΙΩΣ

Μεσολόγγι 2009



**ΤΕΙ ΜΕΣΟΛΟΓΓΙΟΥ
ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ: ΔΙ.Κ.Σ.Ε.Ο**

Π Τ Υ Χ Ι Α Κ Η Ε Ρ Γ Α Σ Ι Α

**Λογιστικές και φορολογικές υποχρεώσεις
Συνεταιρισκών οργανώσεων**

ΣΠΟΥΔΑΣΤΗΣ: ΤΖΟΒΑΪΡΗΣ ΔΗΜΗΤΡΙΟΣ

Α.Μ. : 9432

ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ: ΠΑΛΗΓΕΩΡΓΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Μεσολόγγι 2009

Περιεχόμενα

Εισαγωγή	σελ. 4
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο	
ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΣΤΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ	σελ. 8
Ορισμός και έννοια συνεταιριστικών οργανώσεων	σελ. 8
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο	
ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ	σελ. 15
2.1 Βιβλία συνεταιριστικών οργανώσεων	σελ.15
2.1.1 Βιβλία αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων	σελ.15
2.1.2 Βιβλία αστικών συνεταιριστικών οργανώσεων	σελ.17
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο	
ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ	σελ. 20
3.1 Υποχρεώσεις ως προς τον φόρο εισοδήματος των συνεταιριστικών οργανώσεων	σελ. 20
3.1.1 Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος συνεταιριστικών οργανώσεων	σελ. 21
3.2 Υποχρεώσεις ως προς το φόρο μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ)	σελ. 26
3.3 Υποχρεώσεις ως προς το φόρο αμοιβών τρίτων	σελ. 28
3.4 Υποχρεώσεις Φ.Π.Α.	σελ. 30
3.4.1 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις	σελ. 30
3.4.2 Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο	σελ. 32
3.5 Άλλες υποχρεώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων	σελ. 39
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4ο	
Συμπεράσματα	σελ. 40
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	σελ. 42

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Οι Κοινωνικές και οι Συνεταιριστικές οργανώσεις συνθέτουν την Κοινωνική ή αλληλέγγυα Οικονομία, έναν τομέα (τρίτος τομέας) που εντοπίζεται ανάμεσα στον κρατικό - δημόσιο και στον επιχειρηματικό τομέα - αγορά. Η Κοινωνική Οικονομία συμπεριλαμβάνει ένα μεγάλο φάσμα οργανώσεων που δεν ανήκουν στο κράτος (είναι μη κρατικές) και δεν στοχεύουν αποκλειστικά και μόνον στο κέρδος, όπως οι ιδιωτικές - κερδοσκοπικές επιχειρήσεις.

Οι οργανώσεις στις οποίες επικεντρώνονται οι σπουδές του τμήματός μας αφορούν σε δύο γενικές κατηγορίες:

- τις αποκαλούμενες ως Κοινωνικές ή εθελοντικές ή Μη Κερδοσκοπικές - Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις (Μ.Κ.Ο.) οργανώσεις, οι οποίες λειτουργούν με τις νομικές μορφές της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρίας, του σωματείου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, και του ιδρύματος και συνδέονται με αναβάθμιση του ρόλου της Κοινωνίας των Πολιτών.
- τους πάσης φύσεως συνεταιρισμούς (αστικούς, αγροτικούς, κοινωνικούς, καταναλωτικούς κ.α.) αλλά και συνεταιριστικές τράπεζες που συνδυάζουν τόσο το κοινωνικό όσο και το οικονομικό όφελος των συμμετεχόντων μελών.

Οι δύο ανωτέρω κατηγορίες οργανώσεων συμβάλλουν πολυδιάστατα στην κοινωνική και οικονομική ανάπτυξη των σύγχρονων κοινωνιών:

- Στον εθνικό πλούτο με σημαντική συμβολή στο Ακαθάριστο Εθνικό Προϊόν,
- Στην καταπολέμηση του κοινωνικού αποκλεισμού και στην ισότιμη ένταξη των μη προνομιούχων συνανθρώπων μας στην κοινωνία,
- Στη μείωση των κοινωνικοοικονομικών ανισοτήτων και στην ανάπτυξη της περιφέρειας,
- Στη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας,

- Στην προστασία και ποιοτική αναβάθμιση του περιβάλλοντος
- Στη δημιουργία μίας δικαιότερης, δημοκρατικότερης και περισσότερο αλληλέγγυας κοινωνίας.
- Στην προώθηση αιτημάτων ευαίσθητων κοινωνικών κατηγοριών του πληθυσμού όπως ατόμων με αναπηρία, τσιγγάνων, ηλικιωμένων κ.α. και
- Στην παροχή υπηρεσιών ιδιαίτερα στα πεδία της κοινωνικής φροντίδας - πρόνοιας, της υγείας των κοινωνικών ασφαλίσεων, του περιβάλλοντος, της υγείας και του πολιτισμού.

Ωστόσο, οι Συνεταιρισμοί και οι Κοινωνικές Οργανώσεις παρότι κατατάσσονται σε έναν κοινό τομέα, (τρίτο τομέα) αποτελούν στην ουσία δύο διαφορετικούς τύπους οργανώσεων, με ιδιαίτερα χαρακτηριστικά, δομές και στόχους.

Οι Κοινωνικές Οργανώσεις

Οι σύγχρονες Κοινωνικές Οργανώσεις αποτελούν τη μετεξέλιξη των παλαιότερων - παραδοσιακών μορφών συλλογικής παρέμβασης των πολιτών στην κοινωνία.

Συνήθως τα μέλη τους ήταν εθελοντές που δεν εισέπρατταν αμοιβές για την προσφορά τους και οι οικονομικοί τους πόροι περιορίζονταν συνήθως στις συνδρομές των μελών και σε δωρεές ιδιωτών. Στις παραδοσιακές κοινωνικές οργανώσεις θα πρέπει να συμπεριλάβουμε και τα μεγάλα κοινωφελή ιδρύματα που έχουν προσφέρει πολλά στον τόπο μας.

Παρότι οι παραδοσιακές Κοινωνικές Οργανώσεις επέδειξαν σε αρκετές περιπτώσεις σημαντικό κοινωνικό έργο, η συνολική προσφορά τους όμως, στην ελληνική κοινωνία ήταν σχετικά περιορισμένη.

Ωστόσο, τα τελευταία δεκαπέντε χρόνια στην Ελλάδα πραγματοποιείται μία «αθόρυβη επανάσταση», αυτή της Κοινωνίας των Πολιτών. Νέες κοινωνικές οργανώσεις δημιουργούνται και γενικότερη συλλογική δράση αναπτύσσεται σε κάθε γωνιά της Ελλάδας. Αν και οι προσανατολισμοί τους παραμένουν κατά βάση κοινωνικοί, περιβαλλοντικοί, ανθρωπιστικοί και ευρύτερα φιλανθρωπικοί, η δομή και οι στόχοι τους έχουν εξελιχθεί σημαντικά. Το πεδίο παρέμβασής τους είναι ευρύτερο και δραστηριοποιούνται σε μεγάλη έκταση στην κοινοτική ανάπτυξη, στην οικολογία, στις κοινωνικές υπηρεσίες, στην εκπαίδευση, στην επιστημονική έρευνα, στον

πολιτισμό, στην υγεία, στην υπεράσπιση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων, στην αναπτυξιακή βοήθεια στις αναπτυσσόμενες χώρες, κ.α.

Γνωστές οργανώσεις όπως η Greenpeace, οι Γιατροί χωρίς Σύνορα, η Άρσις, το Χαμόγελο του Παιδιού, η WWF και πολλές άλλες λιγότερο γνωστές, δημιουργήθηκαν από παρέες πολιτών και μέσα σε λίγα χρόνια έφτασαν να απασχολούν δεκάδες ή και εκατοντάδες ανθρώπους. Οι νέες κοινωνικές οργανώσεις εξελίσσονται σταδιακά σε μεγάλους οργανισμούς που υποκαθιστούν κενά ή και αναπληρώνουν τη λειτουργία του κράτους και της αγοράς. Υπολογίζεται ότι σήμερα στη χώρα μας λειτουργούν πέντε με επτά χιλιάδες νέες Κοινωνικές Οργανώσεις και ο αριθμός τους αυξάνεται αλματωδώς.

Η μεγέθυνση και αυξανόμενη παρέμβασή τους στην κοινωνία έχει ως συνέπεια την αύξηση των οικονομικών μεγεθών τους και την ανάγκη να βασίζονται σε αμειβόμενο προσωπικό παρά σε εθελοντές για την υλοποίηση του έργου τους.

Οι Συνεταιριστικές Οργανώσεις και Επιχειρήσεις

Οι Συνεταιριστικές Οργανώσεις έχουν μακρά ιστορία και πλατιά ανάπτυξη σ' ολόκληρο τον κόσμο. Από τα μέσα του 19ου αιώνα ομάδες πολιτών ένωσαν τις δυνάμεις τους και δημιούργησαν συνεταιριστικές επιχειρήσεις με σκοπό να παρέχουν υπηρεσίες και αγαθά στα μέλη τους. Αν και αυτός ήταν ο βασικός σκοπός της δημιουργίας τους, οι συνεταιρισμοί προσέφεραν πολλά και στην ανάπτυξη των τοπικών κοινωνιών, λειτουργώντας συχνά με ευρύτερους κοινωνικούς προσανατολισμούς.

Οι πιο γνωστοί τύποι συνεταιρισμών είναι οι αγροτικοί, αλλά τις τελευταίες δεκαετίες έχουν διαδοθεί και άλλες μορφές όπως οι κοινωνικοί, οι πιστωτικοί και συνεταιριστικές τράπεζες, οι συνεταιρισμοί επαγγελματιών, οι καταναλωτικοί, κ.α., που οι στόχοι τους υπερβαίνουν την ικανοποίηση αναγκών των μελών τους και λειτουργούν ευεργετικά για την ευρύτερη κοινωνία. Δύο από τις πιο σύγχρονες μορφές συνεταιρισμών που λειτουργούν στη χώρα μας είναι οι Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης (Κοι.Σ.Π.Ε.), οι οποίοι θεσπίστηκαν με σκοπό την κοινωνική ένταξη ατόμων με ψυχικά προβλήματα εξασφαλίζοντας παράλληλα και ένα εισόδημα από την εργασία τους, και οι γυναικείοι συνεταιρισμοί στην ελληνική περιφέρεια με σκοπό την παραγωγή παραδοσιακών προϊόντων και την παροχή αγροτουριστικών υπηρεσιών.

Η διοίκηση και λειτουργία των Κοινωνικών και των Συνεταιριστικών οργανώσεων διαφέρει σημαντικά από τις επιχειρήσεις της αγοράς, όπως και από τους δημόσιους οργανισμούς. Τα τελευταία χρόνια τείνουν να τις αποκαλούν ως κοινωνικές επιχειρήσεις που συνδυάζουν το κοινωνικό με το οικονομικό όφελος. Αυτή η ιδιαιτερότητά τους προαπαιτεί ιδιαίτερες γνώσεις και επαγγελματικές δεξιότητες στους τρόπους οργάνωσης και διοίκησης, στον επικοινωνιακό και στον επιχειρησιακό σχεδιασμό.

Οι περισσότερες Κοινωνικές Επιχειρήσεις που αναπτύσσονται στην Ελλάδα σήμερα, περισσότερο βάσει της εμπειρίας ορισμένων στελεχών τους, παρά βασισμένες στην συγκροτημένη γνώση. Ιδιαίτερα οι Κοινωνικές Οργανώσεις και Επιχειρήσεις έχουν ανάγκη από κατάλληλα εκπαιδευμένο προσωπικό για να τις στελεχώσουν, για να μπορέσουν να διαχειριστούν με επιτυχία τις ολοένα και περισσότερο αυξανόμενες υποχρεώσεις τους.

Ο τομέας της Κοινωνικής ή αλληλέγγυας Οικονομίας θεωρείται από όλους τους διεθνείς οργανισμούς ως μία χρυσή διέξοδος για το εντεινόμενο πρόβλημα της ανεργίας σε παγκόσμιο επίπεδο. Ήδη, στις περισσότερες ανεπτυγμένες χώρες του κόσμου οι περισσότερες νέες θέσεις εργασίας δημιουργούνται στην Κοινωνική Οικονομία. Μελέτες που έχουν πραγματοποιηθεί και στην Ελλάδα αποδεικνύουν τη μεγάλη ζήτηση για ειδικευμένο προσωπικό στον επαγγελματικό αυτό χώρο, μία τάση που αναμένεται κινηθεί αυξητικά τα επόμενα χρόνια.

Επομένως, οι απόφοιτοι του τμήματος Διοίκησης Κοινωνικών – Συν/κών Επιχειρήσεων και Οργανώσεων που θα αποκτήσουν όλες εκείνες τις θεωρητικές γνώσεις και τις επαγγελματικές δεξιότητες που απαιτούνται, είναι βέβαιο πως θα σταδιοδρομήσουν με επιτυχία σε αυτή τη δυναμική και διαρκώς αναπτυσσόμενη αγορά εργασίας.

Σημειώνεται πως τα επαγγελματικά δικαιώματα των πτυχιούχων του τμήματος θεμελιώνονται στο ΠΔ 107/89 (ΦΕΚ 46/10-2-89, τ. Α') και αναμένεται η επέκτασή τους, ώστε να εναρμονίζονται με το νέο, διευρυμένο, γνωστικό πεδίο του τμήματος.

Τονίζεται, τέλος, πως το τμήμα ανήκει στη Σχολή Διοίκησης και Οικονομίας και, επομένως, οι πτυχιούχοι του έχουν τα ίδια, όπως και όλοι οι πτυχιούχοι των άλλων τμημάτων της Σχολής αυτής, δικαιώματα όσον αφορά στην πρόσληψη και την

υπηρεσιακή τους εξέλιξη στο Δημόσιο (Π.Δ. 50/2001 όπως τροποποιήθηκε με το Π.Δ. 347/2003). -

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1ο

ΕΙΣΑΓΩΓΗ ΚΑΙ ΑΝΑΔΡΟΜΗ ΣΤΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΕΣ ΟΡΓΑΝΩΣΕΙΣ

Ορισμός και έννοια συνεταιριστικών οργανώσεων¹

Η ανάγκη εκσυγχρονισμού του θεσμικού πλαισίου που διέπει τους συνεταιρισμούς έχει σήμερα διαπιστωθεί σε παγκόσμιο επίπεδο. Η Ευρωπαϊκή Ένωση διακρίνει στους θεσμούς κοινωνικής οικονομίας (συνεταιρισμοί, ταμεία αλληλασφάλισης, ενώσεις και ιδρύματα) έναν αξιόπιστο εταίρο στη μάχη κατά της ανεργίας, της κοινωνικής αποδιάρθρωσης και της ερήμωσης της υπαίθρου. Η ετοιμαζόμενη από την Ευρωπαϊκή Επιτροπή “λευκή βίβλος” για τους συνεταιρισμούς, με την οποία να χαραχθούν κατευθύνσεις πολιτικής, συνιστά αναγνώριση της σημασίας που

¹ Νόμος 1667/1986, συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις, ΦΕΚ Α' 196/6.12.1986

αποδίδεται στο συνεταιριστικό θεσμό. Σε πολλές χώρες δοκιμάζονται νέα σχήματα για την επιχειρηματική συγκρότηση των συνεταιρισμών, ώστε ν' αποτελέσουν αντίβαρο στο γιγαντισμό των επιχειρήσεων, που επιτυγχάνεται μέσω εξαγορών και συγχωνεύσεων. Τα θέματα της κεφαλαιακής συγκρότησης και της φορολογίας των συνεταιρισμών επανεξετάζονται για να προσαρμοστούν στις ιδιαιτερότητες του συνεταιριστικού θεσμού. Ακόμη και στις χώρες που βρίσκονται σε μεταβατικό στάδιο προς την οικονομία της αγοράς, αναζητούνται τρόποι επαναδημιουργίας συνεταιρισμών, διότι οι εταιρικές μορφές οικονομικής δράσης δεν κρίνονται επαρκείς για μεγάλα τμήματα του πληθυσμού.

Με το προτεινόμενο σχέδιο νόμου για τις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις επιδιώκεται η επανατοποθέτηση σε νέες και προσαρμοσμένες στη σημερινή αναγκαιότητα βάσεις λειτουργίας των αγροτικών συνεταιρισμών, καθόσον ο ελληνικός γεωργικός τομέας έχει δυνατότητες να καταστεί ανταγωνιστικός μέσω της συλλογικής δράσης, η οποία παράλληλα συμβάλλει στη διατήρηση των αγροτικών κοινωνιών και στην αποφυγή ερήμωσης της υπαίθρου.

Το έτος 2000, οι αγροτικοί συνεταιρισμοί της χώρας μας συμπληρώνουν έναν αιώνα ζωής και δράσης. Τα πρώτα βήματα του γεωπόνου Δημ. Γρηγοριάδη και του δάσκαλου Νικ. Μιχόπουλου, που ίδρυσαν τον πρώτο αγροτικό συνεταιρισμό στον Αλμυρό, το 1900, εγκαινίασαν μια νέα εποχή. Με τους αγώνες τους εναντίον της αμάθειας, της μοιρολατρίας των προκαταλήψεων και των προλήψεων αλλά και εναντίον της αισχροκέρδειας και της τοκογλυφίας, έδωσαν στους γεωργούς ένα ισχυρό όπλο αυτοπροστασίας και προόδου. Έδωσαν το όπλο της συνεργασίας, που είχε δοκιμαστεί με επιτυχία και στο παρελθόν στην Ελλάδα, ακόμη και επί τουρκοκρατίας, με τα θαυμαστά παραδείγματα των Αμπελακίων και των συντροφοναυτών, μαζί με πολλά άλλα παραδοσιακά σχήματα.

Η θεσμοθέτηση των συνεταιρισμών με το νόμο 602/1915 επί κυβερνήσεως Ελευθερίου Βενιζέλου και με εισηγητή τον Υπουργό Εθνικής Οικονομίας Ανδρέα Μιχαλακόπουλο, έφερε στην Ελλάδα το πρότυπο του Ευρωπαϊκού συνεταιρισμού, που είχε ήδη δοκιμαστεί σε ολόκληρη την Ευρώπη με εκπληκτικές επιδόσεις. Ο Σωκράτης Ιασεμίδης, που παρέλαβε τη σκυτάλη, έδωσε πνοή, δύναμη, αισιοδοξία και

οργανωτική καθοδήγηση στους συνεταιρισμούς, με αποτέλεσμα να διαδοθούν σε ολόκληρη τη χώρα.

Η ζωνηρή δραστηριότητα των συνεταιρισμών γρήγορα προκάλεσε αντιδράσεις, με έκδηλη την παρουσία τους στη νομοθεσία. Ως πολυάνθρωπος θεσμός, που συγκέντρωνε στους κόλπους του το σύνολο σχεδόν των απασχολουμένων στη γεωργία, δεν άφηνε ασυγκίνητη την εκάστοτε πολιτική εξουσία. Οι προσπάθειες χειραγώγησης δεν έπαυσαν καθ' όλη τη διάρκεια της ύπαρξης των συνεταιρισμών, με ακραίες εκδηλώσεις κατά τις περιόδους της προπολεμικής και της μεταπολεμικής δικτατορίας, με την απροσχημάτιστη κατάργηση των αιρετών διοικήσεων.

Από το 1974 και μετά, όταν ήταν πλέον προφανές ότι οι εκατοντάδες τροποποιήσεις του νόμου 602/1915 τον είχαν καταστήσει διάτρητο, ξεκίνησε, ιδιαίτερα για τους αγροτικούς συνεταιρισμούς, μια διαδικασία επάλληλων αντικαταστάσεων και τροποποιήσεων των νόμων, με σοβαρές αρνητικές επιπτώσεις στους αγροτικούς συνεταιρισμούς. Πολλές διατάξεις των νομοθετημάτων αυτών αποδείχθηκαν άστοχες και τους αποδυνάμωσαν.

Με την εμπειρία της εκατονταετίας και με τη σύνεση και την περίσκεψη που απαιτεί η σημερινή συγκυρία και το προβλεπτό μέλλον, είναι ανάγκη να επανατοποθετηθεί στις σωστές του βάσεις ο συνεταιριστικός θεσμός, ώστε να αποτελέσει το ισχυρό βάθρο ανάπτυξης της γεωργικής οικονομίας, στήριξης των γεωργικών εισοδημάτων και διατήρησης της συνοχής του κοινωνικού ιστού της υπαίθρου.

Ο συνεταιριστικός θεσμός αποτελεί μια συγκεκριμένη και σε παγκόσμιο επίπεδο διαμορφωμένη μορφή οικονομικής δραστηριότητας. Υπόκειται σε συγκεκριμένους κανόνες, που διαφέρουν από τις άλλες μορφές οικονομικής δράσης και οι οποίοι συνδυάζουν την οικονομική αποτελεσματικότητα με την κοινωνική ευαισθησία. Όπως χαρακτηριστικά έχει λεχθεί, οι συνεταιρισμοί αποτελούν ένα “οικονομικό σύστημα με κοινωνικό περιεχόμενο”.

Η σύγχρονη μορφή συνεταιρισμών έχει τις ρίζες της στα μέσα του 19^{ου} αιώνα, όταν η βιομηχανική επανάσταση έφερε πλούτη στους ιδιοκτήτες των μέσων παραγωγής και αθλιότητα σ' εκείνους που στήριζαν την επιβίωση στην εργασία τους. Εκείνοι που απέρριψαν τη μοιρολατρία, ανακάλυψαν τη δύναμη της συνεργασίας τους ως

καταναλωτών, ως μικροαποταμιευτών και ως παραγωγών, με αποτέλεσμα να αναδυθούν αυτόνομες πρωτοβουλίες σε διαφορετικά σημεία της Ευρώπης (Αγγλία, Γερμανία, Γαλλία), που είχαν ως κοινό χαρακτηριστικό την αυτοβοήθεια και την αλληλεγγύη. Χωρίς εξωτερική βοήθεια ή διευκολύνσεις και μέσα σε περιβάλλον αμφισβήτησης και ειρωνείας, οι πρωτοπόροι συνεταιρισμοί απέδειξαν με την επιτυχία τους ότι η συνεργασία αποτελεί μία αυτόνομη, πρωτογενή πηγή παραγωγής πλούτου.

Η επιτυχία των συνεταιρισμών αποδόθηκε στη συνύπαρξη δύο παραγόντων. Ο ένας περιλαμβάνει τους κανόνες που χρησιμοποιήθηκαν ενώ ο δεύτερος αναφέρεται στο πνεύμα ενότητας και αλληλεγγύης που χαρακτήριζε τα μέλη. Από τους δύο αυτούς παράγοντες, οι κανόνες γρήγορα μεταφυτεύθηκαν και σε άλλες χώρες, σε σημείο ώστε πριν από το τέλος του 19ου αιώνα να ιδρυθεί η Διεθνής Συνεταιριστική Ένωση (International Cooperative Alliance), με έδρα τότε το Λονδίνο. Ο δεύτερος, δηλαδή η ενότητα και η αλληλεγγύη αλλά και η συνέπεια, η ανεκτικότητα, η ειλικρίνεια και πολλά ποιοτικά στοιχεία, συναρτώνται με την παιδεία και τον πολιτισμό των ατόμων και των λαών που καλούνται να εφαρμόσουν τους κανόνες. Δεν μεταφυτεύονται αλλά καλλιεργούνται, όπου το έδαφος είναι πρόσφορο.

Όμως, παρά τις ποικιλόμορφες δυσκολίες, ο συνεταιριστικός θεσμός διαδόθηκε σε ολόκληρο τον κόσμο, σε σημείο ώστε κατά τα τέλη του 20ου αιώνα να αριθμεί 750 εκατομμύρια μέλη, σε παγκόσμιο επίπεδο, που αν αναχθούν σε οικογένειες, ισοδυναμούν με περίπου τις μισές οικογένειες του πλανήτη. Όπως έγραφε ο βαθύς μελετητής των συνεταιρισμών Καναδός Δρ. Λέιντλο (Laidlaw), δεν υπάρχει δραστηριότητα στην οποία να μην ασχολούνται οι συνεταιρισμοί κάπου στον κόσμο, με εξαίρεση ίσως τους σιδηροδρόμους.

Σήμερα, συνεταιρισμοί υπάρχουν σε όλες τις χώρες του κόσμου, ανεπτυγμένες και αναπτυσσόμενες, και αναπτύσσουν ποικιλία δραστηριοτήτων:

- Οι αγροτικοί συνεταιρισμοί διαθέτουν στην αγορά περισσότερο από 50% της παραγωγής πολλών γεωργικών προϊόντων στις ΗΠΑ, στον Καναδά, στην Ιαπωνία, στην Ινδία, στη Βραζιλία, στην Αργεντινή και στην Αφρική,
- Οι καταναλωτικοί συνεταιρισμοί κατατάσσονται μεταξύ των μεγαλύτερων επιχειρήσεων λιανεμπορίου στις Σκανδιναβικές χώρες, στην Ελβετία, στην Ιταλία και στην Ιαπωνία.

- Οι συνεταιριστικές τράπεζες διαχειρίζονται το 17% των αποταμιεύσεων στην Ευρωπαϊκή Ένωση, ενώ οι αποταμιευτικοί και οι πιστωτικοί συνεταιρισμοί έχουν μέλη τους το 35% με 45% των ενηλίκων στην Αυστραλία, στον Καναδά, στην Ιρλανδία και στις ΗΠΑ.
- Οι συνεταιρισμοί εργατών παρέχουν εργασία σε 60 εκατομμύρια μέλη στην Ινδία, την Ινδονησία, την Κίνα και την Ευρώπη.
- Οι συνεταιρισμοί προσφοράς υπηρεσιών κατέχουν την πρώτη θέση στην προσφορά υπηρεσιών υγείας (Βραζιλία), αγροτικού εξηλεκτρισμού (ΗΠΑ), μεταφορών (Ισραήλ) και κατοικίας (Σκανδιναβικές χώρες).

Η ευρεία ανάπτυξη των συνεταιρισμών ερμηνεύεται από το γεγονός ότι προσφέρουν υπηρεσίες που είναι αναγκαίες, χρήσιμες και επιθυμητές, οικονομικά και κοινωνικά. Από την οικονομική σκοπιά, οι συνεταιρισμοί αξιοποιούν τη διαπραγματευτική δύναμη και τις οικονομίες κλίμακας, που είναι αποτέλεσμα του μεγέθους που αποκτούν με τη συσπείρωση των επιμέρους μικρών μονάδων. Εξασφαλίζουν έτσι την παρουσία στην αγορά των μικρών οικονομικών μονάδων, που θα είχαν αδρανοποιηθεί από την ανταγωνιστική δύναμη των μεγάλων επιχειρήσεων κεφαλαίου. Με την παρουσία τους αυτή διασφαλίζουν την απασχόληση και το εισόδημα των μελών τους αλλά και την ουσιαστική λειτουργία του ανταγωνισμού στην αγορά, προς όφελος του κοινωνικού συνόλου.

Από την κοινωνική σκοπιά, ο ρόλος των συνεταιρισμών είναι εξίσου σημαντικός. Το γεγονός ότι ο συνεταιριστικός θεσμός εισάγει δημοκρατικές διαδικασίες στην οικονομική ζωή, ο τρόπος με τον οποίο διανέμει οφέλη σ' εκείνους που τα δημιουργούν, η καθιέρωση της υπεροχής του ανθρώπου έναντι του κεφαλαίου, η μέριμνα για τον κοινωνικό περίγυρο και για το περιβάλλον, αποτελούν αποδεικτικά στοιχεία της διαφορετικότητας του θεσμού και της συνεισφοράς του προς μια βιώσιμη, αειφορική ανάπτυξη.

Ως θεσμός που έχει παγκόσμια εξάπλωση, ο συνεταιριστικός θεσμός στηρίζεται σε κοινούς κανόνες, που αποτελούν το καταστάλαγμα της παγκόσμιας εμπειρίας. Αφετηρία των κανόνων αυτών, που παραδοσιακά έχουν ονομαστεί “συνεταιριστικές

αρχές”, αποτέλεσαν οι κανόνες που καθιέρωσε ο καταναλωτικός συνεταιρισμός της πόλης Ροτοντέιλ (Rochdale) της Αγγλίας το 1844.

Η ευρεία διάδοση των συνεταιρισμών, κατέστησε αναγκαία τη συστηματοποίηση αρχικά των κανόνων αυτών, το 1937, στο συνέδριο της Διεθνούς Συνεταιριστικής Ένωσης (I.C.A. – International Cooperative Alliance) στο Παρίσι. Στη συνέχεια και καθώς οι κοινωνικοοικονομικές συνθήκες δημιουργούσαν νέες ανάγκες και προβληματισμούς, οι συνεταιριστικές αρχές επαναδιατυπώθηκαν το 1966 στο συνέδριο της Βιέννης και το 1995 στο Συνέδριο της I.C.A. του Μάντσεστερ. Με τις νεώτερες διατυπώσεις, ο πυρήνας των λειτουργικών κανόνων παρέμεινε αυτούσιος, ενώ έγιναν χρήσιμες διευκρινίσεις.

Με την ευκαιρία της αναδιατύπωσης των αρχών στο συνέδριο του Μάντσεστερ, δόθηκε για πρώτη φορά και ένας κοινά αποδεκτός ΟΡΙΣΜΟΣ του συνεταιρισμού, που έχει ως εξής : “Συνεταιρισμός είναι μια αυτόνομη ένωση προσώπων που συγκροτείται εθελοντικά για την αντιμετώπιση των κοινών οικονομικών, κοινωνικών και πολιτιστικών αναγκών και επιδιώξεών τους, διαμέσου μιας συνιδιόκτητης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης”.

Στο ίδιο συνέδριο προσδιορίστηκαν οι ΑΞΙΕΣ στις οποίες στηρίζεται ο συνεταιριστικός θεσμός, ως εξής: “ Οι συνεταιρισμοί στηρίζονται στις αξίες της αυτοβοήθειας, της αυτεθύνης, της δημοκρατίας, της ισότητας, της ισοτιμίας και της αλληλεγγύης. Ακολουθώντας την παράδοση των πρωτεργατών, τα μέλη των συνεταιρισμών στηρίζονται στις ηθικές αξίες της εντιμότητας, της διαφάνειας, της κοινωνικής υπευθυνότητας και της φροντίδας για τους άλλους”.

Αναγνωρίζεται ότι οι συνεταιρισμοί δραστηριοποιούνται σε όλους τους τομείς της οικονομίας. Με τον όρο «συνεταιρισμός» νοείται μια αυτόνομη και εθελοντική ένωση προσώπων με σκοπό την ικανοποίηση κοινών τους οικονομικών, κοινωνικών και πολιτιστικών αναγκών και προσδοκιών διαμέσου κοινής ιδιόκτητης και με δημοκρατικό τρόπο, διοικούμενης επιχείρησης.

Με την κλασική έννοια της λέξης, ως «Συνεταιρισμός» εννοείται η ελεύθερη και ισότιμη συνένωση ατόμων, με σκοπό την επιχειρηματική δραστηριότητα, είτε για τη συμπλήρωση του προσωπικού τους εισοδήματος, είτε για την απόκτηση κέρδους.

Οι πρώτες μορφές τέτοιων συνενώσεων εμφανίζονται στην πρωτόγονη μορφή της οικονομίας. Η σύγχρονη ανάπτυξή τους καταγράφεται στους νεότερους χρόνους και προέκυψε κυρίως από την ανάγκη να αντιμετωπιστεί η ανάπτυξη του «κεφαλαιοκρατικού συστήματος», το οποίο αύξανε την απόσταση μεταξύ παραγωγού και καταναλωτή και οδηγούσε πολλές μικρές επιχειρήσεις σε μαρασμό και αφανισμό.

Σύμφωνα με άλλο ορισμό, ως συνεταιριστική οργάνωση είναι αυτόνομη ένωση προσώπων, η οποία συγκροτείται εθελοντικά και επιδιώκει, με την αμοιβαία βοήθεια των μελών της, την οικονομική, κοινωνική και πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή τους, μέσω μιας συνιδιόκτητης και δημοκρατικά διοικούμενης επιχείρησης.

Επειδή πολλοί ορισμοί είχαν διατυπωθεί στο παρελθόν τόσο από την ελληνική νομοθεσία όσο και από τις νομοθεσίες άλλων χωρών, επελέγη ο ορισμός αυτός, του οποίου την υιοθέτηση συνιστά και ο Οργανισμός Ηνωμένων Εθνών.

Στοιχείο του ορισμού είναι επίσης και ο σκοπός του συνεταιρισμού. Αυτός είναι η οικονομική, κοινωνική και πολιτιστική ανάπτυξη και προαγωγή των μελών του, η οποία επιτυγχάνεται μέσω μίας συνιδιόκτητης και δημοκρατικά διοικουμένης επιχείρησης.

Η προώθηση και ισχυροποίηση της συνεταιριστικής ταυτότητας θα πρέπει να γίνει με βάση τα εξής :

- (α) τις συνεταιριστικές αξίες της αυτοβοήθειας, της αυτεθύνης, της δημοκρατίας, της ισότητας, της αλληλεγγύης, όπως επίσης και τις ηθικές αξίες της τιμιότητας, της ελευθερίας, της κοινωνικής υπευθυνότητας και της μέριμνας για τους άλλους, και
- (β) τις συνεταιριστικές αρχές. Οι αρχές αυτές που αναφέρονται και πιο κάτω αναλυτικά είναι : η προαιρετική και ελεύθερη συμμετοχή των μελών, η αυτονομία και ανεξαρτησία, η οικονομική συμμετοχή των μελών, η εκπαίδευση, κατάρτιση και ενημέρωση, η συνεργασία μεταξύ συνεταιρισμών και η μέριμνα για την περιρρέουσα κοινότητα.

Πρέπει να υιοθετηθούν μέτρα για να προωθηθεί ο συνεταιριστικός θεσμός σε όλες τις χώρες και τούτο ανεξαρτήτως του βαθμού ανάπτυξής τους, με σκοπό να ενισχυθούν οι συνεταιρισμοί και τα μέλη τους για να :

- (α) ιδρύσουν και αναπτύξουν οικονομικές δραστηριότητες και βιώσιμη και αξιοπρεπή

απασχόληση

(β) αναπτύξουν τις δυνατότητες του ανθρωπίνου δυναμικού και την γνώση των συνεταιριστικών αξιών καθώς και τα πλεονεκτήματα και τα ευεργετικά αποτελέσματα του συνεταιριστικού κινήματος διαμέσου της συνεταιριστικής εκπαίδευσης και κατάρτισης

(γ) αναπτύξουν τις επιχειρησιακές δυνατότητες, συμπεριλαμβανομένων των επιχειρηματικών και διοικητικών δεξιοτήτων,

(δ) ενισχύσουν την ανταγωνιστικότητά τους και επιτύχουν επίσης την πρόσβασή τους στις αγορές και στους χρηματοδοτικούς θεσμούς,

(ε) αυξήσουν την αποταμίευση και την επενδυτικότητα,

(στ) βελτιώσουν την κοινωνική και οικονομική ευημερία, λαμβάνοντας υπ' όψη την ανάγκη για εξάλειψη όλων των μορφών διακρίσεων,

(ζ) συμβάλουν στην αειφόρο ανάπτυξη του ανθρώπου, και

(η) ιδρύσουν και διευρύνουν ένα βιώσιμο και δυναμικό, διακριτό δε, τομέα της οικονομίας ο οποίος να περιλαμβάνει τους συνεταιρισμούς, σε τρόπο που αυτός να ανταποκρίνεται στις κοινωνικές και οικονομικές ανάγκες της κοινωνίας.

Η υιοθέτηση ειδικών μέτρων, πρέπει να υποστηριχθεί σε τρόπο που να επιτρέψει στους συνεταιρισμούς να ανταποκριθούν, ως αλληλέγγυες επιχειρήσεις και οργανώσεις, στις ανάγκες των μελών της αλλά και στις ανάγκες της κοινωνίας, συμπεριλαμβανομένων των μή-προνομιούχων ομάδων με σκοπό την κοινωνική τους ένταξη.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2ο

ΛΟΓΙΣΤΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ

2.1 Βιβλία συνεταιριστικών οργανώσεων

Οι συνεταιριστικές οργανώσεις χωρίζονται σε δύο κατηγορίες στις αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις και στις αστικές συνεταιριστικές οργανώσεις. Σύμφωνα με τα στοιχεία του εμπορικού δικαίου οι αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και έχουν εμπορική ιδιότητα, επίσης οι αστικές συνεταιριστικές οργανώσεις έχουν και αυτές νομική προσωπικότητα. Έτσι λοιπόν σύμφωνα με τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων και τα δύο είδη συνεταιριστικών οργανώσεων υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων Β ή Γ κατηγορίας, ανάλογα βέβαια με την κατηγορία που αντιστοιχούν τα ετήσια ακαθάριστα έσοδα τους, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερη της δευτέρης. Τα όρια για την κατηγορία τήρησης βιβλίων ορίζονται με βάση το ύψος των ετήσιων ακαθάριστων εσόδων της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου ως ακολούθως: δευτέρα κατηγορία βιβλίων μέχρι και 1.500.000 Ευρώ και Τρίτη κατηγορία βιβλίων άνω των 1.500.000 Ευρώ.

2.1.1 Βιβλία αγροτικών συνεταιριστικών οργανώσεων

Τα βιβλία που πρέπει να τηρεί η αγροτική συνεταιριστική οργάνωση σύμφωνα με τον κώδικα βιβλίων και στοιχείων είναι:

Α) Βιβλίο μητρώου μελών

Β) Βιβλίο πρακτικών των γενικών συνελεύσεων και του διοικητικού συμβουλίου

Γ) Κάθε άλλο βιβλίο που προβλέπεται από το καταστατικό

Δ) Βιβλία τρίτης ή δεύτερης κατηγορίας

Τα βιβλία δεύτερης κατηγορίας τηρούνται σύμφωνα με το άρθρο 6 του Π.Δ. 186/92.

Το οποίο αναφέρει ότι:

1. επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας για την άσκηση του επαγγέλματος του, τηρεί βιβλίο εσόδων - εξόδων, σε ξεχωριστές στήλες του οποίου καταχωρεί:

α) Το είδος του δικαιολογητικού, τον αύξοντα αριθμό και την χρονολογία έκδοσης ή λήψης του, καθώς και το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία του εκδότη των στοιχείων αγορών και εξόδων.

β) Τα ακαθάριστα έσοδα από την πώληση εμπορευμάτων, προϊόντων, πρώτων υλών, από την παροχή υπηρεσιών και από άλλες λοιπές πράξεις.

γ) Τις δαπάνες για αγορά αγαθών, διακεκριμένα και ανάλογα για τον προορισμό τους για μεταπώληση ή παραγωγή προϊόντων, τις δαπάνες λήψης υπηρεσιών, τα γενικά έξοδα και λοιπές πράξεις

δ) Τις επιστροφές και τις εκπτώσεις που γίνονται με ιδιαίτερο στοιχείο επί των πιο πάνω πράξεων, οι οποίες μπορεί να καταχωρούνται αφαιρετικά από τις αντίστοιχες στήλες

ε) Το Φ.Π.Α που αντιστοιχεί στις πιο πάνω πράξεις.

2. Το ποσό κάθε πράξης της προηγούμενης παραγράφου αναλύεται σε ιδιαίτερες στήλες του τηρούμενου βιβλίου ή σε καταστάσεις, ανάλογα με τις ανάγκες της φορολογίας εισοδήματος και του Φ.Π.Α .. Η ανάλυση αυτή μπορεί να γίνει το αργότερο μέχρι τη λήξη της προθεσμίας για την υποβολή των φορολογικών δηλώσεων.

3. Τα ποσά των ακαθάριστων εσόδων και ο Φ.Π.Α. που αντιστοιχεί σ' αυτά μπορεί να καταχωρούνται καθημερινά στις στήλες που αφορούν, με ένα ποσό, για κάθε ένα είδος και σειρά στοιχείων που εκδόθηκαν την ίδια μέρα με αναγραφή του πρώτου και τελευταίου αριθμού. Σε περίπτωση χρήσης της ταμειακής μηχανής

αναγράφεται ο αριθμός του ημερήσιου δελτίου «Z», όπως ορίζεται από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ[1]. παρέχεται η δυνατότητα καταχώρησης των ημερήσιων δελτίων «Z» με μία μηνιαία συγκεντρωτική εγγραφή με βάση δελτίο μηνιαίας αναφοράς, που εκτυπώνεται από τη φ.τ.μ. και στο οποίο εμφανίζονται τα αντίστοιχα αθροίσματα των επί μέρους ημερήσιων δελτίων «Z», με αναγραφή στο βιβλίο εσόδων - εξόδων της περιόδου που αφορά, καθώς και του πρώτου και τελευταίου αριθμού του ημερήσιου δελτίου «Z» του αντίστοιχου μήνα. Τα ημερήσια δελτία «Z» θα συνεχίσουν να εκδίδονται και να διαφυλάσσονται κατά τα οριζόμενα από τις εκάστοτε ισχύουσες αποφάσεις περί τεχνικών προδιαγραφών των φ.τ.μ. και των διατάξεων της παραγράφου 2 του άρθρου 21 του κώδικα αυτού. Στον ίδιο χρόνο διαφυλάσσονται και τα παραπάνω δελτία αναφοράς.

4. Σε ιδιαίτερο χώρο του βιβλίου καταχωρούνται διακεκριμένα:

α) τα έσοδα και τα έξοδα που πραγματοποιούνται για λογαριασμό τρίτου,

β) οι αυτοπαραδόσεις αγαθών ή ιδιοχρησιμοποίηση υπηρεσιών

γ) Η αξία αγοράς και πώλησης των πάγιων στοιχείων, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές, καθώς και οι αποσβέσεις τους, όταν εξάγεται λογιστικό αποτέλεσμα.

δ) οι καταθέσεις και οι αναλήψεις κεφαλαίων, τα δάνεια που χορηγούνται και λαμβάνονται, καθώς και οι εισπράξεις ή οι καταβολές που γίνονται για μερική ή ολική εξόφλησή τους.

5. Μέχρι τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους στο βιβλίο εσόδων - εξόδων καταχωρείται ανάλυση των ακαθάριστων εσόδων από πωλήσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών, με διάκριση λιανικών - χονδρικών πωλήσεων, καθώς και των εξόδων για αμοιβές προσωπικού και τρίτων, για ενοίκια, για τόκους και για λοιπά έξοδα.

Η ανάλυση αυτή δεν απαιτείται εάν προκύπτει από τον τρόπο τήρησης του βιβλίου εσόδων - εξόδων.

6. Ο επιτηδευματίας της δεύτερης κατηγορίας τηρεί και βιβλίο απογραφών εμπορεύσιμων περιουσιακών στοιχείων, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27 και 28 του παρόντος Κώδικα, εφόσον τα ετήσια ακαθάριστα έσοδά του από πώληση αγαθών υπερέβησαν το όριο τήρησης βιβλίων πρώτης κατηγορίας της παραγράφου 7 του άρθρου 4.

[1] Φορολογική ταμειακή μηχανή (φ.τ.μ.)

Στο βιβλίο απογραφών η καταγραφή της απογραφής γίνεται κατά ποσότητα και αξία μέχρι την 20η Φεβρουαρίου εκάστου έτους και όχι αργότερα από την ημερομηνία υποβολής εκκαθαριστικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

2.1.2 Βιβλία αστικών συνεταιριστικών οργανώσεων

Οι αστικοί συνεταιρισμοί πρέπει να τηρούν τα εξής βιβλία σύμφωνα με την φορολογική νομοθεσία:

1.Βιβλίο μητρώου μελών

2.Βιβλίο πρακτικών της γενικής συνέλευσης

3.Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου.

4.Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων του Εποπτικού Συμβουλίου. Τα βιβλία αυτά (1-4) θεωρούνται πριν από την χρήση τους από τον ειρηνοδίκη στην περιφέρεια του οποίου εδρεύει ο συνεταιρισμός. Το καταστατικό μπορεί να προβλέψει την τήρηση και άλλων βιβλίων.

Οι αστικοί συνεταιρισμοί εντάσσονται με βάση τα ακαθάριστα της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου, όχι όμως σε κατηγορία κατώτερης της δεύτερης (εσόδων-εξόδων). Συνήθως τηρούν βιβλία 'γ κατηγορίας σύμφωνα με το άρθρο 7 του κώδικα βιβλίων και στοιχείων όπου αναφέρει τα εξής:

1. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας, για την άσκηση του επαγγέλματός του, τηρεί λογιστικά βιβλία κατά τη διπλογραφική μέθοδο με οποιοδήποτε λογιστικό σύστημα, σύμφωνα με τις γενικά παραδεκτές αρχές της λογιστικής.

2. Ο επιτηδευματίας της τρίτης κατηγορίας βιβλίων εφαρμόζει υποχρεωτικά το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (Π.Δ.1123/1980, ΦΕΚ Α' 283), μόνο ως προς την δομή, την ονοματολογία και το περιεχόμενο των πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και των υπογραμμισμένων τριτοβάθμιων λογαριασμών, με εξαίρεση τους λογαριασμούς της ομάδας 9, οι οποίοι δεν τηρούνται. Η ανάπτυξη των δευτεροβαθμίων λογαριασμών, σε μη θεσμοθετημένους από τις διατάξεις του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου τριτοβαθμίου λογαριασμούς, καθώς και η ανάπτυξη των τριτοβαθμίων λογαριασμών σε επίπεδο τεταρτοβαθμίων, γίνεται σύμφωνα με τις αρχές της λογιστικής και τις ανάγκες του επιτηδευματία.

Επίσης τηρεί και μητρώο παγίων περιουσιακών στοιχείων, κατά τα ειδικότερα οριζόμενα στην παράγραφο 2.2.103 του Γενικού Λογιστικού Σχεδίου.

Τα έπιπλα και σκεύη μπορεί να παρακολουθούνται στο μητρώο παγίων ανά συντελεστή απόσβεσης.

Διατάξεις που επιβάλλουν την τήρηση κλαδικών λογιστικών σχεδίων κατισχύουν των διατάξεων των προηγούμενων εδαφίων.

3. Από τους λογαριασμούς του γενικού και των αναλυτικών καθολικών πρέπει να προκύπτουν συγκεντρωτικά και αναλυτικά στοιχεία των καταχωρήσεων, ώστε να είναι ευχερής η πληροφόρηση ή η επαλήθευση από το φορολογικό έλεγχο, για τις ανάγκες όλων των φορολογικών αντικειμένων.

4. Η παράγραφος 4 του άρθρου 5 καθώς και το πρώτο και δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 6 έχει ανάλογη εφαρμογή και επί τήρησης βιβλίων Γ' κατηγορίας.

5. Οι ανώνυμες εταιρίες τηρούν βιβλία πρακτικών γενικών συνελεύσεων των μετόχων, βιβλίο πρακτικών του διοικητικού συμβουλίου και βιβλίο μετόχων. Οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης τηρούν βιβλίο πρακτικών συνελεύσεων και βιβλίο πρακτικών διαχείρισης.

6. Ο επιτηδευματίας που συντάσσει τις Ετήσιες Οικονομικές του Καταστάσεις σύμφωνα με τα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.) τηρεί τα λογιστικά του βιβλία ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες των Δ.Λ.Π. ή με βάση τις αρχές και τους κανόνες της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας.

7.0 επιτηδευματίας που τηρεί τα βιβλία του σύμφωνα με τους κανόνες των Δ.Λ.Π. υποχρεούται:

Α. Να συντάσσει Πίνακα Συμφωνίας Λογιστικής - Φορολογικής Βάσης (Π.Σ.Λ.Φ.Β.). Στον Πίνακα αυτόν καταχωρούνται σε χωριστές στήλες για κάθε πρωτοβάθμιο διαφοροποιημένο λογαριασμό σε χρέωση ή πίστωση. Η αξία όπως

προσδιορίζεται με βάση τους κανόνες της φορολογικής νομοθεσίας (Φορολογική βάση).

Β. Να τηρεί ιδιαίτερο Φορολογικό Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων, το οποίο μπορεί να είναι ενσωματωμένο στο κύριο Μητρώο Πάγιων Περιουσιακών Στοιχείων της εταιρείας και χρησιμοποιείται ως βάση του ποσοτικού προσδιορισμού των αναγκαίων καταχωρήσεων στον Π.Σ.Λ.Φ.Β. και στον Πίνακα Φορολογικών Αποτελεσμάτων, στο βαθμό που, κατά την εφαρμογή των Δ.Λ.Π., προκύπτουν διαφορές στην αποτίμηση πάγιων περιουσιακών στοιχείων είτε λόγω της διαφοροποίησης της προ των αποσβέσεων αξίας τους είτε λόγω της διαφοροποίησης των συσσωρευμένων αποσβέσεων.

Γ. Να συντάσσει Πίνακες Φορολογικών Αποτελεσμάτων Χρήσης, Σχηματισμού Φορολογικών Αποθεματικών και Ανακεφαλαιωτικό Πίνακα Φορολογικών Αποθεματικών, των οποίων τα δεδομένα προκύπτουν από λογαριασμούς που τηρούνται με τη διπλογραφική μέθοδο.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3ο

ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΕΣ ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΣΥΝΕΤΑΙΡΙΣΤΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΩΣΕΩΝ

3.1 Υποχρεώσεις ως προς τον φόρο εισοδήματος των συνεταιριστικών οργανώσεων

1. Αντικείμενο του φόρου για τους συνεταιρισμούς που έχουν συσταθεί νόμιμα και στις ενώσεις αυτών, στο συνολικό καθαρό εισόδημα ή κέρδος που προκύπτει στην ημεδαπή ή αλλοδαπή, πριν από την αφαίρεση των χορηγούμενων εκπτώσεων στα μέλη τους. Τα διανεμόμενα κέρδη και οι χορηγούμενες εκπτώσεις στα μέλη λαμβάνονται από το υπόλοιπο των κερδών, που απομένει μετά την αφαίρεση του αναλογούντος φόρου εισοδήματος.

Για την εφαρμογή της διάταξης αυτής δεν λαμβάνονται υπόψη οι χορηγούμενες επί των τιμολογίων πωλήσεως εκπτώσεις σε διατιμημένα είδη και μέχρι των επιτρεπόμενων από τις εκάστοτε ισχύουσες αγορανομικές διατάξεις ποσοστών.

2. Ο φόρος επιβάλλεται κάθε οικονομικό έτος στο συνολικό καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή που αποκτάται. Για τα νομικά πρόσωπα, κατά τη διαχειριστική περίοδο η οποία λήγει μέσα στο χρονικό διάστημα από την 1^η Αυγούστου του προηγούμενου ημερολογιακού έτους μέχρι τις 31 Ιουλίου του οικείου οικονομικού έτους.

3. Απαλλαγές από το φόρο για τα εισοδήματα τους έχουν οι συνεταιρισμοί πρώτου, δεύτερου και τρίτου βαθμού που χαρακτηρίζονται από το νόμο ως αγροτικοί από δραστηριότητες που εμπίπτουν στους σκοπούς που καθορίζονται από τις διατάξεις του καταστατικού τους. Στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνονται:

α) Τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες, εκτός των τόκων από συναλλαγματικές και γραμμάτια, εφόσον πηγάζουν από εμπορικές συναλλαγές, καθώς και των τόκων από δάνεια ή πιστώσεις στα μέλη του συνεταιρισμού.

β) Τα κέρδη από πώληση προϊόντων μετά από προηγούμενη επεξεργασία τους ή διασκευή η οποία μπορεί να προσδώσει σε αυτά το χαρακτήρα βιομηχανικών προϊόντων. Δεν θεωρείται ως βιομηχανική επεξεργασία η διαλογή, εξευγενισμός, καθαρισμός, έκθλιψη, εκκόκιση, εκχύμωση, αποφλοίωση, παστερίωση, η παραγωγή γαλακτοκομικών προϊόντων, καθώς και η απλή συσκευασία για τη συντήρηση και μεταφορά των γεωργικών προϊόντων στον τόπο της κατανάλωσης, ανεξάρτητα από τα μέσα που χρησιμοποιούνται για το σκοπό αυτόν.

γ) Τα κέρδη από τη λιανική πώληση σε τρίτους γεωργικών προϊόντων γενικά παραγωγής του συνεταιρισμού ή των μελών αυτού από ίδια πρατήρια ή με τη μεσολάβηση τρίτων που ενεργούν λιανική πώληση κατ' εντολή και για λογαριασμό

τους.

δ) Τα κέρδη από την πώληση σε τρίτους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού, αγαθών γενικά που δεν παράγονται από το συνεταιρισμό ή από τα μέλη του καθώς και τα κέρδη από παροχή υπηρεσιών σε τρίτους που δεν είναι μέλη συνεταιρισμού. Στα εισοδήματα αυτά συμψηφίζονται οι τυχόν ζημίες, που προκύπτουν από κλάδους του συνεταιρισμού, που απαλλάσσονται από το φόρο.

4. Για να γίνει ο προσδιορισμός του ακαθάριστου και του καθαρού εισοδήματος νομικών προσώπων λαμβάνονται:

α) Το τίμημα των οριστικών πωλήσεων που έχουν πραγματοποιηθεί και οι αμοιβές από παροχή υπηρεσιών που έχουν αποκτηθεί.

β) Το εισόδημα από ακίνητα, από κινητές αξίες από συμμετοχή σε εμπορικές επιχειρήσεις, από γεωργικές επιχειρήσεις.

5. Από τα ακαθάριστα έσοδα της προηγούμενης παραγράφου, εκπίπτουν οι δαπάνες απόκτησης εισοδήματος όπως αυτές ορίζονται στο άρθρο 31. Τα έξοδα μισθοδοσίας εργαζομένου σε ανωνυμη εταιρία και συνδεδεμένου με διοικητικό σύμβουλο της εταιρίας αυτής με συγγενικό δεσμό εξ αίματος ή εξ αγχιστείας μέχρι και τον τέταρτο βαθμό εκπίπτουν μόνον εφόσον καταβλήθηκαν οι ασφαλιστικές εισφορές κύριας ή επικουρικής υποχρεωτικής ασφάλισης στο Ι.Κ.Α. ή άλλους ασφαλιστικούς οργανισμούς.

3.1.1 Υπολογισμός φορολογητέου εισοδήματος συνεταιριστικών οργανώσεων

1. Όταν μεταξύ των εισοδημάτων των νομικών προσώπων της παραγράφου 1 του άρθρου 101 του παρόντος, συμπεριλαμβάνονται και μερίσματα ή κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, των οποίων τα κέρδη έχουν φορολογηθεί σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος ή του άρθρου 10, τα εισοδήματα αυτά αναιρούνται από τα συνολικά καθαρά κέρδη προκειμένου υπολογισμού των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου.

Σε περίπτωση όμως, που στα καθαρά κέρδη ημεδαπής ανώνυμης εταιρίας, εταιρίας περιορισμένης ευθύνης και συνεταιρισμού, συμπεριλαμβάνονται, εκτός από τα μερίσματα και τα κέρδη από συμμετοχή σε άλλες εταιρίες, που αναφέρονται πιο πάνω και εισόδημα φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης ή αφορολόγητα έσοδα και περαιτέρω λαμβάνει χώρα διανομή κερδών, για τον προσδιορισμό των διανεμόμενων κερδών, που αναλογούν στα εισοδήματα,

που προβλέπουν οι διατάξεις των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος άρθρου, λαμβάνονται τα συνολικά καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από τους ισολογισμούς των νομικών αυτών προσώπων.

2. Αν στα καθαρά κέρδη, που προκύπτουν από ισολογισμούς συνεταιρισμών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης και ημεδαπών ανώνυμων εταιριών, πλην τραπεζών και ασφαλιστικών, συμπεριλαμβάνονται και έσοδα αφορολόγητα, για τον προσδιορισμό των φορολογητέων κερδών του νομικού προσώπου προστίθεται σε αυτά το μέρος των αφορολόγητων εσόδων, που αναλογεί στα διανεμόμενα κέρδη με οποιαδήποτε μορφή, μετά την αναγωγή του εξευρισκόμενου αυτού ποσού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου.

Αν όμως τα αφορολόγητα έσοδα του νομικού προσώπου είναι μεγαλύτερα από τα προκύψαντα, βάσει ισολογισμού, καθαρά κέρδη και περαιτέρω λαμβάνη χώρα διανομή κερδών με οποιαδήποτε μορφή, το μέρος των κερδών που διανέμεται φορολογείται στο όνομα του νομικού προσώπου κατά(1) την αναγωγή αυτού σε μικτό ποσό με την προσθήκη του αναλογούντος σε αυτό φόρου. Στην περίπτωση αυτή, επί της ζημίας που προκύπτει μετά τη λογιστική αναμόρφωση των προκυψάντων αποτελεσμάτων, η οποία λαμβάνει χώρα με την υποβολή της δήλωσης του άρθρου 107, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 4.

3. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται ανάλογα και επί διανομής κερδών από εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, πλην τραπεζικών και ασφαλιστικών, και από συνεταιρισμούς, στα κέρδη των οποίων περιλαμβάνονται και κέρδη προσδιορισθέντα ή φορολογηθέντα κατά ειδικό τρόπο επ' ονόματί τους.

4. Αφορολόγητα αποθεματικά ανώνυμων εταιριών, εταιριών περιορισμένης ευθύνης ή συνεταιρισμών, ανεξάρτητα του χρόνου σχηματισμού τους διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα οποτεδήποτε, φορολογούνται κατά το χρόνο της διανομής ή κεφαλαιοποίησης με βάση τις διατάξεις του παρόντος στο όνομα του νομικού προσώπου, μετά την αναγωγή αυτών σε μικτό ποσό με την προσθήκη αναλογούντος φόρου.

Τα ως άνω διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά φορολογούνται αυτοτελώς, μη συναθροιζομένων των ποσών αυτών με το προκύπτον αποτέλεσμα του ισολογισμού, κατά το χρόνο που γίνεται η διανομή ή κεφαλαιοποίηση.

Προς τούτο, το νομικό πρόσωπο υποχρεούται να υποβάλλει δήλωση του άρθρου 107 μέσα στο πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από το μήνα που λαμβάνεται η

απόφαση από το αρμόδιο όργανο για διανομή ή κεφαλαιοποίηση των αποθεματικών. Ο προκύπτων φόρος καταβάλλεται σε τρεις ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η πρώτη ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης, οι δε υπόλοιπες δύο την τελευταία εργάσιμη ημέρα των δύο (2) επόμενων, από την υποβολή της δήλωσης, μηνών.

Με την καταβολή του ως άνω φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση των δικαιούχων για τα διανεμόμενα ή κεφαλαιοποιούμενα αποθεματικά.

Τα ανωτέρω δεν έχουν εφαρμογή: α) σε αφορολόγητα αποθεματικά, για την κεφαλαιοποίηση των οποίων ισχύουν οι διατάξεις του άρθρου 13 του νόμου 1473/1984 (ΦΕΚ 127 Α') και του άρθρου 101 του ν. 1892/1990, β) σε περίπτωση διανομής ή κεφαλαιοποίησης αφορολόγητων αποθεματικών που έχουν σχηματίσει μέχρι του χρόνου έναρξης ισχύος του νόμου 2065/1992 οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης, με εξαίρεση τα σχηματισθέντα βάσει αναπτυξιακών νόμων αποθεματικά.

5. Κάθε νομικό πρόσωπο του άρθρου 101 υποχρεούνται να υποβάλλει δήλωση φόρου εισοδήματος στον αρμόδιο προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας. Την υποβολή της δήλωσης οι συνεταιριστικές οργανώσεις θα πρέπει να την υποβάλουν μέχρι την δεκάτη ημέρα του πέμπτου μήνα από την ημερομηνία λήξης της διαχειριστικής περιόδου, για τα εισοδήματα που απόκτησαν μέσα σε αυτήν.

6. Ο υπολογισμός του φόρου για τις συνεταιριστικές οργανώσεις σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 101 ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) στο συνολικό φορολογητέο εισόδημα τους, το οποίο προκύπτει από διαχειριστικές περιόδους που αρχίζουν από 1^η Ιανουαρίου του 2007 και τελειώνουν 31^α Δεκεμβρίου του 2009, από 1^η Ιανουαρίου του 2010 έως και 31^α Δεκεμβρίου 2010 ο συντελεστής φορολογίας γίνεται είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%), από 1^η Ιανουαρίου του 2011 έως και 31^α Δεκεμβρίου του 2011 ο συντελεστής φορολογίας γίνεται είκοσι τρία τοις εκατό (23%), από 1^η Ιανουαρίου του 2012 έως και 31^α Δεκεμβρίου του 2012 ο συντελεστής φορολογίας γίνεται είκοσι δύο τοις εκατό (22%) και τέλος από 1^η Ιανουαρίου του 2013 έως και 31^α Δεκεμβρίου του 2013 ο συντελεστής φορολογίας γίνεται είκοσι ένα τοις εκατό (21%) και αυτές οι αλλαγές συμβαίνουν λόγω της αντικατάστασης της παραγράφου 1 του άρθρου 109 με την παράγραφο 1 του άρθρου 19 του νόμου 3697/2008 .

7. Ο φόρος εισοδήματος, η βεβαιούμενη με βάση το άρθρο 111 προκαταβολή φόρου εισοδήματος, τα τέλη χαρτοσήμου κ.λπ. ποσά, που οφείλονται με βάση τη δήλωση του άρθρου 107 καταβάλλονται από τα νομικά πρόσωπα που υποβάλουν δήλωση, σε οκτώ ίσες μηνιαίες δόσεις, από τις οποίες, η μεν πρώτη με την υποβολή της

εμπρόθεσμης δήλωσης, οι δε υπόλοιπες επτά μέχρι την τελευταία εργάσιμη για τις δημόσιες υπηρεσίες ημέρα των επτά επόμενων μηνών, από την λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης.

Δήλωση που υποβάλλεται χωρίς την καταβολή των αναφερομένων στην προηγούμενη παράγραφο ποσών, θεωρείται απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

8. Τα κέρδη που διανέμονται από συνεταιρισμούς δεν παρακρατείται φόρος. Με την § 1 του άρθρου 114 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε) προβλέπεται ότι οι συνεταιρισμοί που διανέμουν κέρδη με τη μορφή μερισμάτων, προμερισμάτων, αμοιβών και ποσοστών εκτός μισθού στα μέλη του Δ.Σ. ή στους διευθυντές, καθώς και αμοιβές στο εργατοϋπαλληλικό προσωπικό στα κέρδη αυτά δεν θα διενεργούν παρακράτηση φόρου ως φορολογούμενα τα εισοδήματα αυτά στο όνομα του νομικού προσώπου.

9. Την Ευθύνη προσώπων που κατά τη διάλυση ή συγχώνευση ημεδαπής Α.Ε. ή συνεταιρισμού κ.λπ. είναι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι ή εκκαθαριστές. Με την παράγραφο 1 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος σε περίπτωση διάλυσης ή συγχώνευσης ημεδαπών Α.Ε. ή συνεταιρισμών ευθύνονται προσωπικά και αλληλεγγύως οι διευθυντές, διαχειριστές ή διευθύνοντες σύμβουλοι και εκκαθαριστές αυτών κατά το χρόνο της διάλυσης ή συγχώνευσης. Σύμφωνα με την εν λόγω παράγραφο τα πρόσωπα αυτά ευθύνονται όχι μόνο για την πληρωμή του φόρου εισοδήματος που βαρύνει το νομικό πρόσωπο αλλά και του παρακρατούμενου φόρου εισοδήματος (Φ.Μ.Υ., εργολάβων κ.λπ.), ανεξάρτητα από το χρόνο που έχουν βεβαιωθεί, δηλαδή πριν από τη λύση ή τη συγχώνευση ή μετά τη λύση ή τη συγχώνευση της ημεδαπής Α.Ε. ή του συνεταιρισμού. Στις συγχωνευόμενες Α.Ε. ευθύνεται αλληλεγγύως μαζί με τα πρόσωπα αυτά (διευθυντές, διαχειριστές κ.λπ.) για την πληρωμή των παραπάνω φόρων και η απορροφούσα ή η συνιστώμενη εταιρία, ανεξάρτητα από το χρόνο που έχουν βεβαιωθεί. Επίσης με την ίδια παράγραφο του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε. ορίζεται ότι τα πρόσωπα που αναφέρονται σ' αυτή έχουν δικαίωμα αναγωγής κατά των κατά το χρόνο της διάλυσης του νομικού προσώπου διατελεσάντων συμβούλων, καθώς και μελών ή μετόχων αυτού, όσον αφορά τους φόρους οι οποίοι αφορούν χρήσεις προγενεστερές της έναρξης της εκκαθάρισης, τούτο δε αδιάφορα από το χρόνο βεβαίωσης αυτών.

Οι διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι κ.λπ. των Α.Ε., Ε.Π.Ε.,

συνεταιρισμών κ.λπ. ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως με ο νομικό πρόσωπο για τους παρακρατούμενους φόρους. Με την § 6 του άρθρου 22 του ν. 2648/1998 προστέθηκε νέα § 3 στο άρθρο 115 του Κ.Φ.Ε., με την οποία επεκτάθηκε η ευθύνη των διοικούντων τα νομικά πρόσωπα του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. Ειδικότερα με βάση τις §§ 1 και 2 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε. η ευθύνη των διευθυντών, διαχειριστών ή διευθυνόντων συμβούλων, καθώς και εκκαθαριστών Α.Ε., Ε.Π.Ε. και συνεταιρισμών για καταβολή του οφειλόμενου από τα νομικά πρόσωπα της § 1 του άρθρου 101 φόρου εισοδήματος και του παρακρατούμενου από αυτά φόρου είναι περιορισμένη, αφού ισχύει μόνο για τα πρόσωπα που έχουν μία από τις ανωτέρω ιδιότητες κατά το χρόνο της λύση του νομικού προσώπου. Με τη νέα § 3 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε. θεσπίζεται η επέκταση της ευθύνης των διαχειριστών, διευθυντών κ.λπ. των νομικών προσώπων του άρθρου 101 του Κ.Φ.Ε. και κατά τη διάρκεια της λειτουργίας των εν λόγω νομικών προσώπων αλλά μόνο για τους παρακρατούμενους φόρου (εισοδήματος, Φ.Π.Α.) ως εξής: α) εάν έχει διενεργηθεί η παρακράτηση του φόρου από το νομικό πρόσωπο, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στην παράγραφο 1 και 2 του άρθρου 115 του Κ.Φ.Ε. από την ημέρα που έληξε η προθεσμία απόδοσης του φόρου και μετά, β) εάν δεν έχει γίνει η παρακράτηση του φόρου από το νομικό πρόσωπο, ευθύνονται προσωπικώς και αλληλεγγύως για την πληρωμή του ανεξάρτητα από το χρόνο βεβαίωσης του όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο, κατά το χρόνο που υπήρχε η υποχρέωση παρακράτησης του φόρου. Τα ανωτέρω ισχύουν από τη 1^η Δεκεμβρίου του 1998 και μετά.

3.2 Υποχρεώσεις ως προς το φόρο μισθωτών υπηρεσιών (Φ.Μ.Υ)

Στο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες ο φόρος παρακρατείται από εκείνον που απασχολεί κατά σύστημα έμμισθο ή ημερομίσθιο προσωπικό είτε καταβάλλει συντάξεις, επιχορηγήσεις και κάθε άλλη παροχή. Η παρακράτηση ενεργείται κατά την καταβολή και ο φόρος υπολογίζεται ως εξής:

α) Με βάση την κλίμακα (α) της παραγράφου 1, καθώς και το πρώτο και τρίτο εδάφιο της παραγράφου 2 του άρθρου 9, στους αμειβόμενους με μηνιαίο μισθό, τους συνταξιούχους και τους αμειβόμενους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες με σχέση μίσθωσης εργασίας, πάνω από ένα έτος στον ίδιο εργοδότη ή με σχέση μίσθωσης εργασίας αορίστου χρόνου, μετά από προηγούμενη αναγωγή του μισθού ή της σύνταξης ή του ημερομισθίου ή της αμοιβής, που ορίζεται με άλλη βάση, σε

ετήσιο καθαρό εισόδημα.

β) Στους αμειβομένους με ημερομίσθιο, οι οποίοι παρέχουν υπηρεσίες ορισμένου χρόνου αλλά διάρκειας μικρότερης από ένα έτος, με συντελεστή στο ακαθάριστο ποσό του ημερομισθίου, ο οποίος ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για ημερομίσθιο πάνω από είκοσι τέσσερα (24) ευρώ.

γ) Στις καθαρές αμοιβές για υπερωριακή εργασία, επιχορηγήσεις, επιδόματα και σε κάθε άλλου είδους πρόσθετες αμοιβές ή παροχές, οι οποίες καταβάλλονται τακτικά ή έκτακτα και δεν συνεντέλλονται με τις τακτικές αποδοχές, με συντελεστή ο οποίος ορίζεται σε είκοσι τοις εκατό (20%).

Παραδείγματα παρακράτησης Φ.Μ.Υ. κατά το ημερολογιακό έτος 2008

Έστω ότι ο Α' μισθωτός είναι έγγαμος με ένα ανήλικο παιδί και λαμβάνει τον Ιανουάριο του 2008 ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές 1.250,00 € και ότι οι κρατήσεις του υπέρ των ασφαλιστικών ταμείων κ.λπ. ανέρχονται σε 200,00 € το μήνα. φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί το μήνα Ιανουάριο από τις μηνιαίες καθαρές αποδοχές του μισθωτού από την επιχείρηση θα υπολογισθεί ως κατωτέρω:

Αναγωγή σε ετήσιο καθαρό εισόδημα

Ακαθάριστες μηνιαίες αποδοχές	1.250,00 €
ΜΕ ΙΟΝ κρατήσεις ασφαλιστικών ταμείων κτλ.	<u>200,00 €</u>
Καθαρές μηνιαίες αποδοχές	1.050, 00 €
Ετήσιο καθαρό εισόδημα: 1.050,00X12 συν δώρο Χριστουγέννων-Πάσχα, επίδομα αδείας	14.700,00 €
Ετήσιος φόρος κλίμακας	459,00 €
Μείωση φόρου λόγω παρακράτησης 459,00X1,5%=	6,89 €
Φόρος που πρέπει να παρακρατηθεί αυτό το μήνα 459,00 - 6,89 =	
452,11: 14=	32,29€

3.3 Υποχρεώσεις ως προς το φόρο αμοιβών τρίτων

Στο εισόδημα από αμοιβές ελευθέρου επαγγέλματος ενεργείται παρακράτηση φόρου με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό των αμοιβών αυτών. Ο φόρος παρακρατείται από τις δημόσιες υπηρεσίες, οργανισμούς τοπικής αυτοδιοίκησης και λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, κοινωφελή ιδρύματα, οργανισμούς και επιχειρήσεις κοινής ωφελείας, δημόσιες επιχειρήσεις, τράπεζες και πιστωτικά ιδρύματα ή πιστωτικούς οργανισμό, συνεταιρισμούς και ενώσεις τους, συλλόγους γενικά και ενώσεις προσώπων ανεξάρτητα από το σκοπό τους, καθώς και από επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες που τηρούν βιβλία δεύτερης ή τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, κατά την καταβολή των αμοιβών.

Επίσης, οι υπόχρεοι του προηγούμενου εδαφίου, όταν για την επαγγελματική τους εξυπηρέτηση ή για την εκτέλεση του σκοπού τους καταβάλλουν σε τρίτους, εκτός από τα πρόσωπα που αναφέρονται στην παρ. 3 του άρθρου 2 του προεδρικού διατάγματος 186/1992, προμήθειες, μεσιτείες, αμοιβές ή άλλες κάθε είδους παροχές μη έμμισθης υπηρεσίας, ενοίκια αυτοκινήτων, μηχανημάτων ή άλλων κινητών πραγμάτων, εφόσον σε αυτές τις περιπτώσεις δεν ορίζεται από το προεδρικό διάταγμα 186/1992 η έκδοση θεωρημένου αποδεικτικού στοιχείου από το δικαιούχο των αμοιβών αυτών, οφείλουν να παρακρατούν κατά την καταβολή της αμοιβής φόρο, ο οποίος υπολογίζεται με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) στο ακαθάριστο ποσό αυτής.

Όσοι παρακρατούν φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4,5,6 και 7 του άρθρου 14, των περιπτώσεων α', ε' και η' της παραγράφου 1 του άρθρου 55 και των άρθρων 56, 57 και 58, υποχρεούνται να αποδίδουν αυτόν με εφάπαξ καταβολή στη δημόσια οικονομική υπηρεσία της έδρας τους, μέχρι την 20ή ημέρα των μηνών Μαρτίου, Μαΐου, Ιουλίου, Σεπτεμβρίου, Νοεμβρίου και Ιανουαρίου κάθε έτους με προσωρινή δήλωση, η οποία περιλαμβάνει τα ακαθάριστα ποσά που έχουν καταβληθεί στο προηγούμενο ημερολογιακό δίμηνο και τον φόρο που παρακρατήθηκε. Η υποβολή της δήλωσης πραγματοποιείται ανάλογα με το τελευταίο ψηφίο του αριθμού φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, με αρχή για το ψηφίο 1 την εικοστή (20ή) ημέρα των μηνών αυτών και ολοκληρώνεται μέσα σε έντεκα (11) εργάσιμες ημέρες. Ειδικώς εάν ο υπόχρεος παρακράτησης φόρου απασχολεί ή καταβάλλει συντάξεις σε περισσότερα από πεντακόσια (500) πρόσωπα, ανεξάρτητα από το διάστημα που διαρκεί μέσα στο έτος η απασχόληση ή η συνταξιοδότησή τους, υποχρεούνται να αποδίδει τα ποσά που παρακράτησε, κατά τη διάρκεια κάθε μήνα μέχρι την εικοστή (20ή) ημέρα του επόμενου από την παρακράτηση μήνα. Για την υποβολή της δήλωσης έχουν εφαρμογή τα αναφερόμενα στις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου.

Εκτός από τις προσωρινές δηλώσεις εκείνοι που έχουν υποχρέωση να παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 οφείλουν να επιδίδουν μέχρι την τελευταία εργάσιμη, για τις δημόσιες υπηρεσίες, ημέρα του Μαρτίου κάθε έτους, στον προϊστάμενο της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας της έδρας τους, οριστική δήλωση η οποία περιλαμβάνει το ονοματεπώνυμο και τη διεύθυνση κατοικίας κάθε δικαιούχου, τον αριθμό φορολογικού μητρώου του, το ποσό των αμοιβών, το ποσό του φόρου που αναλογεί επ' αυτών με βάση την κλίμακα

του άρθρου 9, το ποσό του φόρου που οφείλεται μετά την έκπτωση από το φόρο που αναλογεί του ποσοστού που ορίζεται με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 57, το φόρο που παρακρατήθηκε για κάθε μισθωτό ή ημερομίσθιο ή συνταξιούχο κατά περίπτωση, καθώς και το υπόλοιπο για καταβολή ποσό φόρου, το οποίο θα καταβάλλεται εφάπαξ με την υποβολή της δήλωσης.

3.4 Υποχρεώσεις Φ.Π.Α.³

3.4.1 Δήλωση και συναφείς υποχρεώσεις

1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν στη ΔΟΥ, που είναι αρμόδια για την επιβολή του φόρου εισοδήματός τους, τις πύ κάτω δηλώσεις:

α) Περιοδική δήλωση για κάθε φορολογική περίοδο, ως εξής:

³ Οι σχετικές κοινοτικές διατάξεις περιλαμβάνονται στο άρθρο 22 της Οδηγίας 77/388/ΕΟΚ (6η Οδηγία ΦΠΑ), όπως ισχύει.

αα) Κάθε μήνα και μέχρι την 20ή ημέρα του επόμενου μήνα, εφόσον τηρούν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

ββ) Κάθε ημερολογιακό τρίμηνο και μέχρι την 20ή ημέρα του μήνα που ακολουθεί το τρίμηνο, εφόσον τηρούν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Η περιοδική δήλωση περιλαμβάνει, για κάθε φορολογική περίοδο, την αξία των φορολογητέων παραδόσεων αγαθών και παροχής υπηρεσιών, την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών, στα οποία περιλαμβάνονται και τα καινούργια μεταφορικά μέσα και τα αγαθά που υπάγονται σε ειδικούς φόρους κατανάλωσης, την αξία των πράξεων παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες οφείλεται φόρος από το λήπτη των υπηρεσιών αυτών, το φόρο που αναλογεί, την αξία των απαλλασσόμενων πράξεων, τις εκπτώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των άρθρων 30,31 και 32, καθώς και τη διαφορά φόρου που προκύπτει.

Περιοδική δήλωση δεν υποβάλλουν οι επιχειρήσεις που δηλώνουν ότι βρίσκονται σε αδράνεια ή αναστολή εργασιών, εφόσον υποβάλλουν την αναφερόμενη στην περίπτωση β' της παραγράφου 1 του άρθρου 36 δήλωση μεταβολών.

β) Εκκαθαριστική δήλωση μέχρι την 25η ημέρα του δεύτερου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της περιόδου αυτής δεν τηρούσαν βιβλία ή τηρούσαν βιβλία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή μέχρι την 10η ημέρα του πέμπτου μήνα που ακολουθεί τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον κατά τη λήξη της διαχειριστικής περιόδου τηρούσαν βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων. Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει τα δεδομένα των περιοδικών δηλώσεων της διαχειριστικής περιόδου, μετά το διακανονισμό που έγινε, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33.

2. Η διαφορά φόρου που προκύπτει με τις παραπάνω δηλώσεις, αν είναι θετική και άνω των 3 ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54, αν είναι θετική μέχρι 3 ευρώ, μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο ενώ αν είναι αρνητική μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Περιοδική ή εκκαθαριστική δήλωση, η οποία υποβάλλεται χωρίς την ταυτόχρονη καταβολή του οφειλόμενου ποσού, θεωρείται ως απαράδεκτη και δεν παράγει κανένα έννομο αποτέλεσμα.

3. Οι δηλώσεις υποβάλλονται στην αρμόδια ΔΟΥ. Κατ' εξαίρεση οι εποχιακές επιχειρήσεις και οι επιχειρήσεις που εδρεύουν σε νησί όπου δεν εδρεύει ΔΟΥ, μπορούν να υποβάλλουν τις δηλώσεις τους σε οποιαδήποτε ΔΟΥ. Επίσης αρνητική εκκαθαριστική δήλωση μπορεί να αποσταλεί ταχυδρομικά με απόδειξη από τις επιχειρήσεις αυτές.

4. Όταν ο υποκείμενος στο φόρο διακόπτει οριστικά τις εργασίες της επιχείρησής του και αναχωρεί εκτός του εσωτερικού της χώρας ή μεταφέρει εκτός αυτού την οικονομική του δραστηριότητα, υποχρεούται, πριν από την αναχώρηση ή τη μεταφορά της δραστηριότητάς του:

α) να επιδώσει τις προβλεπόμενες από το άρθρο αυτό δηλώσεις και να καταβάλει τον οφειλόμενο φόρο,

β) να ορίσει στην Ελλάδα αντιπρόσωπό του φερέγγυο, που αναλαμβάνει την ευθύνη εκπλήρωσης των υποχρεώσεων που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο.

Στις παραπάνω περιπτώσεις η Φορολογική Αρχή μπορεί να ζητά κάθε αναγκαία εγγύηση, που κατά την κρίση της διασφαλίζει τα συμφέροντα του Δημοσίου.

5. Σε περίπτωση εισαγωγής αγαθών, ο υπόχρεος στο φόρο καταθέτει διασάφηση εισαγωγής ή άλλο τελωνειακό παραστατικό έγγραφο στο τελωνείο εισαγωγής, σύμφωνα με τις τελωνιακές διατάξεις.

6. Ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν, υπάγονται στο φόρο, καθώς και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, που πραγματοποιούν φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών" υποχρεούνται να υποβάλλουν στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. περιοδική δήλωση μόνο για τις περιόδους κατά τις οποίες πραγματοποιούν ενδοκοινοτικές, αποκτήσεις μέχρι τη δεκάτη πέμπτη (15η) του επόμενου μήνα που ακολουθεί το μήνα της ενδοκοινοτικής απόκτησης και να καταβάλλουν το φόρο που αναλογεί στις αποκτήσεις αυτές. .

Η δήλωση αυτή περιλαμβάνει την αξία των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και κάθε άλλης πράξης, για τις οποίες ο φόρος κατέστη απαιτητός κατά την ίδια φορολογική περίοδο, καθώς και το φόρο που αναλογεί στις πράξεις αυτές.

3.4.2 Υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο

1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις:

α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασης αυτών. Στην περίπτωση νομικών προσώπων, η καθυστέρηση υποβολής της δήλωσης έναρξης μέχρι τριάντα (30) ημέρες δεν συνεπάγεται την επιβολή κυρώσεων, εφόσον δεν έχουν πραγματοποιήσει καμία συναλλαγή.

β) δήλωση μεταβολών-μετάταξης, με την οποία δηλώνει οποιαδήποτε μεταβολή, όπως αλλαγή της επωνυμίας, του τόπου επαγγελματικής του εγκατάστασης, του αντικειμένου εργασιών, την πραγματοποίηση ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών και παραδόσεων αγαθών που απαλλάσσονται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, την ίδρυση ή κατάργηση υποκαταστημάτων, την αλλαγή των τηρούμενων βιβλίων Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και του καθεστώτος φόρου προστιθέμενης αξίας που ανήκει.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από το χρόνο που έγιναν οι μεταβολές αυτές,

γ) δήλωση οριστικής παύσης εργασιών.

Η δήλωση αυτή υποβάλλεται για μεν τα φυσικά πρόσωπα εντός δέκα (10) ημερών από την οριστική παύση των εργασιών τους, για δε τα νομικά πρόσωπα και τις ενώσεις προσώπων εντός τριάντα (30) ημερών από τη λύση τους. Σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής επιχείρησης ως συνόλου, η δήλωση παύσης εργασιών υποβάλλεται από τους κληρονόμους, μέσα σε δέκα (10) ημέρες, από την ενεργό ανάμιξή τους στην κληρονομούμενη επιχείρηση και όχι πέραν των δέκα (10) ημερών από την λήξη της προθεσμίας αποποίησης, που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1847 του Αστικού Κώδικα, σε κάθε άλλη περίπτωση.

Οι δηλώσεις των περιπτώσεων αυτών επιτρέπεται να υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται οι όροι και οι προϋποθέσεις για την ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών ή την υποχρεωτική ηλεκτρονική υποβολή, τη διαδικασία υποβολής, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

2. Σε κάθε υποκείμενο στο φόρο χορηγείται μοναδικός αριθμός φορολογικού μητρώου (Α.Φ.Μ) ως εξής:

α) Στα φυσικά πρόσωπα με τη δήλωση απόδοσης Α.Φ.Μ εκτός αν έχει χορηγηθεί

Α.Φ.Μ με δήλωση φορολογίας εισοδήματος. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την οριστική παύση των εργασιών.

β) Στα νομικά πρόσωπα και στις ενώσεις προσώπων μετά την υποβολή της δήλωσης έναρξης εργασιών. Ο αριθμός αυτός δεν καταργείται με την αλλαγή της νομικής μορφής των προσώπων αυτών, αλλά με την οριστική λύση ή διάλυση τους.

γ) Στις υπό ίδρυση επιχειρήσεις χορηγείται Α.Φ.Μ. που παραμένει ο ίδιος για την επιχείρηση και μετά το πέρας των εργασιών της ίδρυσης.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται κάθε διαδικαστικό θέμα, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου αυτού.

3. Τις υποχρεώσεις των παραγράφων 1 και 2 έχουν ανεξάρτητα αν είναι υποκείμενα στο φόρο και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα, τα οποία:

α) ιδρύουν υποκατάστημα ή αποκτούν άλλη εγκατάσταση στο εσωτερικό της χώρας,

β) εγκαθιστούν γραφείο στο εσωτερικό της χώρας,

γ) συμμετέχουν σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα, εκτός από τη συμμετοχή σε ανώνυμες εταιρείες,

δ) αποκτούν ακίνητο στο εσωτερικό της χώρας και

ε) έχουν οποιαδήποτε δραστηριότητα στο εσωτερικό της χώρας, η οποία συνεπάγεται την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.

4. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Ειδικά, ο υποκείμενος στο φόρο που παραλαμβάνει ενσώματα κινητά αγαθά, τα οποία του αποστέλλονται από άλλο Κράτος-Μέλος από ή για λογαριασμό υποκείμενου στο φόρο που διαθέτει αριθμό φορολογικού μητρώου Φ.Π.Α. σε αυτό το άλλο Κράτος-Μέλος, με σκοπό την εκτέλεση υπηρεσιών πραγματογνωμοσύνης ή εργασιών σε αυτά, στις οποίες συμπεριλαμβάνονται και οι εργασίες της περίπτωσης ε' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, υποχρεούται να καταχωρεί τα σχετικά στοιχεία που επιτρέπουν την εξακρίβωση των αγαθών αυτών σε λογαριασμούς βιβλίων που τηρεί ή σε ειδικό βιβλίο,

β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις. Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται προκειμένου για υποκείμενους στο φόρο που

πραγματοποιούν αποκλειστικά πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης.

Ειδικά για τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 8 του άρθρου 38, η υποχρέωση αυτή υφίσταται ανεξάρτητα από την ιδιότητα του προσώπου ως υποκείμενου ή μη στο φόρο,

γ) να υποβάλλει στον αρμόδιο Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ:

ι) Ειδική δήλωση ΦΠΑ, όταν ενεργεί πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις του άρθρου 6. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 16. Με την υποβολή της δήλωσης αυτής, καταβάλλεται εφ' άπαξ ο αναλογών στην παράδοση του ακινήτου φόρος, αφού συμψηφισθεί ο φόρος εισροών κατά το ποσοστό που βαρύνει την μεταβιβαζόμενη ιδιοκτησία, όπως έχει διαμορφωθεί μέχρι τη χρονική στιγμή γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης.

ii) Ειδικά έντυπα απεικόνισης του συνολικού κόστους της οικοδομής και κατανομής αυτού στις επί μέρους ιδιοκτησίες, προϋπολογιστικά και απολογιστικά.

Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών ορίζεται ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής της ειδικής δήλωσης και των ειδικών εντύπων, καθώς και ο χρόνος υποβολής των εντύπων αυτών και κάθε αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου αυτής.

δ) Να ορίζει φορολογικό αντιπρόσωπό του, πριν από την ενέργεια οποιασδήποτε φορολογητέας πράξης στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο στο φόρο που δεν είναι μόνιμα εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας ή στο εσωτερικό άλλου κράτους-μέλους και για την οποία είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35.

Ο ορισμός του φορολογικού αντιπροσώπου γίνεται με την κατάθεση αντιγράφου του σχετικού πληρεξούσιου εγγράφου στον προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του φορολογικού αντιπροσώπου.

Το αντίγραφο αυτό πρέπει να είναι θεωρημένο από την ελληνική προξενική αρχή του τόπου, όπου είναι εγκατεστημένος ο υποκείμενος στο φόρο, ή από την Αρχή που έχει οριστεί για η θεώρηση, σύμφωνα με την από 5.10.1961 Σύμβαση της Χάγης.

ε) Να ορίζει λογιστή-φοροτεχνικό, ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο, αρμόδιο για την εκπλήρωση των υποχρεώσεών του, εφόσον πρόκειται για υποκείμενο εγκαταστημένο εκτός του εσωτερικού της χώρας που πραγματοποιεί φορολογητέες πράξεις στο εσωτερικό της χώρας, για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις

διατάξεις του άρθρου 35. Ο ορισμός αυτός γίνεται με υπογραφή σχετικής σύμβασης, η οποία προσκομίζεται στον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. φορολογίας εισοδήματος του λογιστή-φοροτεχνικού, ή του άλλου προσώπου, πριν από την έναρξη πραγματοποίησης οποιασδήποτε πράξης. Οι δηλώσεις Φ.Π.Α., πρέπει να υπογράφονται από λογιστή-φοροτεχνικό, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις,

στ) Να τηρεί θεωρημένο ειδικό βιβλίο όπου θα καταγράφει τα αγαθά που απέστειλε ή μετέφερε ή τα οποία απεστάλησαν ή μεταφέρθηκαν για λογαριασμό του σε άλλο Κράτος-Μέλος, για τις ανάγκες' των πράξεων που αναφέρονται στις περιπτώσεις γ, δ' και ε' της παραγράφου 3 του άρθρου 7.

Στο βιβλίο αυτό καταχωρούνται επίσης τα μετακινούμενα αγαθά από άλλο Κράτος-Μέλος προς το εσωτερικό της χώρας σύμφωνα με την περίπτωση γ του άρθρου 12.

5. Ο υποκείμενος στο φόρο που πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 και 12 καθώς και παραδόσεις αγαθών, οι οποίες απαλλάσσονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28, υποχρεούται επίσης:

α) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα, για τις παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιεί σύμφωνα με τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και γ της παραγράφου 1 του άρθρου 28 και του τελευταίου εδαφίου της παραγράφου 2 του άρθρου 15,

β) να χρησιμοποιεί για τις συναλλαγές αυτές τον αριθμό φορολογικού μητρώου του με το πρόθεμα "ΕΛ" πριν απ' αυτόν, καθώς επίσης και να αναγράφει στα στοιχεία που εκδίδει τον αριθμό του φορολογικού μητρώου (Φ.Π.Α.) του συναλλασσόμενου με το ανάλογο πρόθεμα που ισχύει σε κάθε Κράτος-Μέλος και

γ) να υποβάλλει στατιστική δήλωση (INTRASTA), για τις ενδοκοινοτικές συναλλαγές που πραγματοποιεί για κάθε μήνα.

δ) να υποβάλλει ανακεφαλαιωτικό πίνακα για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιεί μετά την 1.1.1996, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 11 παράγραφοι 1 και 2 και 12.

6. Ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες

δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11 υποχρεούνται:

α) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται από την παράγραφο 1 και να λαμβάνουν ΑΦΜ, όπως προβλέπεται από την παράγραφο 2,

β) να υποβάλλουν δήλωση, με την οποία γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται κατά το χρόνο που διαπιστώνεται η συνδρομή των προϋποθέσεων για τη φορολόγηση, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 11,

γ) να υποβάλλουν τη δήλωση που προβλέπεται από την παράγραφο 6 του άρθρου 38,

δ) να υποβάλλουν δήλωση με την οποία γνωστοποιούν την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέχρι τις 10 Ιανουαρίου του έτους κατά το οποίο δεν προβλέπεται η πραγματοποίηση φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών,

ε) να υποβάλλουν τις δηλώσεις που προβλέπονται στις περιπτώσεις β' και δ' της προηγούμενης παραγράφου και να εφαρμόζουν όσα προβλέπονται στην περίπτωση γ της ίδιας παραγράφου.

7. Τις υποχρεώσεις που προβλέπει το άρθρο αυτό έχουν κατά περίπτωση και τα εξής πρόσωπα:

α) ο εκκαθαριστής, ο κηδεμόνας, ο προσωρινός διαχειριστής και ο μεσεγγυούχος, στις περιπτώσεις κληρονομίας και μεσεγγύησης,

β) ο επίτροπος, ο κηδεμόνας και ο αντιλήπτορας, στις περιπτώσεις ανηλίκων, απόντων, δικαστικά ή νόμιμα απαγορευμένων και των προσώπων που βρίσκονται υπό δικαστική αντίληψη,

γ) ο προσωρινός ή οριστικός σύνδικος, σε περίπτωση πτώχευσης του υποκείμενου στο φόρο,

δ) ο φορολογικός αντιπρόσωπος, στις περιπτώσεις που ορίζεται υπόχρεος στο φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 35,

ε) οι κληρονόμοι και οι δωρεοδόχοι του υποκείμενου στο φόρο για τις φορολογικές υποχρεώσεις του, μέχρι το θάνατό του ή τη σύσταση της δωρεάς εν ζωή,

στ) κάθε πρόσωπο το οποίο, με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, υποκαθιστά τον υποκείμενο στο φόρο,

ζ) ο εκπρόσωπος ή μέλος της ένωσης προσώπων, κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος,

η) ο ιδρυτής της επιχείρησης για τις υποχρεώσεις αυτής μέχρι το χρόνο έναρξης της λειτουργίας της επιχείρησης.

8. Απαλλάσσονται από τις υποχρεώσεις του παρόντος άρθρου, εκτός αν άλλως ορίζεται σ' αυτό:

α) τα πρόσωπα, τα οποία Καθίστανται υποκείμενα στο φόρο από περιστασιακή παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου σε άλλο Κράτος-Μέλος,

β) οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41,

γ) τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο,

δ) τα φυσικά πρόσωπα τα οποία πραγματοποιούν απαλλασσόμενες πράξεις της περίπτωσης κστ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 και μόνο για τις πράξεις αυτές.

9. Με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών ορίζονται:

α) ο τύπος, το περιεχόμενο και η διαδικασία υποβολής των δηλώσεων,

β) ο τρόπος τήρησης και το περιεχόμενο του ειδικού βιβλίου που προβλέπεται στις περιπτώσεις α' και στ' της παραγράφου 4 αυτού του άρθρου,

γ) ο τύπος, το περιεχόμενο και ο χρόνος υποβολής των ανακεφαλαιωτικών πινάκων, που προβλέπονται από τις διατάξεις των περιπτώσεων α' και δ' της παραπάνω παραγράφου 5,

δ) ο χρόνος και ο τρόπος' διαχωρισμού των ακαθαρίστων εσόδων από λιανικές πωλήσεις κατά συντελεστή φόρου,

ε) ο τύπος και το περιεχόμενο του στοιχείου, προκειμένου για παράδοση καινούργιου μεταφορικού μέσου και

στ) ο τύπος και το περιεχόμενο της δήλωσης έναρξης και παύσης φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων της παραγράφου 6,

ζ) το χρονικό διάστημα εργασιών ίδρυσης επιχείρησης.

10. Με κοινές αποφάσεις των Υπουργών Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών ορίζονται τα τυχόν πρόσθετα στοιχεία του κοινοτικού εντύπου INTRASTAT, η διαδικασία και ο χρόνος υποβολής της δήλωσης που προβλέπεται στην περίπτωση γ της παραγράφου 5.

11. Οι δηλώσεις που αναφέρονται στην περίπτωση β' της παραγράφου 4, καθώς και οι Ανακεφαλαιωτικοί Πίνακες που αναφέρονται στην παράγραφο 5, επιτρέπεται να υποβάλλονται ηλεκτρονικά.

Με απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών, μπορεί να ορίζεται υποχρεωτική η ηλεκτρονική υποβολή των δηλώσεων αυτών και καθορίζεται η διαδικασία και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

3.5 Άλλες υποχρεώσεις συνεταιριστικών οργανώσεων

Άλλη μία υποχρέωση για τις συνεταιριστικές οργανώσεις είναι η εισφορά του ΕΛ.Γ.Α. η οποία θα αναγράφεται επί των τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων. Η αναγραφή θα γίνεται κατά τρόπο που δεν επηρεάζει την αξία της συναλλαγής, δεδομένο ότι είναι ουδέτερο στοιχείο ως προς αυτή.

Η εισφορά ΕΛ.Γ.Α. ορίζεται σε τρία τοις εκατό (3%) για τα προϊόντα φυτικής προέλευσης και ισχύει από 2 Οκτωβρίου του 2006 και μετά και για τα κτηνοτροφικά προϊόντα ορίζεται σε μηδέν κόμμα πέντε τοις εκατό (0.5%) από 1 Ιανουαρίου του 2007.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4^ο

Συμπεράσματα

Οι συνεταιριστικές οργανώσεις φαίνεται να αποτελούν ως προς τον τρόπο λειτουργίας τους σε σχέση με το εξωτερικό αλλά εν πολλοίς και με το εσωτερικό τους περιβάλλον (υπαλληλικό προσωπικό, αποθήκες κ.λ.π.) μέρος της εν γένει επιχειρηματικής δραστηριότητας μιας οικονομίας.

Είναι πρόδηλο ότι οι κανόνες ομαλής λειτουργίας και νομότυπης συμπεριφοράς που αφορούν τις κλασικές επιχειρήσεις βρίσκουν εφαρμογή και στις συνεταιριστικές οργανώσεις, με τις όποιες σχετικές διαφορές, εξαιρέσεις ή προσθήκες.

Οφείλουν συνεπώς οι συνεταιριστικές οργανώσεις και για λόγους ομαλής και απρόσκοπτης λειτουργίας τους και εξασφάλισης της βιοσιμότητάς τους αλλά ανταπόκρισής τους προς το δημόσιο, προς τους τρίτους, προς τα μέλη τους και γενικά προς το νόμο να ακολουθούν πιστά το τυπικό που εξασφαλίζει όλα τα παραπάνω.

Είναι εύλογο οργανωμένα λογιστήρια να διαθέτουν μόνο οι μεγάλες συνεταιριστικές οργανώσεις -με βιβλία Γ' κατηγορίας- , όπως ενώσεις αγροτικών συνεταιρισμών αλλά και υγιείς αστικοί συνεταιρισμοί, και να ανταποκρίνονται ευκολότερα και συνεπέστερα σε απαιτεί ο νόμος. Όμως και οι μικρές συνεταιριστικές οργανώσεις οφείλουν να καταφεύγουν σε ειδικούς (οργανωμένα λογιστικά γραφεία), για κάλυψη των όποιων υποχρεώσεών τους (λογιστικών, φορολογικών, εργασιακών, ασφαλιστικών κ.λ.π.).

Επίσης η πολιτεία οφείλει να αντιμετωπίζει τις συνεταιριστικές οργανώσεις ως υγιή και ικανά νομικά πρόσωπα να ανταποκριθούν στις υποχρεώσεις τους και όχι με το πνεύμα των συγγενών υπηρεσιών – που κυρίως παρατηρείται σε μικρές αλλά και μεγάλες πολλές φορές αγροτικές συνεταιριστικές οργανώσεις.

Οι έλεγχοι των συνεταιριστικών οργανώσεων οφείλουν πρωτίστως να έχουν ως στόχους των της διόρθωσης και της καλύτερης προοπτικής και όχι μόνο της ποινής

που τις περισσότερες φορές δεν αποφέρει συνετισμό. Προς τούτο απαιτείται άρτια στελέχωση με επάρκεια γνώσεων και με πνεύμα διαρκούς βελτίωσης τόσο από πλευράς του Ελληνικού δημοσίου όσο και από την πλευρά των συνεταιριστικών οργανώσεων.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

- www.dikseo.teimes.gr/default.asp?... -
- <http://www.ica.coop/europe>
- μελέτη της EUROSTAT 2006, σχετικά με συνεταιρισμούς σε 7 κράτη μέλη για την περίοδο 2000-5 .
- Αντωνόπουλος Δ., Κατούδης Η., *Φορολογία εισοδήματος* Δ έκδοση 2008, Εκδόσεις Σταματούλη Α.Ε.
- Σταματόπουλος Δ., *Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων* 2008, Εκδόσεις eliforin φορολογικό ινστιτούτο
- Γκλεζάκος Δ., *Φ.Π.Α. τα δύσκολα στην πράξη* 2007
- Θεοφάνους Γ., «Ο συνεταιρισμός και η ιστορία του»