

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**



**Τ.Ε.Ι. ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**  
*(πρ. Τ.Ε.Ι. Πάτρας & πρ. Τ.Ε.Ι. Μεσολογγίου)*

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΣΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ  
ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ**

**ΠΛΑΦΟΥΝΤΖΗΣ ΓΕΩΡ. ΙΩΑΝΝΗΣ**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΣΥΡΡΟΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ**

**ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2015**

**ΤΕΧΝΟΛΟΓΙΚΟ ΕΚΠΑΙΔΕΥΤΙΚΟ ΙΔΡΥΜΑ ΔΥΤΙΚΗΣ ΕΛΛΑΔΑΣ**

**ΣΧΟΛΗ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ & ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ**

**ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ**

**ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΣΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΜΗ  
ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ**

( υποβλήθηκε για έγκριση τον Δεκέμβριο του 2015 )

**ΠΛΑΦΟΥΝΤΖΗΣ ΓΕΩΡ. ΙΩΑΝΝΗΣ ( Α.Μ. 14751 )**

**ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ  
ΣΥΡΡΟΣ ΝΕΚΤΑΡΙΟΣ**

**Μ Ε Σ Ο Λ Ο Γ Γ Ι 2 0 1 5**

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

Συνοτομογραφίες .....	7
Περίληψη .....	8
Εισαγωγή .....	8

### Ι. ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	9
2. Αστική Εταιρία .....	9
2.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	9
2.2. Ειδικά θέματα για την φορολογία εισοδήματος των αστικών εταιριών .....	10
3. Μη Κυβερνητική Οργάνωση ( Μ.Κ.Ο. ) .....	11
4. Μουσεία .....	11
5. Σωματείο .....	11

### Ι Ι. ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	13
2. Εισοδήματα από ακίνητα .....	13
2.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	13
2.2. Εισόδημα από ακίνητα .....	13
2.3. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα .....	14
3. Εισόδημα από κινητές αξίες .....	17

3.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	17
3.2. Το εισόδημα από κινητές αξίες .....	17
3.3. Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες.....	19
3.4. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα .....	20
3.5. Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες και υποχρέωση υποβολής δηλώσεων .....	20
<b>4. Απαλλαγές από το φόρο .....</b>	<b>22</b>
4.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	22
4.2. Απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος .....	23
<b>5. Έκπτωση Δαπανών .....</b>	<b>25</b>
5.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	25
5.2. Μη εκπιπόμενες δαπάνες .....	26
<b>6. Προσδιορισμός κερδών .....</b>	<b>27</b>
<b>7. Μεταφορά ζημιών .....</b>	<b>27</b>
<b>8. Συντελεστές φορολόγησης .....</b>	<b>27</b>
<b>9. Φορολογική αναμόρφωση .....</b>	<b>27</b>

### **Ι Ι Ι . ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ**

<b>1. Επιβολή και φύση του φόρου .....</b>	<b>29</b>
<b>2. Αντικείμενο του φόρου .....</b>	<b>29</b>
<b>3. Υποκείμενο του Φ.Π.Α .....</b>	<b>30</b>
<b>4. Φορολογική υποχρέωση στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών .....</b>	<b>31</b>
<b>5. Φορολογική υποχρέωση στην εισαγωγή αγαθών .....</b>	<b>32</b>

6. Φορολογική υποχρέωση στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και η απαίτηση του φόρου .....	33
7. Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών , στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών .....	33
8. Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών .....	33
9. Συντελεστές – Υπολογισμός του φόρου .....	34
10. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας .....	34
11. Άγιο Όρος .....	35
12. Συμπεράσματα Φ.Π.Α. ....	36

#### **Ι V . ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	38
2. Κατηγορίες βιβλίων που τηρούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ..	38
3. Δελτίο Αποστολής .....	40
4. Τήρηση και έκδοση στοιχείων .....	42
5. Τιμολόγιο .....	42

#### **V . ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

1. Φορολογία κληρονομιών .....	45
1.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	45
1.2. Αντικείμενο του φόρου .....	45
1.3. Υποκείμενο του φόρου .....	45
1.4. Πότε προκύπτει η φορολογική υποχρέωση .....	45
1.5. Απαλλαγές από το φόρο .....	46

1.6. Υπολογισμός φόρου στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .....	46
1.7. Δήλωση φόρου κληρονομιών .....	46
<b>2. Φορολογία δωρεών .....</b>	<b>47</b>
2.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	47
2.2. Αντικείμενο του φόρου .....	47
2.3. Υποκείμενο του φόρου .....	48
2.4. Πότε προκύπτει η φορολογική υποχρέωση .....	48
2.5. Απαλλαγές και υπολογισμός του φόρου στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .....	48
<b>3. Ενιαίος Φόρος Ακίνητης Περιουσίας ( Εν.Φ.Ι.Α. ) .....</b>	<b>49</b>
3.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....	49
3.2. Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου .....	50
3.3. Απαλλαγές από τον φόρο .....	50

## **V I. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

<b>1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις .....</b>	<b>51</b>
<b>2. Τελικά συμπεράσματα μορφών και διακρίσεων των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .....</b>	<b>51</b>
<b>3. Τελικά συμπεράσματα φόρου εισοδήματος .....</b>	<b>51</b>
<b>4. Τελικά συμπεράσματα Φ.Π.Α. ....</b>	<b>52</b>
<b>5. Τελικά συμπεράσματα Κ.Φ.Α.Σ. ....</b>	<b>52</b>
<b>6. Τελικά συμπεράσματα φορολογίας κεφαλαίου .....</b>	<b>53</b>
<b>Βιβλιογραφία .....</b>	<b>54</b>

## Συντομογραφίες

Αρ. : Άρθρο

Εν.Φ.Ι.Α. : Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων

Κ.Β.Σ. : Κώδικας βιβλίων και στοιχείων

Κ.Φ.Α.Σ. : Κώδικας φορολογικής απεικόνισης συναλλαγών

Κ.Φ.Ε. : Κώδικας φορολογίας εισοδήματος

Μ.Κ.Ο. : Μη κερδοσκοπικός οργανισμός

Ν. : Νόμος

Ν.Δ. : Νομοθετικό διάταγμα

Ν.Π. : Νομικό πρόσωπο

Ν.Π.Δ.Δ. : Νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου

Ν.Π.Ι.Δ. : Νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου

Παρ. : Παράγραφος

Περ. : Περίπτωση

Πολ . : Πολυγραφημένη υπουργική εγκύκλιος

Σ . : Σύνταγμα

Υπ.Οικ. : Υπουργείο οικονομικών

Φ.Ε.Κ. : Φύλλο εφημερίδας κυβέρνησεως

Φ.Π.Α. : Φόρος προστιθέμενης αξίας

## Περίληψη

Το θέμα το οποίο θα αναπτυχθεί στην συγκεκριμένη εργασία έχει να κάνει με την φορολογική μεταχείριση των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Η εργασία αυτή περιέχει πλήθος αναφορών στα έτη δύο χιλιάδες δώδεκα (2012) έως σήμερα διότι ανελήφθη κατά το 2012 . Στο πρώτο μέρος θα αναλυθούν οι μορφές και οι διακρίσεις αυτών των προσώπων , θα παρουσιαστούν οι βασικές έννοιες και οι ιδιομορφίες σε ορισμένες περιπτώσεις . Το δεύτερο μέρος περιλαμβάνει την φορολογία εισοδήματος που έχει εξαιρετικό ενδιαφέρον στα πρόσωπα αυτά και ιδιαίτερα στα θέματα απαλλαγής από το φόρο. Στο τρίτο μέρος αναλύεται ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας ( Φ.Π.Α. ) , τα ειδικά ζητήματα αυτού για τα συγκεκριμένα πρόσωπα καθώς και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου με πολλά παραδείγματα . Στην συνέχεια αναπτύσσεται ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ( Κ.Φ.Α.Σ. ) και οι υποχρεώσεις που ορίζει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και τέλος η φορολογία κεφαλαίου .

## Εισαγωγή

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , λόγω των δραστηριοτήτων τους , έχουν ιδιαίτερο φορολογικό ενδιαφέρον . Η διάκριση των δραστηριοτήτων αυτών σε κερδοσκοπικούς ή μη κερδοσκοπικούς , απαιτεί την μέγιστη προσοχή , καθώς από αυτές διαπιστώνεται εάν υπάγονται στις γενικές διατάξεις ή εάν απαλλάσσονται από αυτές . Στην εργασία αυτή υπάρχουν αναφορές από το δύο χιλιάδες δώδεκα ( 2012 ) μέχρι και σήμερα σχετικά με τις υποχρεώσεις , τις απαλλαγές και τις ελαφρύνσεις από το φόρο για τα συγκεκριμένα πρόσωπα . Αφού πρώτα αναλυθούν οι μορφές και οι διακρίσεις , στη συνέχεια αναπτύσσονται θέματα φορολογίας εισοδήματος , Φόρου Προστιθέμενης Αξίας ( Φ.Π.Α.), Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ( Κ.Φ.Α.Σ. ) και φορολογίας κεφαλαίου . Κάθε ένα από τα παραπάνω θέματα έχει μεγάλο ενδιαφέρον , διότι αντιμετωπίζεται με διαφορετικό και ιδιαίτερο τρόπο στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Τέλος σε κάθε κεφάλαιο θα αναπτυχθούν παραδείγματα και συμπεράσματα για την ορθή κατανόηση των θεμάτων .



# **I. ΜΟΡΦΕΣ ΚΑΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ**

## **1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Ο ρόλος των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων είναι η αντιμετώπιση των ανθρωπιστικών και κοινωνικών προβλημάτων μιας χώρας και ιδιαίτερα στις μέρες μας που η οικονομική κρίση αυξάνει τα προβλήματα αυτά .

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2014 – α ) , συναντώνται με τις παρακάτω μορφές και διακρίσεις :

- i. Αστική Εταιρία
- ii. Δράσεις κοινωφελούς χαρακτήρα
- iii. Εκκλησία
- iv. Ένωση Προσώπων
- v. Επιτροπή Εράνων
- vi. Ίδρυμα
- vii. Κοινωνία του δικαιώματος
- viii. Μη Κυβερνητική Οργάνωση ( Μ.Κ.Ο. )
- ix. Μουσεία
- x. Σωματείο

Στη συνέχεια αυτού του κεφαλαίου , θα γίνει συνοπτική περιγραφή στις πιο ενδιαφέρουσες φορολογικά μορφές των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και πιο λεπτομερή περιγραφή για τις πιο συνήθεις που είναι η Αστική Εταιρία και το Σωματείο .

## **2. Αστική Εταιρία**

### **2.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις**

Από την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2014 – β ) προκύπτει ότι Αστική Εταιρία ονομάζεται εκείνη που γίνεται με σύμβαση δύο ή και περισσότερων ατόμων τα οποία είναι

υποχρεωμένα στο να επιδιώκουν με κοινά τις εισφορές , τον κοινό σκοπό και κατά κύριο λόγο οικονομικό .

Οι αστικές εταιρίες που τηρούν τις σημάσεις δημοσιότητας και έχουν ως επιδίωξη οικονομικό σκοπό , εντάσσονται στην έννοια των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου .

Για να έχει μια εταιρία τα προνόμια της φορολογικής μεταχείρισης μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θα πρέπει :

- i. Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας να συναντάται στο καταστατικό και οι σκοποί που θα αναφερθούν σε αυτό να είναι αποκλειστικά κοινωφελείς .
- ii. Να μην διανέμονται κέρδη στα μέλη της .
- iii. Να μην αμείβονται τα μέλη της για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρία .
- iv. Η περιουσία της εταιρίας μετά τη λύση να δοθεί αποκλειστικά για σκοπούς κοινωφελείς .

Οι αστικές εταιρίες είτε είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα είτε όχι , ορίζονται ως επιτηδευματίες σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. . Αυτό σημαίνει ότι είναι υπόχρεοι απεικόνισης συναλλαγών και τήρησης βιβλίων .

Ο ορισμένος προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. θα πρέπει να ερευνά συστηματικά την περίπτωση το μη κερδοσκοπικού σκοπού αυτό πρόσωπο έχει εκτραπεί του μη κερδοσκοπικού σκοπού του ή ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα .

## **2.2. Ειδικά θέματα για την φορολογία εισοδήματος των αστικών εταιριών**

Ακαθάριστο εισόδημα από εμπορία ονομάζεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε μορφής εμπορικές συναλλαγές .

Ακαθάριστο εισόδημα από υπηρεσίες από ελευθέρια επαγγέλματα ονομάζεται το συνολικό ποσό των αμοιβών που έχουν εισπραχθεί από την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος .

Τα καθαρά κέρδη της αστικής εταιρίας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα φορολογούνται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων της .

Οι συνδρομές και οι εγγραφές των μελών , όπως επίσης και οι δωρεές και οι χορηγίες δεν συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα και δεν φορολογούνται . ( Επιστημονική Ομάδα ASTbooks , 2014 – β )

### **3. Μη Κυβερνητική Οργάνωση ( Μ.Κ.Ο. )**

Οι Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις ( Μ.Κ.Ο. ) είναι κατά κύριο λόγο οργανισμοί μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και ο σκοπός τους να παρέχουν κοινωνικό έργο .

Η αντιμετώπιση τους φορολογικά είναι παρόμοια με αυτή των Αστικών Εταιριών .  
( Επιστημονική Ομάδα ASTbooks , 2015 – η )

### **4. Μουσεία**

Μουσείο ορίζεται ο οργανισμός ή η υπηρεσία με χαρακτήρα μη κερδοσκοπικό , έχει δεν έχει νομική προσωπικότητα , που δέχεται , διαφυλάσσει , αποκτά , συντηρεί και κατά κύριο λόγο εκθέτει και προβάλλει στο κοινό του , συλλογές καλλιτεχνικών , αρχαιολογικών και λοιπών με σκοπό την εκπαίδευση , την μελέτη και την ψυχαγωγία . Για την σύσταση και την λειτουργία ενός μουσείου από το Δημόσιο , απαιτείται απόφαση από το Υπουργείο Πολιτισμού . ( Επιστημονική Ομάδα ASTbooks , 2015 – η )

### **5. Σωματείο**

Σωματείο ονομάζεται η ένωση προσώπων που ο σκοπός που επιδιώκει δεν είναι κερδοσκοπικός . Το σωματείο υφίσταται και αποκτά προσωπικότητα αυτόματα με την εγγραφή του σε ειδικό δημόσιο βιβλίο ( σωματείο ) το οποίο τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του . Για να πραγματοποιηθεί με επιτυχία η σύσταση ενός σωματείου χρειάζονται είκοσι το λιγότερο άτομα .

Για την επιτυχή εγγραφή του σωματείου στο βιβλίο , η διοίκηση ή οι ιδρυτές του σωματείου, υποβάλλουν γραπτή αίτηση στο πρωτοδικείο . Σε αυτήν την αίτηση επισυνάπτεται η πράξη σύστασης , τα μέλη της διοίκησης και το καταστατικό υπογεγραμμένο από τα μέλη .  
( Επιστημονική Ομάδα ASTbooks , 2014 – β )

Στο καταστατικό ενός σωματείου θα πρέπει να καθορίζεται :

- i. Ο σκοπός , η έδρα και η επωνυμία του σωματείου .
- ii. Οι όροι για την είσοδο , την αποχώρηση και της αποβολή των μελών , όπως επίσης , οι υποχρεώσεις τους και τα δικαιώματά τους .
- iii. Οι πόροι του σωματείου .
- iv. Ο τρόπος που θα αντιπροσωπεύεται δικαστικά και εξώδικα το σωματείο .
- v. Τα όργανα της διοίκησης του σωματείου και οι όροι σύμφωνα με τους οποίους λειτουργεί η διοίκηση .

- vi. Οι όροι για την σύγκληση , συνεδρίαση και την λήψη αποφάσεων από τα μέλη .
- vii. Οι όροι σε περίπτωση τροποποίησης του καταστατικού .
- viii. Οι όροι σε περίπτωση διάλυσης του σωματείου .

Κάθε πράξη του Σωματείου που έχει να κάνει με έσοδα από συνδρομές και χορηγίες καθώς επίσης και κάθε πράξη που έχει να κάνει με παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών στα μέλη του Σωματείου , σε πολιτικά , φιλανθρωπικά , συνδικαλιστικά και λοιπά σωματεία ή ενώσεις προσώπων , απαλλάσσονται του φόρου .

# II . ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

## 1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Αντικείμενο στον φόρο εισοδήματος για τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου , μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , χαρακτηρίζεται το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή από την εκμίσθωση ακινήτων όπως επίσης και αυτό από τις κινητές αξίες .

Κάθε είδους άλλες πηγές εσόδων και λοιπά εισοδήματα αυτών των προσώπων , δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας , αρκεί τα εισοδήματα αυτά να πραγματοποιούνται για την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους .

Το ίδιο ισχύει και στα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , για το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή από κάθε πηγή . Συνεπώς τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων , που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους , δεν θεωρείται αντικείμενο φορολογίας .

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται στον φόρο εισοδήματος . Η κατηγορία αυτή περιλαμβάνει και τα ιδρύματα . ( Καραβοκύρης και Σταματόπουλος , 2014 )

## 2. Εισόδημα από ακίνητα

### 2.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις

Η πρώτη πηγή εισοδήματος , που είναι αντικείμενο του φόρου εισοδήματος , για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , είναι το εισόδημα από ακίνητα . Η πηγή αυτού του εισοδήματος φορολογείται είτε αυτοτελώς , είτε με τις γενικές διατάξεις . Δηλαδή με ορισμένο συντελεστή που έχει ορισθεί εξ' αρχής , ή με το συντελεστή που προβλέπεται για τη συγκεκριμένη κατηγορία των νομικών αυτών προσώπων . (Φωτοδότης , 2012 )

### 2.2. Εισόδημα από ακίνητα

Εισόδημα από ακίνητα χαρακτηρίζεται αυτό που προκύπτει κάθε οικονομικό έτος από :

- i. Εκμίσθωση ή επίταξη .
- ii. Ιδιοκατοίκηση ή ιδιοχρησιμοποίηση .
- iii. Δωρεάν παραχώρηση ενός ή παραπάνω ακινήτων , οικοδομών , γαιών .

Η απόκτηση αυτού του εισοδήματος γίνεται από το πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με τελικό συμβόλαιο , ή έχει αποκτηθεί μέσω δικαστικής απόφασης ή χρησικτησίας , κατά περίπτωση το δικαίωμα αυτό της πλήρους κυριότητας ή επικαρπίας ή οίκησης ή νομής .

Επίσης εισόδημα από ακίνητα ονομάζεται και το δικαίωμα που αποκτά κάποιος από τον κάτοχο του εδάφους , για οικοδομές που θα ανεγερθούν σε έδαφος κυριότητας τρίτου .

Στις περιπτώσεις εκμίσθωσης ολόκληρης ή τμήματος οικοδομής η οποία περιλαμβάνει και έπιπλα ή/και μηχανήματα , συνυπολογίζεται στο εισόδημα αυτό και το μίσθωμα για τα έπιπλα ή/και τα μηχανήματα αυτά εάν υπάρχει .

Όσον αφορά την έννοια του όρου « γαίες » , περιλαμβάνονται στον όρο αυτό οι γαίες που καλλιεργούνται ή είναι φυτεμένες , τα λιβάδια και οι κάθε είδους βοσκήσιμες γαίες , οι λίμνες και οι δεξαμενές , τα ιχθυοτροφεία , τα δάση και οι δενδρώδεις εκτάσεις , τα μεταλλεία και λατομεία , τα φρέατα , οι πηγές , καθώς και κάθε άλλη έκταση γης μαζί με κάθε άλλου είδους ύλες που είναι κάτω από αυτά και τα στοιχεία που είναι στην επιφάνεια του εδάφους της . ( Φωτοδότης , 2012 )

### **2.3. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα**

Ακαθάριστο εισόδημα για οικοδομή που εκμισθώνεται χαρακτηρίζεται το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων .

Σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – δ ) στην περίπτωση που δεν έχει συνταχθεί συμφωνητικό ή άλλο στοιχείο που να αποδεικνύει την συμφωνία , ή σε περίπτωση που τα συμφωνητικά ή τα αποδεικτικά στοιχεία εμφανίζουν μίσθωμα που είναι δυσανάλογο ή κατώτερο σε σχέση με τη μισθωτική αξία της οικοδομής , ο προσδιορισμός του εισοδήματος προκύπτει από την σύγκριση με άλλες οικοδομές που έχουν εκμισθωθεί κάτω από αντίστοιχες συνθήκες . Θεωρείται περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος αυτή που η μισθωτική της αξία είναι μεγαλύτερη από το μίσθωμα που δηλώνεται κατά δεκαπέντε τοις εκατό (15%) του μισθώματος αυτού . Το εισόδημα αυτό επίσης , δεν ενδείκνυται να είναι μικρότερο από τριάντισι τοις εκατό (3,5%) επί της αξίας του ακινήτου που εκμισθώνεται και χρησιμοποιείται ως κατοικία . Η αξία αυτή μπορεί να προσδιοριστεί με τις διατάξεις του αρ. 41 του Ν. 1249/1982 και αφορά τις περιοχές που ισχύει .

Όπως αναφέρει και ο Χ. Μελάς ( 2012 ) αν η χρήση της οικοδομής γίνει με άλλον τρόπο από τον ιδιοκτήτη ή τον επικαρπωτή κ.λπ. ή συγκατάθεσε ο ίδιος για να κατοικηθεί ή να χρησιμοποιηθεί με άλλο τρόπο από τρίτο χωρίς αντάλλαγμα , το ακαθάριστο εισόδημα υπολογίζεται σε σύγκριση με άλλες οικοδομές που εκμισθώνονται παρόμοια . Το ετήσιο ακαθάριστο εισόδημα όταν καθορίζεται με αυτόν τον τρόπο , δεν μπορεί να ξεπερνά , σε καμία περίπτωση , το πέντε τοις εκατό (5%) ούτε να είναι μικρότερο από το τριάντισι τοις εκατό (3,5%) επί της αξίας του ακινήτου . Η αξία αυτή προσδιορίζεται με τις διατάξεις του αρ. 41 του Ν. 1249/1982 . Ειδικότερα , για τις περιοχές αυτές που δεν ισχύει το αντικειμενικό σύστημα προσδιορισμού της αξίας των ακινήτων , το ετήσιο ακαθάριστο

εισόδημα δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερο από τέσσερα τοις εκατό (4%) επί της πραγματικής αξίας της οικοδομής κατά το χρόνο που της φορολογίας που απευθύνεται .

Όσον αφορά τις γαίες που εκμισθώνονται , ακαθάριστο εισόδημα χαρακτηρίζεται το μίσθωμα που έχει συμφωνηθεί μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων. Αν το μίσθωμα έχει συμφωνηθεί σε είδος , η αποτίμηση αυτού γίνεται σε χρήμα με βάση τη μέση τιμή χονδρικής πώλησης του συγκεκριμένου είδους και κατά το χρόνο και τον τόπο παραγωγής αυτού . Αν δεν υπάρχει συμφωνητικό ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο , ή όταν η εκμετάλλευση των γαιών παραχωρήθηκε χωρίς αντάλλαγμα σε τρίτο , το ακαθάριστο εισόδημα υπολογίζεται σε σύγκριση των γαιών , με άλλες γαίες που εκμισθώνονται κάτω από παρόμοιες συνθήκες . Υπάρχει περίπτωση δυσανάλογου μισθώματος σε σχέση με τη μισθωτική αξία των γαιών , όταν η μισθωτική αυτή αξία είναι μεγαλύτερη του συμφωνημένου μισθώματος κατά είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) .

Για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος πρέπει από το ακαθάριστο εισόδημα να υπολογιστεί όπου ενδείκνυται η έκπτωση δαπανών που ταυτίζονται με το εισόδημα .

Όπως προκύπτει από την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2014 – δ ) στο ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητα εκπίπτουν οι εξής δαπάνες :

- i. Με ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) υπολογίζεται η απόσβεση σε οικοδομές , η χρήση των οποίων γίνεται για κατοικία , σχολείο , οικότροφείο , αίθουσα κινηματογράφου ή θεάτρου , φροντιστήριο, ξενοδοχείο , νοσοκομείο ή κλινική . Με ποσοστό τρία τοις εκατό (3%) ανέρχεται ο συντελεστής αυτός για οικοδομές που χρησιμοποιούνται για λοιπές χρήσεις .
- ii. Για την εκ μέρους ή πλήρης ανακατασκευή κτιρίων ή κτισμάτων , τα ποσοστά των αποσβέσεων ανέρχονται σε εικοσιπέντε τοις εκατό (25%) στα κτίρια και δεκαπέντε τοις εκατό (15%) στα κτίσματα , στο διάστημα που διαρκούν οι εργασίες και για τα επόμενα τέσσερα (4) έτη μετά την λήξη των εργασιών . Η συνολική αυτή διάρκεια δεν γίνεται να είναι μεγαλύτερη των οκτώ (8) ετών .
- iii. Εκπίπτει ποσοστό μέχρι και σαράντα τοις εκατό (40%) στα ασφάλιστρα κινδύνου πυρκαγιάς ή λοιπών κινδύνων , στις δικαστικές δαπάνες και στην αμοιβή δικηγόρου για ζητήματα σε δίκες που αφορούν λύση μισθωτικών διαφορών . Όσον αφορά το εισόδημα που προκύπτει σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής σε ακίνητο για λογαριασμό τρίτου , τα παραπάνω ποσοστά περιορίζονται σε τρία τοις εκατό (3%) συνολικά . Για τις δαπάνες που αφορούν κοινόχρηστους χώρους του ακινήτου , οι δαπάνες αυτές μερίζονται αναλόγως στους συνιδιοκτήτες του .
- iv. Σε περιπτώσεις υπεκμίσθωσης ή ιδιοχρήσης οικοδομών που έχουν ανεγερθεί σε έδαφος που την κυριότητα έχει τρίτος , το ετήσιο δικαίωμα που παρέχεται στον ιδιοκτήτη της γης , όπως επίσης και η αξία της οικοδομής που σε έδαφος κυριότητας τρίτου ανεγέρθηκε , λογίζεται ως εισόδημα .

- v. Κάθε φόρος που βαρύνει τις γαίες . Στην ίδια κατηγορία ανήκουν τα πρόσθετα τέλη υπέρ του Δημοσίου ή οποιουδήποτε τρίτου , που επιβαρύνουν τις γαίες .
- vi. Με ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) ορίζεται ο συντελεστής απόσβεσης για τα έξοδα συντήρησης γαιών .
- vii. Με ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των δαπανών αντιπλημμυρικών έργων και των έργων αποξήρανσης ελών . Αυτός ο συντελεστής δεν αφορά τα έξοδα βελτίωσης και επέκτασης των γαιών .

Το κόστος κτήσης , βελτίωσης , κατασκευής και ανακατασκευής των επενδυτικών αγαθών κατά το 2015 όπως προκύπτει από την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – α ) αποσβένεται ως εξής :

<b>Κατηγορία επενδυτικών αγαθών</b>	<b>Συντελεστής φορολογικής απόσβεσης ( % για το έτος 2015 )</b>
Κτίρια , κατασκευές , εγκαταστάσεις , βιομηχανικές και ειδικές εγκαταστάσεις , μη κτιριακές εγκαταστάσεις , αποθήκες και σταθμοί	4 %
Εδαφικές εκτάσεις για εξόρυξη και λατομεία	5 %
Μέσα μαζικής μεταφοράς , αεροσκάφη , σιδηροδρομικοί συρμοί , πλοία και σκάφη	5 %
Μηχανήματα , Εξοπλισμός πλην Η/Υ και λογισμικού	10 %
Μέσα μεταφοράς ατόμων	16 %
Μέσα μεταφοράς εμπορευμάτων	12 %
Άυλα στοιχεία και δικαιώματα , έξοδα πολυετούς απόσβεσης	10 %
Εξοπλισμός Η/Υ και λογισμικό	20 %

Ο υπολογισμός των φορολογικών αποσβέσεων είναι υποχρεωτικός , πραγματοποιείται σε ετήσια βάση και δεν επιτρέπεται η μεταφορά ποσών που έχουν αποσβεσθεί μεταξύ οικονομικών χρήσεων . Ο υπολογισμός αρχίζει από τον επόμενο μήνα της κτήσης και σε αναλογία με τους συντελεστές κάθε χρήσης που του αντιστοιχούν .

Αν προκύψει αρνητικό ποσό , το ποσό αυτό δεν συμψηφίζεται με εισοδήματα άλλων ακινήτων ή με άλλα εισοδήματα του φορολογουμένου .



Μετά τις εκπτώσεις που προαναφέρθηκαν , το ποσό που απομένει , ονομάζεται καθαρό εισόδημα από ακίνητα .

### **3. Εισόδημα από κινητές αξίες**

#### **3.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Η δεύτερη κατηγορία που αποτελεί αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , είναι το εισόδημα από κινητές αξίες .

Η κατηγορία αυτή διαφέρει ελάχιστα από αυτή των νομικών προσώπων κερδοσκοπικού χαρακτήρα , με κύρια διαφορά αυτήν της εξάντλησης ή μη εξάντλησης της φορολογικής τους υποχρέωσης .

Αξίζει κανείς να ψάξει σε βάθος την κατηγορία αυτή , διότι κατά κάποιο τρόπο , και σε ορισμένες περιπτώσεις , αποτελεί πηγή « φορολογικών τεχνασμάτων » για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .

#### **3.2. Το εισόδημα από κινητές αξίες**

Παρακάτω θα εξετάσουμε αναλυτικά τις περιπτώσεις εισοδήματος από κινητές αξίες .

Συγκεκριμένα :

- i. Το εισόδημα από τόκους και μερίσματα μετοχών και ιδρυτικών τίτλων στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες . Τα ομόλογα και χρεόγραφα γενικά του Ελληνικού Δημοσίου , των ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και των κάθε είδους ημεδαπών επιχειρήσεων αποτελούν και αυτά πηγή εισοδήματος από κινητές αξίες .
- ii. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όταν αποκτά εισόδημα από μερίσματα ή τόκους ιδρυτικών τίτλων ή μετοχών ημεδαπών ανώνυμων εταιριών φορολογείται με τις γενικές διατάξεις . Το ίδιο ισχύει και για τα ομόλογα και χρεόγραφα του Ελληνικού Δημοσίου , των ΝΠΔΔ και κάθε είδους ημεδαπών επιχειρήσεων .
- iii. Το εισόδημα από μερίσματα και τόκους , τίτλων αλλοδαπής προέλευσης , όπως αναφέρθηκαν και παραπάνω αποτελεί και αυτό πηγή εισοδήματος από κινητές αξίες .
- iv. Οι τόκοι από καταθέσεις ( με μετρητά ή εγγύηση ) και οι τόκοι χρεωστικού τίτλου με εμπράγματα ασφάλεια ( ενέχυρο ή υποθήκη ) ανήκουν και αυτά στην κατηγορία εισοδήματος από κινητές αξίες . Το ίδιο ισχύει και για τους τόκους με επιδικάζονται με δικαστική απόφαση . Από τα παραπάνω εξαιρούνται οι τόκοι

γραμματίων και συναλλαγματικών από εμπορικές συναλλαγές , οι τόκοι υπερημερίας λόγω καθυστέρησης στην καταβολή πιστωθέντος τμήματος , οι τόκοι από πωλήσεις εμπορευμάτων με πίστωση μεταξύ προσώπων με εμπορική δραστηριότητα , καθώς και οι τόκοι που καταβλήθηκαν σε μηχανικούς , αρχιτέκτονες και τοπογράφους επειδή καθυστέρησε η είσπραξη των αμοιβών που τους οφείλονταν .

- v. Κατά το χρόνο καταβολής τους φορολογούνται τα ποσά των τόκων που επιδικάζονται για οφειλή σε μισθώματα ακινήτων . Αυτό αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες .
- vi. Τα κέρδη από αμοιβαία κεφάλαια καθώς και η πρόσθετη αξία από εξαγορά μεριδίων σε τιμή μεγαλύτερη της τιμής κτήσης , είναι μια ακόμη περίπτωση εισοδήματος από κινητές αξίες . Εντάσσονται και τα κέρδη από αμοιβαίο κεφάλαιο αλλοδαπής προέλευσης στην περίπτωση αυτή .
- vii. Τέλος συναντάμε την περίπτωση που αφορά υπεραπόδοση μαθηματικών αποθεμάτων . Η περίπτωση αυτή σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – γ ) αποτελεί εισόδημα από κινητές αξίες και σχετίζεται με την υπεραπόδοση επενδύσεων για ασφαλίσεις ζωής των μαθηματικών αποθεμάτων σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.Δ. 400/1970 ( Φ.Ε.Κ. 22 Α' ) . Οι ασφαλιστικές επιχειρήσεις που λειτουργούν στην Ελλάδα έχουν υποχρέωση να σχηματίσουν μαθηματικό απόθεμα σε θέματα ασφαλίσεων του κλάδου ζωής . Το προϊόν υπεραπόδοσης αυτού του μαθηματικού αποθέματος αποτελεί και αυτό πηγή εισοδήματος από κινητές αξίες σύμφωνα με τον Χ. Μελά ( 2013 ) .

Στην περίπτωση που από παράγωγα των χρηματοοικονομικών προϊόντων , από πράξεις ή συμβάσεις , γεννάται εισόδημα , θεωρείται εισόδημα από κινητές αξίες . Η περίπτωση αυτή είναι σημαντική και ιδιαίτερη στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αρκεί να πληρούνται κάποιες προϋποθέσεις .

Οι προϋποθέσεις που ορίζονται από το νόμο ώστε το εισόδημα αυτό να θεωρείται ότι προέρχεται από κινητές αξίες είναι :

- i. Η απόκτηση του εισοδήματος να γίνεται από κάτοικο της Ελλάδας .
- ii. Αν είναι επιχείρηση θα πρέπει να μη τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας .
- iii. Δεν απευθύνεται σε εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου .
- iv. Δεν απευθύνεται σε αμοιβαίο κεφάλαιο του Ν. 1969/1991 όπως αναφέρουν οι Καραβοκύρης και Σταματόπουλος ( 2014 ) .

Αναφέρονται συνοπτικά σε τρεις κατηγορίες οι βασικές λειτουργίες :

- i. Αντιστάθμιση κινδύνου . Δηλαδή να περιορίσουν αν όχι να εξαλείψουν τον κίνδυνο που προέρχεται ή μπορεί να προέλθει από το βασικό χρηματοοικονομικό προϊόν .
- ii. Ανάλυση κινδύνου από τρίτο . Δηλαδή η μεταφορά του κινδύνου σε κάποιον που συμφωνεί να τον αναλάβει .
- iii. Αύξηση της απόδοσης από τους επενδυτές με ανάληψη από αυτούς αντίστοιχου σε αναλογία με την απόδοση κινδύνου .

## ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Νομικό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο , κάνει χρήση παράγωγου ανταλλαγής επιτοκίων ( swap ) με σκοπό να μεταβάλλει ένα κυμαινόμενο δάνειο σε σταθερό , ή το αντίστροφο , σε περίπτωση που υπάρξει ή έχει προβλέψει πτώση των επιτοκίων στην παρούσα μορφή του δανείου .

### 3.3. Αυτοτελής φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες

Σε αυτοτελή φορολόγηση υπόκεινται τα εισοδήματα από τόκους , οι οποίοι αποκτήθηκαν από νομικά ή φυσικά πρόσωπα , ομάδες περιουσίας ή ενώσεις προσώπων , χωρίς να εξεταστεί η ιθαγένεια ή/και ο τόπος που κατοικούν ή διαμένουν ή έχουν την έδρα τους και που προκύπτουν στην Ελλάδα από :

- i. Κάθε μορφή κατάθεσης , συμπεριλαμβανομένων των πιστοποιητικών καταθέσεων , σε ταμειυτήριο ή τράπεζα , που είναι στην Ελλάδα .
- ii. Κάθε μορφή κατάθεσης στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων .
- iii. Τα ομολογιακά δάνεια επιχειρήσεων , εφόσον έχουν απαλλαγεί σύμφωνα με το Ν.Δ. 3746/1957 .

Τα παραπάνω , εφαρμόζονται στους τόκους από καταθέσεις στην αλλοδαπή ή από έκδοση ομολογιακών δανείων σε αυτή , όπως επίσης και στα εισοδήματα από κάθε μορφής τίτλους που εκδόθηκαν από θυγατρικές εταιρίες ημεδαπών τραπεζικών ιδρυμάτων στο εξωτερικό και οφείλουν να συμπεριληφθούν στην κατηγορία των εποπτικών κεφαλαίων για να ενισχυθεί η κεφαλαιακή τους επάρκεια , σύμφωνα με τις εκάστοτε πράξεις του Διοικητή της Τράπεζας της Ελλάδος , όταν όλα τα προαναφερθέντα εισοδήματα αποκτήθηκαν από νομικά ή φυσικά πρόσωπα που κατοικούν στην Ελλάδα .

Ο φόρος υπολογίζεται με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού που προκύπτει από τους τόκους .

Ο φόρος αυτός θα παρακρατηθεί από αυτόν που οφείλει τους τόκους και στον χρόνο που πρέπει να γίνει ο εκτοκισμός της κατάθεσης , ή από εκείνον που κατέβαλε τους τόκους , και στον χρόνο που έγινε η εξαργύρωση των τοκομεριδίων . Ειδικότερα στην περίπτωση των

ομόλογων χωρίς κουπόνια ο φόρος αυτός υπολογίζεται κατά την έκδοσή τους . Όταν γίνεται η παρακράτηση του φόρου εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση που έχουν τα φυσικά πρόσωπα ( συμπεριλαμβάνονται και οι αστικές εταιρίες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ) καθώς και τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .

Ο κατά τα παραπάνω παρακρατούμενος φόρος χαρακτηρίζεται ως έσοδο και αφορά το οικονομικό έτος μέσα στο οποίο υπολογίστηκαν οι τόκοι . Το έσοδο βεβαιώνεται μέχρι και την τελευταία εργάσιμη ημέρα του Δεκεμβρίου του έτους που αφορά και αποδίδεται εφάπαξ καταβολή στο Δημόσιο , μέσω της υποβολής δήλωσης παρακρατούμενων φόρων που προβλέπεται , από εκείνον τον οποίο οφείλει τους τόκους ή από εκείνον που εξαργύρωσε τα τοκομερίδια . Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσω των εφαρμογών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων , εντός προθεσμίας δεκαπέντε (15) ημερών από το πέρας του μήνα που υπολογίστηκαν οι τόκοι . ( Καραβοκύρης και Σταματόπουλος , 2014 )

#### **3.4. Ακαθάριστο και καθαρό εισόδημα**

Ακαθάριστο εισόδημα από κινητές αξίες ονομάζεται το εισόδημα που προκύπτει από κινητές αξίες και περιγράφηκε στις ανωτέρω ενότητες . Από αυτό το εισόδημα εκπίπτει κάθε πρόσθετο τέλος , φόρος ή δικαίωμα υπέρ του Δημοσίου ή τρίτου , που επιβαρύνει το εισόδημα αυτό . Μετά τον υπολογισμό των εκπτώσεων που αναφέρθηκαν , το ποσό που προκύπτει , ονομάζεται καθαρό εισόδημα από κινητές αξίες .

#### **3.5. Παρακράτηση φόρου στο εισόδημα από κινητές αξίες και υποχρέωση υποβολής δηλώσεων**

Σε παρακράτηση φόρου υπόκειται το εισόδημα από κινητές αξίες και πραγματοποιείται ως επί το πλείστον από αυτόν που καταβάλλει το οφειλόμενο ποσό .

Πιο συγκεκριμένα :

Στα κέρδη που διανέμονται από τις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες υπό την μορφή μερισμάτων ή προμερισμάτων στα νομικά ή φυσικά πρόσωπα , ομάδες περιουσίας και ενώσεις προσώπων , ημεδαπά ή αλλοδαπά , ανεξάρτητα εάν η καταβολή του ποσού των κερδών γίνεται σε μετοχές ή σε μετρητά , με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό ( 25 % ) ενεργείται παρακράτηση φόρου . Με την παρακράτηση αυτή παύει η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα παραπάνω εισοδήματα .

Με παρακράτηση φόρου και συντελεστή δεκαπέντε τοις εκατό (15%) για τα εισοδήματα από υπεραπόδοση επενδύσεων μαθηματικών αποθεμάτων για ασφαλίσεις ζωής . Και σε αυτήν την περίπτωση με την παρακράτηση αυτή , παύει η φορολογική υποχρέωση του δικαιούχου για τα παραπάνω εισοδήματα .

Όσον αφορά τα λοιπά εισοδήματα από κινητές αξίες γίνεται παρακράτηση , σε αντιστοιχία με τον φόρο που αναλογεί και με συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) . Η παρακράτηση αυτή δεν συνδέεται με αυτοτελή φορολόγηση εισοδήματος από κινητές αξίες . Το ποσό της παρακράτησης αυτής αποτελεί , ως επί το πλείστον , και την τελική φορολόγηση .

Η παρακράτηση φόρου ενεργείται :

- i. Στους τόκους από προνομιούχες μετοχές και ιδρυτικούς τίτλους , που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα , κατά την εγγραφή ή την καταβολή τους σε πίστωση του δικαιούχου .
- ii. Στα εισοδήματα από υπεραπόδοση μαθηματικών αποθεμάτων για ασφαλίσεις ζωής , κατά την εγγραφή τους στον προβλεπόμενο λογαριασμό των βιβλίων της ασφαλιστικής εταιρίας , διαφορετικά κατά την εγγραφή ή την καταβολή τους σε πίστωση του δικαιούχου .
- iii. Στα εισοδήματα από εξαγορά ιδρυτικών τίτλων κατά την εγγραφή ή την καταβολή τους σε πίστωση του δικαιούχου και με μέγιστη διάρκεια ενός (1) μήνα από την έγκρισή τους από την γενική συνέλευση των μετόχων .
- iv. Στα εισοδήματα από χρεόγραφα και ομολογίες , ημεδαπών νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου , όπως επίσης και από κινητές αξίες αλλοδαπής προέλευσης , κατά τον χρόνο της εξαργύρωσης της είσπραξης των μερισμάτων ή των τοκομεριδίων από τον δικαιούχο .
- v. Στους τόκους , από την εγγραφή τους στα βιβλία του οφειλέτη ή την καταβολή τους σε πίστωση του δανειστή .

Όπως προκύπτει από την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – ε ) με την Πολ. 1053/2009 έγινε σαφές ότι τα εισοδήματα που αποκτούνται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από ομολογιακά δάνεια που εκδίδονται σε αυτή ή από τόκους καταθέσεων στην αλλοδαπή υπόκεινται σε αυτοτελή φορολόγηση με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) επί του ποσού . Ο φόρος αυτός θα παρακρατηθεί από την τράπεζα που μεσολαβεί , διαφορετικά όταν το προϊόν της είσπραξης παραμείνει στο εξωτερικό θα πρέπει το ίδιο το νομικό πρόσωπο να αποδώσει τον φόρο που οφείλει με συντελεστή δέκα τοις εκατό (10%) . Το ίδιο ισχύει και για τα φυσικά πρόσωπα και απαιτούνται τα ίδια δικαιολογητικά .

Υπόχρεος σε παρακράτηση φόρου ορίζεται :

- i. Η ημεδαπή ανώνυμη εταιρία που καταβάλλει εισοδήματα που προκύπτουν από προνομιούχες μετοχές και τόκους από ιδρυτικούς τίτλους , εισοδήματα από εξαγορά ιδρυτικών τίτλων και τέλος εισοδήματα από υπεραπόδοση μαθηματικών αποθεμάτων για ασφαλίσεις ζωής .
- ii. Αυτός που καταβάλλει ή εξαργυρώνει εισοδήματα που προκύπτουν από χρεόγραφα ή ομολογίες νομικών προσώπων που εδρεύουν στην ημεδαπή και εισοδήματα από κινητές αξίες που η προέλευσή του είναι από την αλλοδαπή .

- iii. Ο χρεώστης που καταβάλλει τους τόκους , για τα εισοδήματα που αφορούν τόκους.
- iv. Το πρόσωπο που καταβάλλει εισοδήματα από συμβάσεις παραγωγών χρηματοοικονομικών προϊόντων .
- v. Στην περίπτωση που τα ανωτέρω εισοδήματα προέρχονται από την αλλοδαπή , η παρακράτηση γίνεται από το πιστωτικό ίδρυμα της ημεδαπής , ανεξάρτητα αν μεσολαβήσει ή όχι , στην πραγματοποίηση της σύμβασης μεταξύ του αλλοδαπού οργανισμού και του δικαιούχου του εισοδήματος .

Όσοι των παραπάνω περιπτώσεων παρακρατούν τον φόρο , έχουν υποχρέωση να τον αποδίδουν εφάπαξ και να υποβάλλουν δήλωση μέσω των εφαρμογών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων , μέχρι την λήξη του επόμενου μήνα που έγινε η παρακράτηση , με μόνη εξαίρεση τον φόρο που παρακρατήθηκε στα εισοδήματα από παράγωγα επί χρηματοοικονομικών προϊόντων , ο οποίος αποδίδεται εφάπαξ μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την λήξη της προθεσμίας που ορίζεται από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών για το κλείσιμο του ισολογισμού .

Στην περίπτωση που δεν υποβλήθηκε ή υποβλήθηκε εκπρόθεσμα δήλωση ή ανακριβής δήλωση , επιβάλλεται πρόστιμο και πρόσθετος φόρος .

## **4. Απαλλαγές από το φόρο**

### **4.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Όπως προαναφέρθηκε , τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα φορολογούνται για τα εισοδήματα που αποκτούν από ακίνητα και για τα εισοδήματα από κινητές αξίες . Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος προβλέπονται απαλλαγές για το εισόδημα από τις δύο αυτές κατηγορίες αρκεί να πληρούν τις προϋποθέσεις που θα αναφερθούν στην συνέχεια .

Από το εισόδημα από ακίνητα απαλλάσσεται :

- i. Κάθε τεκμαρτό εισόδημα που προκύπτει από παραχώρηση χρήσης ακινήτων από τον κύριο , επικαρπωτή ή νομέα αυτών προς το Ελληνικό Δημόσιο ή προς τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και δεν υπάρχει αντάλλαγμα .
- ii. Το τεκμαρτό ακαθάριστο εισόδημα που προκύπτει από ιδιοκατοίκηση σε γενικά πλαίσια .

Από το εισόδημα από τις κινητές αξίες απαλλάσσονται :

- i. Οι κάθε μορφής τόκοι από καταθέσεις στο Ταχυδρομικό Ταμιευτήριο ή σε τράπεζες που λειτουργούν στην Ελλάδα , αρκεί η κατάθεση να μην είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος του λογαριασμού να είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού .
- ii. Οι τόκοι καταθέσεων ταμιευτηρίου ή όψεως στο Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων , αρκεί οι καταθέσεις αυτές να μην είναι σε ευρώ και ο δικαιούχος να είναι μόνιμος κάτοικος εξωτερικού .
- iii. Οι τόκοι εθνικών δανείων που η έκδοση τους γίνεται με ομολογίες ή έντοκα γραμμάτια , αρκεί να προβλέπεται απαλλαγή από τον νόμο αναφοράς .
- iv. Οι τόκοι δανείων ενυπόθηκων που βρίσκονται στην αλλοδαπή , οι οποίοι προέρχονται από αλλοδαπούς με εγγραφή υποθήκης για λογαριασμό πλοίων ελληνικής ιθαγένειας .
- v. Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων του Οργανισμού Τηλεπικοινωνιών Ελλάδος και της Δημόσιας Επιχειρήσεως Ηλεκτρισμού , αρκεί να προβλέπεται απαλλαγή από τον οικείο νόμο .
- vi. Οι τόκοι των ομολογιακών δανείων που εκδίδονται από την Ευρωπαϊκή Τράπεζα Επενδύσεων σε ευρώ ή συνάλλαγμα στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό .
- vii. Οι τόκοι των εκδιδόμενων ομολογιακών δανείων και η υπεραξία που μπορεί να προκύψει στην διάρκεια της εξόφλησης των ομολόγων με ρήτρα ευρωπαϊκής νομισματικής μονάδας ή εξωτερικού συναλλάγματος .
- viii. Τα μερίσματα από ιδρυτικούς τίτλους και μετοχές ημεδαπών ανώνυμων εταιριών που έχουν σαν δραστηριότητα την εκμετάλλευση πλοίων τα κέρδη των οποίων υπόκεινται σε ειδικό φόρο πλοίων , όπως αυτός θα είναι σε ισχύ κάθε φορά .
- ix. Σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – ζ ) τα κέρδη αμοιβαίων κεφαλαίων του Ν. 3283/2004 (Φ.Ε.Κ. 210 Α) και του Ν.2778/1999 (Φ.Ε.Κ. 295 Α) , όπως επίσης και η πρόσθετη αξία που αποκτούν οι κάτοχοι των μεριδίων των αμοιβαίων κεφαλαίων από την εξαγορά των μεριδίων τους σε τιμή μεγαλύτερη από την τιμή κτήσης .

#### **4.2. Απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος**

Ο Χ. Μελάς ( 2014 ) αναφέρει ότι μετά τον Ν. 3842 / 2010 , όλα τα νομικά πρόσωπα ( δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου ) υπάγονται σε φόρο εισοδήματος .

Σύμφωνα με τον ίδιο δεν κρίνονται αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , όπως επίσης και τα κάθε άλλου είδους έσοδα που γίνονται με σκοπό και μόνη επιδίωξη την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους . Η απαλλαγή αυτή δεν είναι χωρίς προϋποθέσεις . Πιο συγκεκριμένα , τα κάθε είδους έσοδα και λοιπά εισοδήματα των Νομικών Προσώπων Δημοσίου Δικαίου μη

κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος με κριτήριο ότι πραγματοποιούνται για την επιδίωξη του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους .

Από την διατύπωση της παραπάνω έννοιας προκύπτει ότι δεν είναι απαραίτητο να επιτευχθεί ο σκοπός προκειμένου να απαλλαγούν τα εισοδήματα από το φόρο εισοδήματος , με εξαίρεση τα εισοδήματα των ενοικίων από ακίνητα και κινητές αξίες . Πρέπει όμως σε κάθε περίπτωση να αποδεικνύεται , ότι ο συγκεκριμένος αυτός σκοπός επιδιώκεται , όπως επίσης ότι πραγματοποιούνται όλες οι ενέργειες που είναι απαραίτητες κάθε φορά για την επίτευξη του .

Με λίγα λόγια εξαιρούνται της φορολογίας εισοδήματος , τα έσοδα των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , τα οποία προέρχονται από άλλες πηγές εισοδήματος , με εξαίρεση αυτά τα οποία προέρχονται από εκμίσθωση ακινήτων , γαιών και κινητών αξιών , και προκύπτουν από την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητας . Αν τα εισοδήματα προκύπτουν από άλλη δραστηριότητα δεν εξαιρούνται του φόρου , ακόμα και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους , μη αποβλέποντας σε κέρδη .

## **ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ**

Ν.Π.Δ.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με κοινωφελή σκοπό την ενίσχυση απόρων , έχει έσοδα κατά το δύο χιλιάδες δώδεκα ( 2012 ) από τις παρακάτω δραστηριότητες :

- i. Συνδρομές μελών .
- ii. Ενοίκια από ακίνητα .
- iii. Τόκους .
- iv. Χρησιμοποιεί αίθουσες κτιρίου του για την διεξαγωγή κοινωνικών εκδηλώσεων έναντι χρηματικής αμοιβής προσφέροντας υπηρεσίες εστίασης .
- v. Παράγει οίνο και τον πουλάει σε διεθνή αλυσίδα σούπερ-μάρκετ .

Τα έσοδα από τις παραπάνω δραστηριότητες φορολογούνται ως εξής :

- i. Οι συνδρομές των μελών απαλλάσσονται της φορολογίας
- ii. Τα ενοίκια από ακίνητα υπάγονται στον ειδικό συντελεστή είκοσι τοις εκατό (20%) αφού πρώτα υπολογιστούν οι εκπτώσεις των δαπανών που επιτρέπονται για την συγκεκριμένη πηγή εσόδου .
- iii. Σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις της φορολογίας για κινητές αξίες φορολογούνται οι τόκοι .
- iv. Τα έσοδα από τις δραστηριότητες iv , v αφορούν την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και δεν δημιουργήθηκαν κατά την επιδίωξη του σκοπού του ,



ακόμη και εάν χρησιμοποιηθούν για την εκπλήρωση του . Συνεπώς και θα φορολογηθούν αφού λογιστούν οι δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των πηγών αυτών και το φορολογητέο αποτέλεσμα που θα προκύψει θα φορολογηθεί με συντελεστή είκοσι τρία τοις εκατό ( 23 % ) που ήταν σε ισχύ το δύο χιλιάδες δώδεκα ( 2012 ) . Κατά το δύο χιλιάδες δεκαπέντε (2015) προκύπτει από τον Χ. Μελά ( 2015 ) ισχύει ότι αναφέραμε παραπάνω με μόνη διαφορά ότι ο συντελεστής φορολόγησης για τα κέρδη από επιχειρηματική και εμπορική δραστηριότητα ανέρχεται σε είκοσι έξι τοις εκατό ( 26 % ) .

## **5. Έκπτωση Δαπανών**

### **5.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Όπως αναφέρεται από την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2014 – δ ) , σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν. 4172 / 2013 εκπίπτουν όλες οι δαπάνες αρκεί να πληρούν τις παρακάτω προϋποθέσεις :

- i. Πρέπει να πραγματοποιούνται για το συμφέρον της επιχείρησης ή/και κατά τις συνηθισμένες εμπορικές συναλλαγές της .
- ii. Η συναλλαγή να είναι πραγματική και η αξία αυτής να μην είναι μικρότερη ή μεγαλύτερη της αγοραίας , με βάση τα στοιχεία που έχει στην κατοχή της η φορολογική διοίκηση .
- iii. Να γίνονται λογιστικές εγγραφές στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών, την περίοδο που πραγματοποιήθηκαν αυτές οι συναλλαγές και να υπάρχουν τα κατάλληλα δικαιολογητικά για την απόδειξη τους , όταν αυτά ζητηθούν .
- iv. Κάθε δαπάνη που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και η αξία της είναι ανώτερη των πεντακοσίων ( 500 ) ευρώ , αναγνωρίζεται μόνο στην περίπτωση που η τμηματική ή ολική εξόφληση της , έγινε με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής .

Από τα παραπάνω εξαιρούνται :

- i. Κάθε είδους παροχή μισθωτής εργασίας ( μισθοί , ημερομίσθια προσωπικού, και λοιπά ) .
- ii. Τα μισθώματα ακινήτων .
- iii. Οι τόκοι και τα συναφή έξοδα .

Στην περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα και προμηθευτές και πελάτες , επιτρέπεται να γίνει λογιστικός συμψηφισμός .

## 5.2. Μη εκπιπτόμενες δαπάνες

Δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2014 – δ ) τα εξής :

- i. Οι τόκοι δανείων από τρίτους , με εξαίρεση τα τραπεζικά , ομολογιακά και τα διατραπεζικά δάνεια .
- ii. Κάθε δαπάνη που αφορά αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών και η τιμή αυτής είναι ανώτερη των πεντακοσίων ( 500 ) ευρώ , σε περίπτωση που η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής .
- iii. Οι ασφαλιστικές εισφορές που δεν καταβλήθηκαν .
- iv. Οι προβλέψεις .
- v. Τα πρόστιμα , πρόσθετα τέλη , ποινές και προσαυξήσεις προς το Δημόσιο .
- vi. Ο φόρος εισοδήματος .
- vii. Οι έκτακτες εισφορές και το τέλος επιτηδεύματος .
- viii. Ο φόρος προστιθέμενης αξίας ( Φ.Π.Α ) των μη εκπιπτόμενων δαπανών .
- ix. Το τεκμαρτό μίσθωμα σε περίπτωση ιδιόχρησης που είναι μεγαλύτερο από το τρία τοις εκατό ( 3 % ) επί της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου .
- x. Οι δαπάνες για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων , για σίτιση και διαμονή πελατών η εργαζομένων , εάν είναι μεγαλύτερες του ποσού των τριακοσίων ( 300 ) ευρώ ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια δαπάνη τα πέντε δέκατα τοις εκατό ( 0,5 % ) επί του ακαθάριστου ετήσιου εισοδήματος της επιχείρησης .
- xi. Οι δαπάνες για την διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων , σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων στην περίπτωση που είναι μεγαλύτερες του ποσού των τριακοσίων ( 300 ) ευρώ ανά συμμετέχοντα και η συνολική ετήσια δαπάνη τα πέντε δέκατα τοις εκατό ( 0,5 % ) επί του ακαθάριστου ετήσιου εισοδήματος της επιχείρησης .
- xii. Οι δαπάνες ψυχαγωγίας ( εξαιρούνται οι φορολογούμενοι που έχουν σαν δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας ) .
- xiii. Οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες .

## 6. Προσδιορισμός κερδών

Για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών δεδομένου του ότι οι δαπάνες που βαρύνουν κάθε δραστηριότητα ξεχωριστά μπορούν να αναλυθούν ανά κλάδο . Οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται με βάση τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα , προς τα έσοδα του κλάδου που αφορούν . ( Επιστημονική Ομάδα ASTbooks , 2015 – η )

## 7. Μεταφορά ζημιών

Εάν το αποτέλεσμα , μετά από τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα , που προκύπτει είναι ζημιά , ο φορολογούμενος έχει την δυνατότητα την ζημιά αυτή να την μεταφέρει συμψηφιστικά με τα επιχειρηματικά κέρδη στα επόμενα πέντε ( 5 ) φορολογικά έτη διαδοχικά . ( Καραβοκύρης και Σταματόπουλος , 2014 )

## 8. Συντελεστές φορολόγησης

Οι συντελεστές φορολόγησης στα εισοδήματα για τα ημεδαπά και αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ( πλην αυτών που εξαιρούνται ) ορίζονται ως εξής :

Οικονομικό έτος	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015
Συντελεστής	25 %	25 %	24 %	23 %	21 %	20 %	26 %

## 9. Φορολογική αναμόρφωση

Τα Ν.Π.Δ.Δ. δεν έχουν υποχρέωση υποβολής κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης .

Όπως προκύπτει από την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – η ) τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ιδιωτικού δικαίου υποχρεούνται μόνο να υποβάλουν «Κατάσταση Αποδοθέντων και Οφειλόμενων Φόρων Εισοδήματος και Έμμεσων Φόρων » ( Πίνακας IV ) .

**ΠΙΝΑΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΜΗ  
ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ**

<b>ΝΟΜΙΚΗ ΜΟΡΦΗ ΝΟΜΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ</b>	<b>ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ</b>	<b>ΑΠΑΛΛΑΓΗ</b>
ΗΜΕΔΑΠΑ ΝΠΔΔ άρ. 103 παρ. 1 περ. α του Κ.Φ.Ε	Εισόδημα από κινητές αξίες φορολογείται με βάση τις γενικές διατάξεις	Εισόδημα από ακίνητα και εισοδήματα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους
ΛΟΙΠΑ ΗΜΕΔΑΠΑ Ν.Π.Δ.Δ.	Εισόδημα από ακίνητα και κινητές αξίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις περί Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα	Λοιπά εισοδήματα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους
ΗΜΕΔΑΠΑ Ν.Π.Ι.Δ.	Εισόδημα από ακίνητα και κινητές αξίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις περί Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα	Λοιπά εισοδήματα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους
Οι Ιεροί Ναοί , οι Ιερές Μητροπόλεις , οι Ιερές Μονές , τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα που νόμιμα έχουν συσταθεί και τα οποία επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς , καθώς και τα ημεδαπά κοινωφελή ιδρύματα	Εισόδημα από ακίνητα φορολογούνται με ονομαστικό συντελεστή 20% ( ο πραγματικός συντελεστής μπορεί να μειωθεί έως το 10%). Εισόδημα από κινητές αξίες φορολογείται με τις γενικές διατάξεις	Λοιπά εισοδήματα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους. Μειωμένος συντελεστής στη φορολόγηση του εισοδήματος από ενοίκια ακινήτων
ΑΛΛΟΔΑΠΑ Ν.Π. ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΧΑΡΑΚΤΗΡΑ	Εισόδημα από ακίνητα και κινητές αξίες φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις περί Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα	Λοιπά εισοδήματα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους

(Φωτοδότης , 2012 , σελ . 80 – 81 )

## Ι Ι Ι . ΦΟΡΟΣ ΠΡΟΣΤΙΘΕΜΕΝΗΣ ΑΞΙΑΣ

### 1. Επιβολή και φύση του φόρου

Σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – ι ) ο Φ.Π.Α. είναι μία μορφή φόρου , που αναφέρεται στον κύκλο εργασιών . Για αυτόν τον λόγο και σύμφωνα με το αρ. 1 του Ν. 2859 / 2000 , επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία « φόρος προστιθέμενης αξίας » .

Ο φόρος αυτός αποδίδεται από τον κατά τον νόμο υπόχρεο σε βάρος του αντισυμβαλλομένου και για κάθε στάδιο της εμπορίας ή/και της παραγωγής . Ο υπολογισμός του φόρου γίνεται επί της προστιθέμενης αξίας ,για κάθε παραγωγικό στάδιο .

Οι Κλώνη και Σταματόπουλος ( 2014 ) αναφέρουν ότι ο Φ.Π.Α. χαρακτηρίζεται ως έμμεσος φόρος , ως αναλογικός φόρος και στην ουσία είναι ουδέτερος φόρος . Ουδέτερος γιατί ο Φ.Π.Α των εισροών ( αγορών ) συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών ( πωλήσεων ) . Υπάρχουν βέβαια και περιπτώσεις όπου ο Φ.Π.Α. των εισροών δεν συμψηφίζεται με το Φ.Π.Α. των εκροών . Μέχρι και ένα στάδιο πριν την τελική κατανάλωση επιτρέπεται ο συμψηφισμός στον Φ.Π.Α. . Εκείνος ο οποίος δεν μπορεί να συμψηφίσει τον Φ.Π.Α. είναι ο τελικός καταναλωτής ( ιδιώτης ) και έχει ως συνέπεια να επιβαρύνεται σε κάθε περίπτωση με το κόστος αυτού

Με λίγα λόγια ο Φ.Π.Α. έχει ως αποτέλεσμα να επιβαρύνει τον ιδιώτη και επί της ουσίας επιβάλλεται τμηματικά σε κάθε στάδιο της εμπορίας και της παραγωγικής διαδικασίας και υπολογίζεται επί της καθαρής αξίας , για κάθε στάδιο το οποίο αφορά . Το σύστημα αυτό του Φ.Π.Α. εφαρμόζεται σε όλη την Ευρωπαϊκή Ένωση .

### 2. Αντικείμενο του φόρου

Αντικείμενο του Φ.Π.Α. είναι :

- i. Η παράδοση αγαθών .
- ii. Η παροχή υπηρεσιών .
- iii. Η εισαγωγή αγαθών .
- iv. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών .

Πιο αναλυτικά , αντικείμενο του Φ.Π.Α. όπως αναφέρει η Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – ι ) είναι :

- i. Η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών , εάν η συναλλαγή αυτών πραγματοποιείται με αντίτιμο ενδοχώρα από υποκείμενο στον Φ.Π.Α. που ενεργεί επίσης με αυτήν την ιδιότητα . Για παράδειγμα , όταν ένα Ν.Π.Δ.Δ. ασκεί την δραστηριότητα του και απευθύνεται σε ιδιώτες δεν ενεργεί υποκείμενο στο Φ.Π.Α. . Όταν από την άλλη το ίδιο πρόσωπο λειτουργεί ως ιδιώτης , σε αυτή την περίπτωση ενεργεί υποκείμενο στο Φ.Π.Α. . Παροχή υπηρεσιών ονομάζεται οποιαδήποτε άλλη πράξη που δεν είναι πώληση αγαθών .
- ii. Η εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας . Εισαγωγή αγαθών χαρακτηρίζεται η απόκτηση αγαθών από οποιαδήποτε χώρα που βρίσκεται εκτός Ευρωπαϊκής Ένωσης . Οι συναλλαγές μεταξύ των κρατών μελών της Ευρωπαϊκής Ένωσης ονομάζονται ενδοκοινοτικές συναλλαγές . Ο ορισμός της εισαγωγής και της εξαγωγής χρησιμοποιείται μόνο για τις λοιπές χώρες και μόνο για σκοπούς Φ.Π.Α. . Μια σημαντική επισήμανση είναι ότι το Άγιο Όρος δεν θεωρείται έδαφος της Ευρωπαϊκής Ένωσης , για τους σκοπούς του Φ.Π.Α. .
- iii. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών . Με τον όρο αυτό εννοείται η συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε με αντίτιμο μεταξύ αντισυμβαλλόμενων , στην οποία ο λήπτης των αγαθών είναι υποκείμενος στον φόρο , έχει δηλώσει ότι πραγματοποιεί ενδοκοινοτικές συναλλαγές μέσω των εφαρμογών της Γενικής Γραμματείας Πληροφοριακών Συστημάτων και η εγκατάστασή του είναι στο εσωτερικό της χώρας με τον δε πωλητή , να είναι και ο ίδιος υπαρκτό νομικό πρόσωπο ή φυσικό με εμπορική δραστηριότητα και να είναι εγκατεστημένος σε κράτος – μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης .
- iv. Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών , για τα νομικά πρόσωπα που δεν είναι υποκείμενα σε φόρο και που οι πράξεις που ενεργούν δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου , όπως για παράδειγμα οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος .

### **3. Υποκείμενο του Φ.Π.Α**

Υποκείμενοι στο Φ.Π.Α. όπως αναφέρουν οι Κλώνη και Σταματόπουλος ( 2014 ) είναι τα εξής πρόσωπα :

- i. Κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο , ένωση προσώπων , ημεδαπό ή αλλοδαπό , αρκεί να ασκεί οικονομική , επιχειρηματική ή εμπορική δραστηριότητα , ανεξάρτητα από τον τόπο που βρίσκεται η εγκατάσταση του χωρίς να παίζει ρόλο ο σκοπός ή/και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής .
- ii. Κάθε πρόσωπο , το οποίο ασχολείται κατά καιρούς με την παράδοση καινούριων μεταφορικών μέσων , τα οποία αποστέλλονται ή μεταφέρονται προς άλλα κράτη μέλη .

- iii. Κάθε πρόσωπο , το οποίο ευκαιριακά συμβάλλει σε μεταβιβάσεις νέων δομημένων ακινήτων , αρκεί να επιθυμεί με δήλωσή του , να ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του Φ.Π.Α.

Ο χαρακτήρας ενός νομικού προσώπου σε κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού δεν συντρέπει ρόλο για το εάν θα είναι υποκείμενο ή όχι του φόρου . Ακόμα και ένα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο μπορεί να είναι υποκείμενο στο Φ.Π.Α. και σε κάποιες περιπτώσεις προβλέπονται συγκεκριμένες απαλλαγές από το Φ.Π.Α. .

Το Ελληνικό Δημόσιο , οι κοινότητες , οι δήμοι και τα λοιπά νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου δεν είναι υποκείμενοι στο φόρο , για τις παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών που πραγματοποιούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους , ακόμα και όταν εισπράττουν τέλη , εισφορές ή δικαιώματα . Τα πρόσωπα αυτά είναι υποκείμενοι στον φόρο όταν οι πράξεις που ενεργούν έχουν ανταγωνιστική σημασία για τις λοιπές επιχειρήσεις .

Όπως προκύπτει από την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – β ) οι Ιεροί Ναοί και οι Ιερές Μητροπόλεις έχουν την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο , όταν ασκούν τις δραστηριότητες που ορίζονται αναλυτικά στο Παράρτημα Ι του νόμου , σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρ. 3 Κ.Φ.Π.Α. , εκτός αν αυτές έχουν κριθεί ασήμαντες από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. . Από τις ίδιες διατάξεις αποφαίνεται ότι η απαλλαγή των συγκεκριμένων προσώπων περιορίζεται μόνο κατά την παράδοση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών που ενεργούν κατά την εκπλήρωση της αποστολής τους . Επιβαρύνονται όμως , για κάθε περίπτωση , με τον επιρριπτόμενο Φ.Π.Α δηλαδή με το φόρο που αναλογεί σε υπηρεσίες που τους παρέχονται . Επομένως , Ναοί και οι Μητροπόλεις κατά την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών θα επιβαρυνθούν με Φ.Π.Α. όπως ο τελικός καταναλωτής , και δεν τους παρέχεται η δυνατότητα απαλλαγής παρόλο που δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα .

Οικονομική δραστηριότητα ονομάζεται κάθε δραστηριότητα του εμπόρου , του παραγωγού και κάθε προσώπου που παρέχει υπηρεσίες .

Οικονομική δραστηριότητα μπορεί να έχει και ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Στις δραστηριότητες αυτές συμπεριλαμβάνονται και η εξόρυξη , οι δραστηριότητες των ελευθέρων επαγγελματιών και των αγροτών , όπως επίσης και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ( π.χ. η εκμίσθωση ενός μηχανήματος ) ή άυλου αγαθού (όπως η παραχώρηση του δικαιώματος ενός διπλώματος ευρεσιτεχνίας ) με σκοπό την απόκτηση από αυτό εσόδων .

#### **4. Φορολογική υποχρέωση στην παράδοση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών**

Η φορολογική υποχρέωση δημιουργείται και ο φόρος ζητείται από το Δημόσιο στον χρόνο που θα πραγματοποιηθεί η παράδοση των αγαθών ή/και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών θα συντελέσει κατά το χρόνο στον οποίο τα αγαθά θα τεθούν και διατεθούν στο πρόσωπο το οποίο θα τα αποκτήσει .

Την στιγμή που ο προμηθευτής των αγαθών αναλάβει την υποχρέωση να τα αποστείλει , η παράδοση δημιουργείται στον χρόνο τον οποίο ξεκινάει η αποστολή , εκτός και αν ο προμηθευτής αναλάβει και την υποχρέωση να συναρμολογήσει ή να εγκαταστήσει τα αγαθά που αποστέλλει . Σε αυτήν την περίπτωση η παράδοση συντελείται στον χρόνο που θα πραγματοποιηθούν οι εργασίες .

Κατ' εξαίρεση , σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – θ ) , ο φόρος απαιτείται :

- i. στον χρόνο που εκδίδεται το τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που έχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Α.Σ. , με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών οι οποίες θα φορολογηθούν στον τόπο που είναι η εγκατάσταση του λήπτη .
- ii. στην παροχή υπηρεσιών , όταν εκδίδεται το φορολογικό στοιχείο , ακόμα και αν αυτό εκδοθεί σε προγενέστερο χρόνο προγενέστερο από αυτόν που θα πραγματοποιηθεί η παροχή των υπηρεσιών .
- iii. στον χρόνο που εκδόθηκε τιμολόγιο ή άλλο στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου και το μέγιστο την δέκατη πέμπτη ( 15<sup>η</sup> ) του επόμενου μήνα από αυτόν κατά τον οποίο δημιουργείται η φορολογική υποχρέωση . Αυτό αφορά παραδόσεις αγαθών οι οποίες έχουν απαλλαγή από το φόρο .
- iv. κατά το χρόνο είσπραξης προκαταβολής που συμβαίνει πριν πραγματοποιηθεί η παράδοση των αγαθών που αφορά , ή την ολοκλήρωση της παροχής υπηρεσιών οι οποίες όπως αναφέραμε θα φορολογηθούν στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη.
- v. κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί μεταξύ των αντισυμβαλλόμενων η καταβολή των δόσεων , για τις οποίες η αντιπαροχή αυτών θα καταβληθεί περιοδικά . Αυτό ισχύει σε περιπτώσεις που αφορούν την παροχή υπηρεσιών .

## **5. Φορολογική υποχρέωση στην εισαγωγή αγαθών**

Η φορολογική υποχρέωση δημιουργείται και ο φόρος απαιτείται από το Δημόσιο , στο διάστημα που θα πραγματοποιηθεί η εισαγωγή των αγαθών .

Η επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – θ ) αναφέρει ότι όταν τα αγαθά τεθούν από τη στιγμή που πραγματοποιείται η εισαγωγή τους , σε ένα από ανασταλτικό καθεστώς ή σε καθεστώς για μερικό διάστημα εισαγωγής με εξ' ολοκλήρου απαλλαγή από δασμούς εισαγωγής , σε καθεστώς διαμετακόμισης εξωτερικής ή σε έδαφος που δεν υπάγεται στα εδάφη της Ευρωπαϊκής Ένωσης , η φορολογική υποχρέωση θα δημιουργηθεί και ο χρόνος θα γίνει απαιτητός τον χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά εξάγονται από αυτά τα καθεστώτα στο εσωτερικό της χώρας .

Σε περίπτωση που τα εισαγόμενα αγαθά υπαχθούν σε δασμούς , γεωργικές εισφορές ή φόρους ισοδυνάμου αποτελέσματος , που έχουν θεσπιστεί στα πλαίσια κοινής πολιτικής , η



φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος θα απαιτηθεί στον χρόνο που η φορολογική υποχρέωση γεννάται και που θα γίνουν από το Δημόσιο οι παραπάνω επιβαρύνσεις απαιτητές .

## **6. Φορολογική υποχρέωση στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και η απαίτηση του φόρου**

Η φορολογική υποχρέωση γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιήσης των ενδοκοινοτικών αποκτήσεων των αγαθών . Η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών οφείλει να πραγματοποιηθεί στον χρόνο που τα αγαθά αυτά θα τεθούν στη διάθεση του προσώπου το οποίο τα αποκτά . Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλάβει την υποχρέωση της αποστολής αυτών , η ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών πραγματοποιείται στον χρόνο που ξεκινάει η αποστολή αυτών .

Ο φόρος θα γίνει απαιτητός από το Δημόσιο όταν εκδοθεί τιμολόγιο ή άλλο στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το μέγιστο τη δέκατη πέμπτη ( 15<sup>η</sup> ) του επόμενου μήνα από αυτόν που γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση .

## **7. Φορολογητέα αξία στην παράδοση αγαθών , στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών και στην παροχή υπηρεσιών**

Στην παράδοση αγαθών , στην παροχή υπηρεσιών καθώς και στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών , ως αξία που θα φορολογηθεί λαμβάνεται υπόψη η αντιπαροχή που λήφθηκε ή που πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή , το λήπτη ή το τρίτο πρόσωπο . Στην αξία αυτή λαμβάνονται υπόψη και τυχόν προσαυξήσεις με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή .

## **8. Φορολογητέα αξία στην εισαγωγή αγαθών**

Στην εισαγωγή αγαθών η φορολογητέα αξία θα διαμορφωθεί :

- i. από τη δασμολογητέα αξία των αγαθών που θα εισαχθούν .
- ii. από τους δασμούς , πρόσθετα τέλη , φόρους , εισφορές και δικαιώματα υπέρ τρίτων που οφείλονται εκτός της χώρας .
- iii. από τα παρεπόμενα έξοδα για την πραγματοποίηση της εισαγωγής των αγαθών , όπως για παράδειγμα τα έξοδα μεσιτείας .

## **9. Συντελεστές – Υπολογισμός του φόρου**

Ο βασικός συντελεστής του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι ίσος με είκοσι τρία τοις εκατό ( 23% ) επί της φορολογητέας αξίας .

Κατ' εξαίρεση , για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που αναφέρονται στο Παράρτημα Ι Ι Ι του Κ.Φ.Π.Α. , ο συντελεστής του φόρου είναι ίσος με δέκα τρία τοις εκατό ( 13% ) .

Οι Κλώνη και Σταματόπουλος ( 2015 ) αναφέρουν ότι για τα αγαθά και τις υπηρεσίες για που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα Ι Ι Ι του Ν. 2859 / 2000 . Ο συντελεστής του φόρου μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό ( 50% ) . Για τον υπολογισμό του φόρου κατά την παράδοση αγαθών , την παροχή υπηρεσιών και την ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, μπαίνουν σε εφαρμογή οι συντελεστές , που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος αυτός θα γίνει απαιτητός .

Για τα εισαγόμενα αγαθά εφαρμόζονται οι συντελεστές που ισχύουν κατά το χρόνο που ο φόρος απαιτείται .

Κατά το δύο χιλιάδες και δώδεκα ( 2012 ) σύμφωνα με τον Μ. Φωτοδότη ( 2012 ) για τα νησιά των νομών Χίου , Λέσβου , Σάμου , Κυκλάδων , Δωδεκανήσου και για τα νησιά του Αιγαίου Σαμοθράκη , Θάσο , Σκύρο και Βόρειες Σποράδες , οι συντελεστές του φόρου μειώνονται κατά τριάντα τοις εκατό ( 30% ) , υπό τις προϋποθέσεις που έχουν τεθεί από τον Κ.Φ.Π.Α. .

Οι συντελεστές που θα προκύψουν από τις παραπάνω μειώσεις στρογγυλοποιούνται στην πλησιέστερη ακέραιη μονάδα . Όπου προκύπτει έπειτα από τις πράξεις ποσά ίσα με τα πέντε δέκατα ( 0,5 ) της μονάδας στρογγυλοποιούνται προς τα πάνω σε κάθε περίπτωση .

## **10. Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας**

Οι κυριότερες απαλλαγές , που συναντώνται συνήθως στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ( είτε δημοσίου είτε ιδιωτικού τομέα ) , είναι οι ακόλουθες :

- i. Οι υπηρεσίες που παρέχουν σωματεία ή ενώσεις προσώπων στα μέλη τους , με γνώμονα ότι οι υπηρεσίες αυτές παρέχονται σε πλαίσια άσκησης δραστηριότητας των σωματείων ή των ενώσεων και έναντι ορισμένης συνεισφοράς από τα μέλη τους στα κοινά έξοδα . Αφορά τα μέλη των σωματείων ή των ενώσεων που ασκούν δραστηριότητα η οποία απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. .
- ii. Οι υπηρεσίες ασφάλισης και κοινωνικής πρόνοιας , όπως επίσης και οι υπηρεσίες που αφορούν την προστασία των νέων και πραγματοποιούνται από Ν.Π.Δ.Δ. ή Ιδρύματα ή Οργανισμούς που αναγνωρίζονται από το κράτος .

- iii. Οι υπηρεσίες που παρέχουν τα αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα πρόσωπα τα οποία έχουν ασχολία με την σωματική αγωγή ή τον αθλητισμό .
- iv. Οι υπηρεσίες και τα σχετικά με αυτές αγαθά που παρέχουν τα , συνδικαλιστικά , φιλανθρωπικά , πολιτιστικά , φιλοσοφικά , θρησκευτικά και εθνικά σωματεία με αντάλλαγμα την συνδρομή από τα μέλη τους , αρκεί η πράξεις αυτές να μην οδηγούν σε στρέβλωση των ανταγωνιστικών όρων .
- v. Η παροχή υπηρεσιών μορφωτικής ή πολιτιστικής φύσης και παράδοση αγαθών που συνδέεται στενά με αυτές που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , ιδρύματα και οργανισμούς .
- vi. Η διάθεση προσωπικού που πραγματοποιείται από τα νομικά πρόσωπα φιλοσοφικού ή θρησκευτικού χαρακτήρα και έχει ως δραστηριότητα παροχή υπηρεσιών ιατρικής και νοσοκομειακής περίθαλψης και διάγνωσης , υπηρεσίες ασφάλισης και κοινωνικής πρόνοιας .
- vii. Οι εκδηλώσεις που γίνονται για την ενίσχυση των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και έχουν ως αναφορά υπηρεσίες άθλησης , κοινωνικής πρόνοιας και νοσοκομειακής περίθαλψης .

## 11. Άγιο Όρος

Η εγκύκλιος του Υπ. Οικ. , Π . 4336/3162/10.7.1987 , δίνοντας λεπτομερείς οδηγίες για την απαλλαγή του Αγίου Όρους από το Φ.Π.Α. , αφού μνημονεύθηκε κατά τα άλλα η ιδιαίτερη συνταγματική κατοχύρωση του αγιορείτικου καθεστώτος ( άρθρ. 105 Σ . ) , διευκρινίστηκε ότι η συγκεκριμένη περιοχή , ως ιδιόμορφο φορολογικό έδαφος της χώρας , θα βρεθεί εκτός του πεδίου εφαρμογής του Φ.Π.Α. , και αυτό έχει ως συνέπεια την απαλλαγή της επιβολής του φόρου αυτού στις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών που θα γίνονται μέσα στην περιοχή αυτή , και οι παραδόσεις αγαθών που πραγματοποιούνται από τον λοιπό ελληνικό χώρο προς την περιοχή του Αγίου όρους , δεδομένου του ότι αυτές θεωρούνται « οιονεί εξαγωγές » . Αντίθετα , όπως ορίζεται στην ίδια την εγκύκλιο , φορολογούνται , ως « οιονεί εισαγωγές » , οι αγορές αγαθών που συμβαίνουν από επιχειρήσεις της υπόλοιπης Ελλάδας από την περιοχή του Αγίου Όρους. Ωστόσο , η απαλλαγή από το Φ.Π.Α. δεν περιορίζεται τοπικά στη χερσόνησο του Άθω , αλλά επεκτείνεται και σε σειρά Μετοχιών των μονών που ανήκουν στο Άγιο Όρος , δεδομένου του ότι αυτά δεν έχουν αυτοτελή νομική προσωπικότητα και αποτελούν , από οικονομικής , νομικής και διαχειριστικής πλευράς , εξαρτήματα της κυρίαρχης μονής τους , σύμφωνα με την Π .7395/4269/Πολ.302 /15.12.1987 ( Φωτοδότης , 2012 , σελ . 114 )

## 12. Συμπεράσματα Φ.Π.Α.

Λαμβάνοντας υπόψη όλα τα παραπάνω ακολουθεί παράδειγμα για να προκύψουν συμπεράσματα στον τρόπο υπολογισμού του Φ.Π.Α. και την λειτουργία του σε με μια εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .

### ΠΑΡΑΔΕΙΓΜΑ

Σε Αστική Εταιρία μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την περίοδο Ιανουάριος – Μάρτιος δύο χιλιάδες δεκαπέντε ( 2015 ) πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω κινήσεις :

#### ΕΣΟΔΑ

- i. Από συνδρομές μελών 1.000,00 €
- ii. Από πωλήσεις εμπορευμάτων 10.000,00 € με πλέον Φ.Π.Α. 2.300,00 €.
- iii. Από τόκους καταθέσεων 100,00 €

#### ΕΞΟΔΑ

- i. Για αγορές εμπορευμάτων 1.000,00 € με πλέον Φ.Π.Α. 230,00 €.
- ii. Για παροχές τρίτων 100,00 € με πλέον Φ.Π.Α. 23,00 € .
- iii. Για δαπάνες υποδοχής και φιλοξενίας πελατών 100,00 € με πλέον Φ.Π.Α. 23,00€

Από τα παραπάνω στοιχεία ο φόρος που αντιστοιχεί στις εκροές ( ΕΣΟΔΑ ) είναι 2.300,00 €.

Για να υπολογίσουμε τον φόρο που αντιστοιχεί στις εισροές ( ΕΞΟΔΑ ) θα πρέπει :

Ο φόρος προς έκπτωση που αφορά την περίπτωση i , εκπίπτει ολόκληρος διότι αφορά αποκλειστικά την εμπορική δραστηριότητα της επιχείρησης . Συνεπώς τα 230,00 € εκπίπτουν εξ ‘ ολοκλήρου .

Ο φόρος προς έκπτωση στην περίπτωση ii , αφορά κοινές δραστηριότητες της επιχείρησης . Συνεπώς ο υπολογισμός του φόρου θα γίνει επιμεριστικά . Στον αριθμητή θα μπει το ποσό των εσόδων για την συγκεκριμένη περίοδο που αφορά την εμπορική δραστηριότητα της εταιρίας , και στον παρονομαστή το άθροισμα των ποσών των εσόδων για την συγκεκριμένη περίοδο και αφορά αποκλειστικά τις δραστηριότητες της επιχείρησης . Προσοχή , τα έσοδα από τόκους στην περίπτωση iii των εσόδων , δεν αφορούν δραστηριότητα της εταιρίας και δεν θα λογιστούν στο άθροισμα του παρονομαστή .

Συνεπώς , 10.000,00 προς 10.000,00 + 1.000,00 . Το πηλίκο που προκύπτει πολλαπλασιάζεται με τον Φ.Π.Α. των εξόδων στην περίπτωση ii και το ποσό που προκύπτει έχει δικαίωμα έκπτωσης στον φόρο . Στην συγκεκριμένη περίπτωση το ποσό αυτό είναι ίσο με 20,91 €.

Τα έξοδα της περίπτωσης iii δεν έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου σύμφωνα με τον Κ.Φ.Π.Α. .

Το αποτέλεσμα της περιοδικής δήλωσης για το Α' Τρίμηνο του δύο χιλιάδες δεκαπέντε (2015 ) είναι χρεωστικό και το ποσό που θα βεβαιωθεί με την οριστική υποβολή της δήλωσης είναι 2.049,09 €.

Το ποσό αυτό υπολογίζεται από την διαφορά που προκύπτει από το Φ.Π.Α. των εκροών μείον το Φ.Π.Α. των εισροών .

## **Ι V . ΚΩΔΙΚΑΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗΣ ΑΠΕΙΚΟΝΙΣΗΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ**

### **1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Ο Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών ορίζει τον τρόπο έκδοσης και το περιεχόμενο των φορολογικών στοιχείων , τον τρόπο ενημέρωσης και τήρησης των βιβλίων και των στοιχείων μιας ατομικής επιχείρησης ή ενός νομικού προσώπου .

Η πιο σημαντική έννοια στον Κ.Φ.Α.Σ. είναι αυτή του επιτηδευματία . Αναλυτικότερα , η Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2014 – γ ) αναφέρει ότι κάθε νομικό ή φυσικό πρόσωπο ή κοινωνία κατά τον Αστικό Κώδικα , ημεδαπό ή αλλοδαπό , που η δραστηριότητα του ασκείται στην ελληνική επικράτεια και έχει ως σκοπό την απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιοτεχνική ή βιομηχανική ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση , συμπεριλαμβανομένων και των αστικών κερδοσκοπικών ή μη κερδοσκοπικών εταιριών , ορίζεται ως επιτηδευματίας από τον Κ.Φ.Α.Σ. και έχει την υποχρέωση να τηρεί , παρέχει , εκδίδει , λαμβάνει , ζητεί , υποβάλλει και να διαφυλάσσει τα βιβλία και τα στοιχεία , τις καταστάσεις και όποιο άλλο μέσο είναι σχετικό με την τήρηση των βιβλίων και την έκδοση των στοιχείων που του ορίζει ο κώδικας υπό τις προϋποθέσεις που του αναλογούν κατά περίπτωση .

### **2. Κατηγορίες βιβλίων που τηρούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Τον επιτηδευματία εντάσσει σε κατηγορία βιβλίων ο Κ.Φ.Α.Σ. με κριτήριο τη νομική μορφή του , το αντικείμενο των εργασιών του και τα ακαθάριστα έσοδα . Υπάρχει και η περίπτωση να απαλλαχθεί από την τήρηση βιβλίων αρκεί να εντάσσεται σε κατηγορία από αυτές που προβλέπονται στο άρθρο 2 του Κ.Φ.Α.Σ. και κατά το διάστημα της έναρξης κάθε διαχειριστικής περιόδου . ( Σταματόπουλος , 2013 )

Πιο συγκεκριμένα κατά το δύο χιλιάδες δώδεκα ( 2012 ) ίσχυε για το Δημόσιο , τα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή την ένωση ή την επιτροπή προσώπων που δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα στην περίπτωση που ήταν υπόχρεοι τήρησης βιβλίων τρίτης κατηγορίας , είχαν την δυνατότητα να τηρήσουν βιβλία δεύτερης κατηγορίας , βάση της παρ. 5 του αρ. 4 του Κ.Β.Σ. . Το ίδιο ίσχυε και για τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα , τους διεθνείς οργανισμούς και τις ξένες αποστολές που δεν είχαν εγκατάσταση στην Ελλάδα και είχαν αποκτήσει κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα σε ακίνητα στο εσωτερικό της χώρας . ( Φωτοδότης , 2012 )

Για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , υπάρχει η δυνατότητα τήρησης βιβλίων , κατηγορίας ανώτερης από αυτήν την οποία έχουν ενταχθεί , από την έναρξη της

διαχειριστικής τους περιόδου , με τον όρο ότι πληρούν τις προϋποθέσεις τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων που προβλέπονται για αυτήν την κατηγορία .

Αξίζει να αναφέρουμε ότι κατά το δύο χιλιάδες δώδεκα ( 2012 ) και όπως αναφέρει ο Μ. Φωτοδότης ( 2012 ) το Δημόσιο , κάθε νομικό πρόσωπο ( ημεδαπό ή αλλοδαπό ) ή ένωση ή επιτροπή προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που η εγκατάστασή του δεν βρίσκεται στην Ελλάδα αλλά αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου που βρίσκεται στην ημεδαπή καθώς και οι διεθνείς οργανισμοί και οι ξένες αποστολές , είχαν υποχρέωση μόνο για την λήψη , την έκδοση , την υποβολή και την διαφύλαξη των στοιχείων που όριζε ο Κ.Β.Σ. . Τα παραπάνω πρόσωπα που αναφέρθηκαν με τον όρο αυτό δεν είχαν υποχρέωση τήρησης βιβλίων , αλλά είχαν την υποχρέωση όμως να εκδίδουν , να διαφυλάσσουν και να υποβάλλουν τα στοιχεία του Κ.Β.Σ. όπου αυτό είχε οριστεί από τον Κ.Β.Σ. .

Πιο συγκεκριμένα , είχαν και έχουν ακόμα την υποχρέωση :

- i. Να εκδίδουν δελτία αποστολής , πλέον κάθε μορφής συνοδευτικού διακίνησης αγαθών για κάθε περίπτωση διακίνησης αγαθών αυτών με σκοπό την πώληση .
- ii. Να εκδίδουν τιμολόγια για κάθε περίπτωση που έχει σκοπό την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών προς το Δημόσιο , τα Ν.Π.Δ.Δ. , τους επιτηδευματίες και τους αγρότες .
- iii. Να εκδίδουν τιμολόγια σε περίπτωση απόκτησης αγαθών από κάποιον που δεν κρίνεται υπόχρεος ή που αρνείται να εκδώσει τιμολόγιο .
- iv. Να εκδίδουν δελτίο ποσοτικής παραλαβής ή άλλο πλέον που να αναγράφει τα απαραίτητα στοιχεία όπως αυτά ορίζονται για την σωστή έκδοση δελτίου αποστολής , στην περίπτωση αγοράς αγαθών από αγρότες που για την διακίνηση τους δεν έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής .
- v. Να εκδίδουν απόδειξη δαπανών όταν κατέβαλλαν αμοιβή ή πρόκειται να καταβάλλουν αμοιβή σε πρόσωπο που δεν είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών .
- vi. Να υποβάλλουν τις συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών και με τον τρόπο που ορίζονται κάθε φορά .

Σε περίπτωση που τα πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πραγματοποιούν πράξεις που είναι υποκείμενες σε Φ.Π.Α. ή/και σε φορολογία εισοδήματος , τότε θεωρούνται επιτηδευματίες και είναι υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίων . Από την άλλη , εάν τα έσοδα που πραγματοποιούν δεν έχουν υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος ή Φ.Π.Α. τότε δεν έχουν την υποχρέωση να εκδώσουν στοιχεία για την είσπραξη ή την καταβολή τους . Για παράδειγμα όταν ένα Σωματείο έχει έσοδα μόνο από συνδρομές , αρκείται στην έκδοση αποδείξεων είσπραξης για τις πράξεις αυτές .

Επίσης , όπως προκύπτει από τον Σταματόπουλο ( 2013 ) όταν τα Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν έσοδα από διαφήμιση τρίτων μέσω των περιοδικών ή άλλων μέσων προβολής που εκδίδουν και έπειτα διανέμουν στα μέλη τους , έχει κριθεί από την Διοίκηση ότι τα έσοδα αυτά δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας , σύμφωνα με την Εγγ. 1077673 / 10280 / 1999 . Για αυτές τις πράξεις όμως τηρούν υποχρεωτικά βιβλία και στοιχεία γιατί η καταχώρηση διαφήμισης υπάγεται στον Φ.Π.Α. .

Ένα Ν.Π.Δ.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όταν παρέχει υπηρεσίες σε πρόσωπο υπόχρεο απεικόνισης συναλλαγών , πρέπει να εκδίδει για αυτές τις πράξεις υποχρεωτικά διπλότυπο τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών , ανεξάρτητα εάν αυτές υπάγονται στον Φ.Π.Α. ή όχι .

Σύμφωνα με τον Μ. Φωτοδότη ( 2012 ) οι Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις ( Μ.Κ.Ο. ) του Ν. 2731 / 1999 δεν χαρακτηρίζονται ως Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου ( Ν.Π.Ι.Δ. ) μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα παρά μόνο όταν οι δραστηριότητες που αναπτύσσουν υπάγονται σε φόρο εισοδήματος ή σε Φ.Π.Α. και μόνο για τις δραστηριότητες αυτές σύμφωνα με την Εγγ . 1003990 / 29 / 28.3.2007 .

### **3. Δελτίο Αποστολής**

Το Δελτίο αποστολής εκδίδεται :

- i. Για κάθε περίπτωση και σε κάθε περίπτωση που αφορά χονδρική πώληση ή διακίνηση ή παράδοση αγαθών για κάθε σκοπό και στην περίπτωση που δεν εκδόθηκε προηγουμένως συνενωμένο δελτίο αποστολής με κατά περίπτωση φορολογικό στοιχείο αξίας ( απόδειξη λιανικής πώλησης , τιμολόγιο , απόδειξη παροχής υπηρεσιών ) .
- ii. Για κάθε περίπτωση και σε κάθε περίπτωση παραλαβής αγαθών με σκοπό την διακίνηση τους , από πρόσωπο που δεν είναι υπόχρεος σε έκδοση δελτίου αποστολής ή που αρνείται να εκδώσει .
- iii. Για την διακίνηση αγαθών ανάμεσα στις επαγγελματικές εγκαταστάσεις ( παραδείγματος χάρη για την αποστολή αγαθών από κεντρικό σε υποκατάστημα) .

Εξαιρούνται από την έκδοση δελτίου αποστολής οι διακινήσεις που αφορούν ανταλλακτικά παγίων από τον υπόχρεο ανάμεσα στις εγκαταστάσεις του , αρκεί τα ανταλλακτικά αυτά να μην αποτελούν για τον ίδιο αντικείμενο εμπορίας και να προορίζονται αποκλειστικά για λόγους αποκατάστασης βλαβών μεταξύ των εγκαταστάσεων του . Οι διακινήσεις αυτές έχουν βασική προϋπόθεση να πραγματοποιηθούν με μεταφορικά μέσα ιδιωτικής χρήσης των οποίων η κυριότητα ή η μίσθωση είναι στα στοιχεία του υπόχρεου .

Τα απεσταλμένα ή παραληφθέντα αγαθά θα πρέπει να συνοδεύονται στην διάρκεια της διακίνησης τους με το πρώτο αντίτυπο του δελτίου αποστολής , που παραδίδεται στον παραλήπτη τους .



Το Δημόσιο , το νομικό πρόσωπο ( ημεδαπό ή αλλοδαπό ) ή ένωση ή επιτροπή προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα καθώς και το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που η εγκατάσταση του δεν είναι στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή , οι διεθνείς οργανισμοί και οι ξένες αποστολές έχουν υποχρέωση έκδοσης δελτίου αποστολής σε κάθε περίπτωση που αποστέλλουν αγαθά σε επιτηδευματία με σκοπό την πώληση ή την για λογαριασμό τους πώληση από τρίτους .

Στις περιπτώσεις διανομής και μεταφοράς αγαθών που η ποσότητα αυτών ορίζεται από τον παραλήπτη κατά την παραλαβή τους εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής . Στην διάρκεια της παράδοσης των αγαθών , εκδίδεται από τον επιτηδευματία στον παραλήπτη των αγαθών , δελτίο αποστολής ή δελτίο αποστολής που επισυνάπτεται με φορολογικό στοιχείο αξίας κατά περίπτωση ή απόδειξη λιανικής πώλησης , ανεξάρτητα από το εάν υπάρχει υποχρέωση ή μη τήρησης βιβλίων από τον πωλητή . Στο στοιχείο αυτό αναγράφεται και η ποσότητα των αγαθών και το είδος , όπως επίσης και η ακριβής ώρα παράδοσης . Κατά την διάρκεια της επιστροφής στην επιχείρηση θα πρέπει να αναγραφεί στο πρωτότυπο του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής η ποσότητα των αγαθών που επιστρέφονται . Σε διαφορετική περίπτωση εκδίδεται συγκεντρωτικό δελτίο επιστροφής , στο οποίο συμπληρώνονται η ποσότητα και το είδος των αγαθών που επέστρεψαν , όπως επίσης και ο αύξων αριθμός του συγκεντρωτικού δελτίου αποστολής.

Το συγκεντρωτικό δελτίο αποστολής επιτρέπεται να εκδίδεται την πρώτη μέρα της διακίνησης των αγαθών , ανεξάρτητα την απόσταση , αρκεί κάθε ημέρα και μέχρι τριάντα ( 30 ) ημέρες πριν από την αναχώρηση του μεταφορικού μέσου , να συμπληρώνονται σε συγκεκριμένη στήλη τα υπόλοιπα από τις ποσότητες κάθε είδους αγαθών που πρόκειται την ημέρα αυτή να διακινηθούν .

Τα στοιχεία που πρέπει να αναγράφονται στο δελτίο αποστολής όπως αναφέρει ο Σταματόπουλος ( 2013 ) είναι :

- i. Τα στοιχεία του αποστολέα και του παραλήπτη .
- ii. Η ακριβής ώρα που παραδίδονται τα αγαθά , ή η ακριβής ώρα που ξεκίνησε η διαδικασία της αποστολής , ο αριθμός κυκλοφορίας του πρώτου φορτηγού αυτοκινήτου που χρησιμοποιήθηκε για την μεταφορά των αγαθών.
- iii. Ο τόπος από τον οποίο θα αποσταλούν τα αγαθά , καθώς και ο τόπος που προορίζονται .
- iv. Η ημερομηνία έκδοσης του δελτίου αποστολής .
- v. Ο σκοπός για τον οποίο γίνεται η διακίνηση αυτών .
- vi. Το είδος , η μονάδα μέτρησης και η ποσότητα σε κάθε είδος αναλυτικά και στη συνέχεια το άθροισμα που προκύπτει στις ποσότητες των ειδών το οποίο αναγράφεται αριθμητικά και ολογράφως .

Το δελτίο αποστολής , για όλη την διάρκεια της διαδρομής από τον τόπο που ξεκίνησε η διακίνησης μέχρι και τον τόπο που προορίζεται ή που θα παραδοθεί , αποτελεί συνοδευτικό μεταφοράς για τα διακινούμενα αγαθά και πρέπει να επιδεικνύεται άμεσα σε περίπτωση φορολογικού ελέγχου .

#### **4. Τήρηση και έκδοση στοιχείων**

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , όπως αναφέρει και η Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – η ) , έχουν υποχρέωση στο να εκδίδουν δελτίο αποστολής στην περίπτωση που αποστέλλουν αγαθά σε επιτηδευματία με σκοπό την πώληση ή την πώληση για λογαριασμό τους . Εάν όμως τα νομικά πρόσωπα αυτά ασκούν και δραστηριότητες οι οποίες υπάγονται στον Φ.Π.Α. ή στον φόρο εισοδήματος , τότε σε κάθε περίπτωση έχουν την υποχρέωση να εκδίδουν δελτίο αποστολής για κάθε διακίνηση που έχει να κάνει με τις πράξεις αυτές .

Στην πρώτη περίπτωση που δεν έχουν υποχρέωση να εκδώσουν δελτίο αποστολής , ο λαμβάνων τα αγαθά εκδίδει ο ίδιος δικό του δελτίο αποστολής ή δελτίο ποσοτικής παραλαβής .

Τα αλλοδαπά Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν τις δραστηριότητες τους στην Ελλάδα είναι υπόχρεα στην έκδοση στοιχείων και στην τήρηση βιβλίων για τις πράξεις αυτές που υπάγονται στον Φ.Π.Α. ή στον φόρο εισοδήματος .

#### **5. Τιμολόγιο**

Η έκδοση τιμολογίου είναι υποχρεωτική για τις παρακάτω πράξεις :

- i. Στην πώληση αγαθών είτε για λογαριασμό του ίδιου του επιτηδευματία , είτε για λογαριασμό τρίτου .
- ii. Ο Μ. Φωτοδότης ( 2012 ) αναφέρει στην παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία ή σε πρόσωπα της Παρ. 3 και Παρ. 4 του Αρ.2 του Κ.Β.Σ. γενικά .
- iii. Στις παραπάνω περιπτώσεις που πραγματοποιούνται εκτός Ελλάδος .
- iv. Για την είσπραξη επιδοτήσεων , αποζημιώσεων και οικονομικών ενισχύσεων.
- v. Για τις επιστροφές έμμεσων φόρων , τόκων , τελών , δασμών καθώς και κάθε άλλου τύπου ανόργανων εσόδων .

Για την έγκυρη μορφή και την ορθότητα ενός τιμολογίου θα πρέπει να αναγράφονται υποχρεωτικά τα εξής σύμφωνα με τον Σταματόπουλο ( 2013 ) :

- i. Η ημερομηνία έκδοσης .
- ii. Τα πλήρη στοιχεία εκείνου που έχει υποχρέωση να το εκδώσει , καθώς και του αντισυμβαλλόμενου .
- iii. Τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής .
- iv. Ο αριθμός του τιμολογίου .
- v. Ο αριθμός ή οι αριθμοί , των δελτίων αποστολής που εκδόθηκαν για την διακίνηση ή για την παραλαβή των αγαθών που αναφέρονται στο τιμολόγιο .
- vi. Υπογραφή του εκδότη του τιμολογίου και του αντισυμβαλλόμενου .

Τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλόμενων στην περίπτωση ii που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο είναι :

- i. Η επωνυμία .
- ii. Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ( Α.Φ.Μ. ) .
- iii. Η Διεύθυνση
- iv. Η Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία ( Δ.Ο.Υ. ) .
- v. Το επάγγελμα .

Τα πλήρη στοιχεία της συναλλαγής στην περίπτωση iii που πρέπει να αναγράφονται στο τιμολόγιο είναι :

- i. Το είδος των αγαθών .
- ii. Η ποσότητα και η μονάδα μέτρησης των αγαθών .
- iii. Η τιμή της μονάδας και το είδος ή η αξία των υπηρεσιών και η αμοιβή . Οι αξίες αυτές πρέπει να αναλύονται κατά συντελεστή Φ.Π.Α. .

Σε περίπτωση πράξης που απαλλάσσεται από τον Φ.Π.Α. θα πρέπει αυτό να φαίνεται και στο τιμολόγιο . Στη περίπτωση που παρέχονται εκπτώσεις , θα πρέπει να φαίνονται αναλυτικά τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που αφορούν συγκεκριμένα . Θα πρέπει να αναγράφεται επίσης , η καθαρή αξία των αγαθών ή των υπηρεσιών , οι ειδικές φορολογικές επιβαρύνσεις και έπειτα ο Φ.Π.Α. που αναλογεί . Στη συνέχεια συμπληρώνεται το ποσό του συνόλου των αξιών της συναλλαγής ή της αμοιβής , αριθμητικά και ολογράφως . Για την παροχή πολλαπλών υπηρεσιών , στο είδος μπορεί να γίνει σύντομη και συνοπτική περιγραφή αρκεί να πραγματοποιηθεί επισήμανση στην σύμβαση που αναλύει τις υπηρεσίες αυτές .

Στις επιστροφές και στις εκπτώσεις ή τις άλλες διαφορές που προκύπτουν από προηγούμενες συναλλαγές, εκδίδεται από τον εκδότη του τιμολογίου, πιστωτικό τιμολόγιο στο οποίο υποχρεωτικά θα πρέπει να αναφέρονται τα στοιχεία των συμβαλλόμενων, το είδος, η ποσότητα, η μονάδα μέτρησης, η τιμή και η αξία κατά συντελεστή Φ.Π.Α. των αγαθών που επιστρέφουν ή που έχουν έκπτωση, το ποσό των εκπτώσεων και της διαφοράς που μπορεί να προκύψει, ο αριθμός ή οι αριθμοί των στοιχείων της συναλλαγής που αφορά την επιστροφή ή την έκπτωση που παρέχεται, όπως επίσης και ο Φ.Π.Α. .

## **V . ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΚΕΦΑΛΑΙΟΥ**

### **1. Φορολογία κληρονομιών**

#### **1.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Η επιβολή του φόρου κληρονομιάς πραγματοποιείται στις περιουσίες των οποίων η απόκτησή τους οφείλεται σε αιτία θανάτου . Πιο συγκεκριμένα θεωρείται η :

- i. Η κληρονομιά και η κληροδοσία .
- ii. Η νέμηση .
- iii. Η Σύμβαση ασφάλισης ζωής του κληρονομούμενου , στην περίπτωση που από το ασφαλιστήριο δεν ορίζονται δικαιούχοι .
- iv. Στην περίπτωση που συνενώνεται η επικαρπία ακινήτων , λόγω θανάτου του επικαρπωτή ή διάλυσης ενός νομικού προσώπου .

#### **1.2. Αντικείμενο του φόρου**

Στο φόρο κληρονομιών υποβάλλεται :

- i. Το κάθε μορφής περιουσιακό στοιχείο που βρίσκεται στην Ελλάδα και ανήκει είτε σε ημεδαπούς είτε σε αλλοδαπούς , είτε σε κατοίκους εξωτερικού .
- ii. Η κάθε μορφής κινητή περιουσία έλληνα υπηκόου , στην αλλοδαπή , ενσώματη ή ασώματη , όπως επίσης και αλλοδαπού ο οποίος κατοικεί στην Ελλάδα , με την επιφύλαξη ότι απαλλάσσεται από την κινητή περιουσία του στην αλλοδαπή . Το ίδιο ισχύει και για τους έλληνες υπηκόους που είναι εγκατεστημένοι στην Ελλάδα το λιγότερο για δέκα ( 10 ) χρόνια .

#### **1.3. Υποκείμενο του φόρου**

Υπόχρεος στο φόρο είναι ο δικαιούχος της κτήσης και στην περίπτωση που υπάρχουν περισσότεροι δικαιούχοι , ο καθένας σε αναλογία με την περιουσία που θα αποκτήσει .

#### **1.4. Πότε προκύπτει η φορολογική υποχρέωση**

Η φορολογική υποχρέωση σύμφωνα με την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks (2015 – στ ) δημιουργείται στον χρόνο θανάτου του κληρονομούμενου με εξαίρεση την περίπτωση

αφάνειας . Σε αυτήν την περίπτωση η υποχρέωση η φορολογική δημιουργείται όταν δημοσιευθεί από τον τύπο η τελεσίδικη απόφαση που θα κηρυχθεί η αφάνεια .

### **1.5. Απαλλαγές από το φόρο**

Από τον φόρο απαλλάσσονται οι κτήσεις των οποίων οι δικαιούχοι είναι :

- i. Το Δημόσιο και οι λογαριασμοί που δημιουργούνται υπέρ του Δημοσίου .
- ii. Οι αλλοδαποί με τον όρο της αμοιβαιότητας αρκεί να προβλέπεται η απαλλαγή αυτών από το φόρο , με χρήση διεθνών συμβάσεων .

### **1.6. Υπολογισμός φόρου στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Όπως αναφέρει και ο Μ. Φωτοδότης ( 2012 ) , σε αυτοτελή φορολόγηση υπάγονται οι κτήσεις (είτε με αιτία θανάτου , ή δωρεάς χρηματικών ποσών ή λοιπών στοιχείων περιουσιακών ) και ο συντελεστής αυτών είναι ίσος με πέντε δέκατα τοις εκατό ( 0,5% ) όταν δικαιούχοι είναι οι παρακάτω :

- i. Τα Ν.Π.Δ.Δ. , οι δήμοι , οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις , οι κοινότητες , οι ιερές μονές , οι ιεροί ναοί , το ιερό κοινό του πανάγιου τάφου , το οικουμενικό πατριαρχείο Κωνσταντινούπολης , η ιερά μονή του Όρους Σινά , το πατριαρχείο των Ιεροσολύμων , , η εκκλησία της Κύπρου , το πατριαρχείο της Αλεξάνδρειας και η ορθόδοξη εκκλησία της Αλβανίας .
- ii. Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα των οποίων η ύπαρξη είναι νόμιμη και βρίσκονται στην Ελλάδα , όπως επίσης και τα όμοια αλλοδαπά με την χρήση του όρου της αμοιβαιότητας και στην περίπτωση που οι σκοποί που επιδιώκουν είναι θρησκευτικοί ή εθνοφελείς ή φιλανθρωπικοί ή εκπαιδευτικοί ή κοινωφελείς ή καλλιτεχνικοί και αυτό μπορεί να αποδειχθεί .

Για την εφαρμογή του μειωμένου συντελεστή του φόρου κληρονομιάς στα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά νομικά πρόσωπα θα πρέπει :

- i. Ο κληρονόμος ή δωρεοδόχος ή κληροδόχος να είναι , ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου , ημεδαπό νομικό πρόσωπο .
- ii. Η υπόσταση του νομικού προσώπου αυτού να είναι νόμιμη και ο χαρακτήρας του να μην είναι κερδοσκοπικός .

### **1.7. Δήλωση φόρου κληρονομιών**

Στην δήλωση θα πρέπει να αναγράφονται με κάθε λεπτομέρεια , για να καθοριστεί ορθά ο φόρος , τα παρακάτω στοιχεία

- i. Τα πλήρη στοιχεία του κληρονομούμενου , του προσώπου που υποβάλλει την δήλωση και όλων των κληρονόμων ή κληροδόχων .
- ii. Τα στοιχεία της διαθήκης .
- iii. Τα αντικείμενα της κληρονομιάς , της μερίδας και της κληροδοσίας που κληρονομείται . Στη συνέχεια να προσδιορίζεται το είδος και οι αξίες του καθενός από τα παραπάνω .
- iv. Οι δωρεές που έγιναν εν ζωή , όπως επίσης και οι γονικές παροχές που πραγματοποιήθηκαν από τον κληρονομούμενο προς τους κληρονόμους και τους κληροδόχους .
- v. Τα βάρη και τα χρέη της κληρονομιάς .
- vi. Οι επικαρπίες που είχε ο κληρονομούμενος .
- vii. Βεβαίωση του προσώπου που υποβάλλει την δήλωση στην οποία αναφέρει σύμφωνα με αυτά που γνωρίζει ο ίδιος , ότι η δήλωση που πρόκειται να υποβάλλει περιλαμβάνει όλη την ακίνητη και κινητή περιουσία του υπόχρεου , όπως επίσης και οι γονικές παροχές , οι δωρεές και οι προίκες που συστάθηκαν προς τον ίδιο .
- viii. Ο Αριθμός Φορολογικού Μητρώου ( Α.Φ.Μ. ) του κληρονομούμενου και του υπόχρεου στον φόρο .

## **2. Φορολογία δωρεών**

### **2.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Η δεύτερη μορφή στην οποία συναντάμε απόκτηση περιουσίας , χωρίς να έχει προκύψει από αυτήν κάποιο αντάλλαγμα , είναι η απόκτηση με αιτία την δωρεά . ( Φωτοδότης , 2012 )

Για την επιβολή του φόρου πιο συγκεκριμένα , κτήση περιουσίας με αιτία δωρεάς είναι :

- i. Εκείνη που προέρχεται από δωρεά της οποίας η σύσταση γίνεται με τις διατάξεις που προβλέπει ο Αστικός Κώδικας .
- ii. Εκείνη της οποίας η παροχή , η μεταβίβαση , η παραχώρηση κάθε περιουσιακού στοιχείου πραγματοποιείται χωρίς αντάλλαγμα .

### **2.2. Αντικείμενο του φόρου**

Σε φόρο δωρεάς υποβάλλεται :

- i. Η στην Ελλάδα κείμενη κάθε φύσεως περιουσία η οποία δωρίζεται .
- ii. Η κείμενη κινητή στην αλλοδαπή περιουσία που δωρίζεται , και ανήκει σε έλληνα υπήκοο .
- iii. Η κείμενη αλλοδαπού υπηκόου κινητή περιουσία , που δωρίζεται σε ημεδαπό ή σε αλλοδαπό , ο οποίος κατοικεί στην Ελλάδα .
- iv. Η κινητή περιουσία που δίνεται πριν από τον θάνατο με σύμβαση νέμησης .

### **2.3. Υποκείμενο του φόρου**

Υπόχρεος για τον φόρο ορίζεται ο δωρεοδόχος . Στην περίπτωση , περιουσιακών στοιχείων δωρεάς , των οποίων η φορολογική υποχρέωση δημιουργείται μετά τον θάνατο του τέκνου ή του δωρεοδόχου , οι ειδικοί κατά περίπτωση ή οι καθολικοί διάδοχοι αυτών ορίζονται ως υπόχρεοι για την καταβολή του φόρου δωρεάς . Ο υπολογισμός του φόρου γίνεται με βάση την αξία των περιουσιακών στοιχείων που αποκτήθηκαν και στον χρόνο που γεννιέται η φορολογική υποχρέωση , εφαρμόζοντας τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται σε αντιστοιχία με την κατηγορία συγγένειας .

### **2.4. Πότε προκύπτει η φορολογική υποχρέωση**

Η Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – στ ) αναφέρει ότι δημιουργείται η φορολογική υποχρέωση στον χρόνο που συντάχθηκε το έγγραφο της δωρεάς . Για τις περιπτώσεις μεταβίβασης κινητών αξιών , εάν η παράδοση του αντικειμένου που αφορά η δωρεά πραγματοποιήθηκε χωρίς να δημιουργηθεί για την πράξη αυτή κάποιο συμβόλαιο , η φορολογική υποχρέωση γεννιέται στον χρόνο που γίνεται η παράδοση . Το ίδιο ισχύει και στην περίπτωση που η σύνταξη του συμβολαίου έγινε μετά την παράδοση του αντικειμένου της δωρεάς .

### **2.5. Απαλλαγές και υπολογισμός του φόρου στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Η φορολογική μεταχείριση των δωρεών προς τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχει ενδιαφέρον στις δωρεές που έχουν να κάνουν με χρηματικά ποσά αναφέρει η Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – η ) . Οι χρηματικές δωρεές που γίνονται προς τα πρόσωπα αυτά υπόκεινται σε φόρο του οποίου ο συντελεστής είναι ίσος με πέντε δέκατα επί τοις εκατό ( 0,5 % ) αφού πρώτα αφαιρεθεί το ποσό των χιλίων ( 1.000 ) ευρώ κατά έτος διότι το ποσό αυτό είναι αφορολόγητο . Πιο συγκεκριμένα τα πρόσωπα αυτά που υπάγονται σε αυτούς τους συντελεστές σύμφωνα με τον Μ. Φωτοδότη ( 2012 ) είναι :

- i. Τα Ν.Π.Δ.Δ. , οι δήμοι , οι νομαρχιακές αυτοδιοικήσεις , οι κοινότητες , οι ιερές μονές , οι ιεροί ναοί , το ιερό κοινό του πανάγιου τάφου , το οικουμενικό πατριαρχείο Κωνσταντινούπολης , η ιερά μονή του Όρους Σινά , το πατριαρχείο των Ιεροσολύμων , , η εκκλησία της Κύπρου , το πατριαρχείο της Αλεξάνδρειας και η ορθόδοξη εκκλησία της Αλβανίας .



- ii. Τα νομικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα , τα οποία νόμιμα υπάρχουν ή συνιστώνται στην Ελλάδα , όπως επίσης και τα αντίστοιχα αλλοδαπά με τους όρους της αμοιβαιότητας , αρκεί οι σκοποί που επιδιώκουν να είναι θρησκευτικοί ή εθνοφελείς ή φιλανθρωπικοί ή εκπαιδευτικοί ή κοινωφελείς ή καλλιτεχνικοί και αυτό μπορεί να αποδειχθεί .

Συμπερασματικά απαλλάσσονται από τον φόρο κληρονομιών οι αποκτήσεις των οποίων οι δικαιούχοι είναι :

- i. Το Δημόσιο και οι λογαριασμοί που πρόκειται να δημιουργηθούν υπέρ του Δημοσίου .
- ii. Οι αλλοδαποί με τον όρο της αμοιβαιότητας και μόνο στην περίπτωση που προβλέπει απαλλαγή , με διεθνείς συμβάσεις , από το φόρο .

Επίσης απαλλάσσονται από το φόρο δωρεάς και από την υποχρέωση να υποβάλλουν τις οικείες δηλώσεις :

- i. Οι δωρεές που αφορούν χρηματικά ποσά ή άλλα κινητά περιουσιακά στοιχεία από είτε ανώνυμους είτε όχι δωρητές , αρκεί αυτές οι δωρεές να διεξάγονται σε πανελλαδικό επίπεδο και με την υστεροβουλία φορέων που οι σκοποί τους είναι αποδεδειγμένα φιλανθρωπικοί .
- ii. Οι δωρεές ανάμεσα στα εκκλησιαστικά πρόσωπα για την κάθε είδος απόκτηση περιουσιακών στοιχείων .
- iii. Οι κτήσεις από το Δημόσιο .
- iv. Οι άνευ ανταλλάγματος παραχωρήσεις ακινήτων ή κινητών αξιών του Δημοσίου , των κοινοτήτων ή των δήμων και των Ν.Π.Δ.Δ. .
- v. Οι μεταβιβάσεις μετοχών ή και λοιπών κινητών αξιών , που πραγματοποιούνται χωρίς και διενεργούνται από το Δημόσιο ή προς το Δημόσιο .

### **3. Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων ( Εν.Φ.Ι.Α. )**

#### **3.1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων ( Εν.Φ.Ι.Α. ) έχει ως στόχο την φορολόγηση της ακίνητης περιουσίας . Αφορά όλα τα ακίνητα που βρίσκονται στην Ελλάδα , ανεξάρτητα αν ηλεκτροδοτούνται ή όχι . Αποτελείται από το άθροισμα που προκύπτει από το σύνολο του κύριου φόρου των ακινήτων και του συμπληρωματικού επί την συνολική αξία από τα δικαιώματα αυτών .

### **3.2. Αντικείμενο και υποκείμενο του φόρου**

Η επιβολή του Εν.Φ.Ι.Α. πραγματοποιείται στα ακίνητα που υπάρχουν στην ημεδαπή και που ανήκουν σε νομικά ή φυσικά πρόσωπα και στις κάθε είδους νομικές οντότητες κάθε έτος. Επίσης επιβάλλεται στα εμπράγματα δικαιώματα της επικαρπίας , της ψιλής κυριότητας και της πλήρης κυριότητας .

Υποκείμενο του Εν.Φ.Ι.Α. θεωρείται κάθε οντότητα ή πρόσωπο και σε αναλογία με το ποσοστό του και το δικαίωμα που έχει σε αυτό .

Ο φόρος που επιβάλλεται , υπολογίζεται με βάση συγκεκριμένους συντελεστές οι οποίοι καθορίζονται από την επιφάνεια , την γεωγραφική θέση του ακινήτου , την παλαιότητα και τέλος των χώρων του ( κύριοι ή βοηθητικοί ) .

### **3.3. Απαλλαγή από τον φόρο**

Από τον Εν.Φ.Ι.Α. απαλλάσσονται σύμφωνα με την την Επιστημονική Ομάδα ASTbooks ( 2015 – η ) :

- i. Τα δικαιώματα στα ακίνητα τα οποία ανήκουν στο Δημόσιο , στα Ν.Π.Δ.Δ. και στα Ν.Π.Ι.Δ. που έχουν ενταχθεί στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης .
- ii. Οι Ιερές Μονές που βρίσκονται στο Άγιο Όρος .
- iii. Τα Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για τα ακίνητα που έχουν παραχωρήσει δωρεάν στο Δημόσιο ή που τα χρησιμοποιούν για την εκπλήρωση σκοπού που είναι θρησκευτικός , φιλανθρωπικός , κοινωφελής , εκπαιδευτικός , μορφωτικός , πολιτιστικός και αθλητικός .
- iv. Οι συμβάσεις παραχώρησης από το Δημόσιο .
- v. Για τα έτη 2014 και 2015 τα κτίσματα που βρίσκονται στον νομό Φωκίδας , στον νομό Φθιώτιδας και στην Κεφαλλονιά και έχουν υποστεί ζημιά από τους σεισμούς του 2013 και 2014 .

Για τα ακίνητα από τα οποία , τα Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , εισπράττουν ενοίκια και στην περίπτωση που αυτά αποτελούν πηγή εσόδου από επιχειρηματική δραστηριότητα , τα Ν.Π. αυτά είναι υποκείμενα στον Εν.Φ.Ι.Α.

# **V I. ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ**

## **1. Εισαγωγικές παρατηρήσεις**

Από την εργασία αυτή που πραγματοποιήθηκε με σκοπό την ανάλυση και ερμηνεία του φορολογικού καθεστώτος στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προκύπτουν ποικίλα και ενδιαφέροντα συμπεράσματα .

Η καταγραφή των κεφαλαίων αυτής της εργασίας έγινε με τον συγκεκριμένο τρόπο και αρίθμηση , για την ορθή κατανόηση επί του θέματος και την ανάλυση του στις επιμέρους ενότητες .

Τα συμπεράσματα που προκύπτουν αφορούν τα έτη δύο χιλιάδες δώδεκα ( 2012 ) έως και σήμερα διότι η εργασία αυτή ανελήφθη κατά το έτος 2012 .

## **2. Τελικά συμπεράσματα μορφών και διακρίσεων των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Στο πρώτο κεφάλαιο αναλύονται οι μορφές και διακρίσεις των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα , δίνοντας ιδιαίτερη έμφαση στην Αστική Εταιρία . Ο λόγος που αναπτύχθηκε αυτό το κεφάλαιο είναι γιατί κάθε μορφή έχει και τις δικές της ιδιομορφίες για την ίδρυση της , τον τρόπο απεικόνισης των συναλλαγών της και τις φορολογικές της υποχρεώσεις κατά περίπτωση . Η Αστική Εταιρία απασχόλησε περισσότερο διότι για να χαρακτηριστεί ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα απαιτείται να καταγράφεται αυτός ο σκοπός στο καταστατικό , να μην διανέμει κέρδη στα μέλη της , να μην αμείβει τα μέλη της για τις υπηρεσίες που προσφέρουν και σε περίπτωση λύσης της εταιρίας , τα περιουσιακά στοιχεία της να διατεθούν ή δοθούν για σκοπούς κοινωφελείς . Θα πρέπει επίσης να ελέγχεται ανά τακτά διαστήματα από ελεγκτικούς φορείς για να αποδεικνύεται ο μη κερδοσκοπικός σκοπός της . Αυτό δεν σημαίνει ότι μια Αστική Εταιρία δεν μπορεί να έχει ταυτόχρονα δύο ή παραπάνω δραστηριότητες εκ των οποίων ορισμένες μπορεί να είναι και κερδοσκοπικές . Το ίδιο ισχύει και για τα λοιπά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Απλά σε τέτοια περίπτωση θα πρέπει οι κινήσεις που πραγματοποιούνται σε μία διαχειριστική χρήση να μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ανά δραστηριότητα . Σε περίπτωση κινήσεων που είναι κοινές , γίνεται επιμερισμός σε σχέση με την δραστηριότητα που αφορούν και κατά αναλογία .

## **3. Τελικά συμπεράσματα φόρου εισοδήματος**

Στο δεύτερο κεφάλαιο αναλύεται η φορολογία εισοδήματος και η επίδραση αυτής στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Το πιο σημαντικό σε αυτό το κεφάλαιο είναι ο καθορισμός των εισοδημάτων . Τι χαρακτηρίζεται δηλαδή ως εισόδημα από ακίνητα

και τι εισόδημα από κινητές αξίες . Έπειτα ποιες είναι οι περιπτώσεις αυτών των μορφών εισοδημάτων που συναντώνται στα συγκεκριμένα πρόσωπα και τι ονομάζεται καθαρό εισόδημα και τι ακαθάριστο . Αφού γίνουν ξεκάθαρα τα παραπάνω , στη συνέχεια αναλύεται το ποιες δαπάνες εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα , ποιες όχι , ποιες φορολογούνται αυτοτελώς , πως προσδιορίζονται τα κέρδη , πως μεταφέρονται οι ζημιές και ποιοι είναι οι συντελεστές φορολόγησης κατά περίπτωση . Το πλέον ενδιαφέρον είναι οι αλλαγές από τον φόρο εισοδήματος για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Τα εισοδήματα που εξαιρούνται του φόρου εισοδήματος είναι αυτά που πραγματοποιούνται για την επιδίωξη του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους. Εξαιρούνται όμως τα εισοδήματα από εκμίσθωση ακινήτων και τα κάθε άλλου είδους κέρδη που προκύπτουν από εμπορική δραστηριότητα , ακόμα και αν τα έσοδα αυτά χρησιμοποιηθούν για την επίτευξη του μη κερδοσκοπικού σκοπού του νομικού αυτού προσώπου . Συνεπώς κάθε άλλη πηγή εισοδήματος που δεν έχει να κάνει αποκλειστικά και μόνο με την ορισμένη μη κερδοσκοπική δραστηριότητα φορολογείται όπως και στα λοιπά νομικά πρόσωπα ανάλογα με την κατηγορία βιβλίων που τηρούν . Γεννάται όμως μεγάλο ερώτημα για πλέον έρευνα από την φορολογία εισοδήματος στα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα από τις παραπάνω αναφορές . Τι γίνεται σε περίπτωση Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παράλληλα ασκεί εμπορική δραστηριότητα , τα κέρδη της οποίας διατίθενται για φιλανθρωπικούς σκοπούς . Σε περίπτωση που προκύψει ζημιά από αυτήν την δραστηριότητα και κέρδη από την μη κερδοσκοπική , τα ποσά που προκύπτουν άραγε συμψηφίζονται μεταξύ τους .

#### **4. Τελικά συμπεράσματα Φ.Π.Α.**

Από το τρίτο και πλέον ενδιαφέρον κεφάλαιο , αυτό του Φ.Π.Α. , προκύπτουν τα πιο ιδιαίτερα συμπεράσματα . Σε περίπτωση Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα με μόνη δραστηριότητα ή δραστηριότητες κοινωφελή σκοπού δεν εντάσσεται στον Φ.Π.Α. άρα δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου στις δαπάνες που πραγματοποιεί και έχει ως συνέπεια να επιβαρύνεται τον φόρο σαν τελικός καταναλωτής . Στην περίπτωση όμως που ασκεί και δραστηριότητα για παράδειγμα εμπορική , τότε πρέπει να ενταχθεί υποχρεωτικά στον Φ.Π.Α. και έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μόνο για τις δαπάνες που αφορούν αποκλειστικά αυτήν την δραστηριότητα . Για την καλύτερη κατανόηση των παραπάνω έχει πραγματοποιηθεί εκτενής περιγραφή στις σελίδες 36 και 37 της παρούσας εργασίας που εξετάζεται αυτή η περίπτωση , αναλύεται σε παράδειγμα και υπολογίζεται ο φόρος .

#### **5. Τελικά συμπεράσματα Κ.Φ.Α.Σ.**

Στη συνέχεια το τέταρτο κεφάλαιο της εργασίας ασχολείται με τον Κ.Φ.Α.Σ. και τις υποχρεώσεις που ορίζει για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Τα πρόσωπα αυτά θα πρέπει να τηρούν τα βιβλία που ορίζει ο κώδικας κατά περίπτωση και να εκδίδουν τα προβλεπόμενα στοιχεία όπως και κάθε άλλο πρόσωπο κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα . Ο κώδικας τους επιτρέπει να τηρούν βιβλία ανώτερης κατηγορίας από αυτήν που τα κατατάσσει αν το επιδιώξουν , αρκεί να πληρούν τις προϋποθέσεις τήρησης όλων των βιβλίων και των στοιχείων που προβλέπονται για αυτήν την κατηγορία .

## **6. Τελικά συμπεράσματα φορολογίας κεφαλαίου**

Στο πέμπτο και τελευταίο κεφάλαιο , παρουσιάζεται η φορολογία κεφαλαίου και πως αυτή επιδρά στα Ν.Π. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα . Αναλύθηκε σε βάθος η φορολογία κληρονομιών και δωρεών που είναι συνηθισμένη περίπτωση στα νομικά αυτά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου . Το συμπέρασμα που προκύπτει από την ανάλυση αυτή είναι πως αν τα συγκεκριμένα Ν.Π. επιδιώκουν σκοπούς που είναι θρησκευτικοί ή εθνοφελείς ή φιλανθρωπικοί ή εκπαιδευτικοί ή κοινωφελείς ή καλλιτεχνικοί και οι σκοποί αυτοί μπορούν να αποδειχθούν με βεβαιότητα , τότε τα πρόσωπα αυτά έχουν πολύ ιδιαίτερη φορολογική μεταχείριση . Το συμπέρασμα αυτό επιβεβαιώνεται με τους συντελεστές του φόρου που τους επιβάλλονται σε τέτοιες περιπτώσεις και σε ορισμένες ακόμα και την πλήρη απαλλαγή από τον φόρο .

## Βιβλιογραφία

- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2014 - α ) . *Αστικός Κώδικας* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2014 - β ) . *Εταιρικές Επιχειρήσεις – Προσωπικές Εταιρείες* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2014 – γ ) . *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2014 – δ ) . *Οι Δαπάνες των Επιχειρήσεων* . Αθήνα: ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – α ) . *Εισαγωγή στα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – β ) . *Λύσεις σε Θέματα της Φορολογίας και του Φ.Π.Α.* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – γ ) . *Οδηγός Φορολογικών Δηλώσεων 2014* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – δ ) . *Οδηγός Φορολογικών Δηλώσεων 2015 Έντυπο Ε2* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – ε ) . *Οδηγός Φορολογικών Δηλώσεων 2015 Έντυπο Ε3* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – στ ) . *Οδηγός Φορολογικών Δηλώσεων 2015 Έντυπο Ε9* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – ζ ) . *Οδηγός Φορολογικών Δηλώσεων 2015 Φ.Ε.Ν.Π.* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – η ) . *Πρακτικός Οδηγός για τα ΜΗ Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – θ ) . *Οδηγός Φορολογικών & Λοιπών Υποχρεώσεων* . Αθήνα : ASTbooks .
- ❖ Επιστημονική ομάδα ASTbooks ( 2015 – ι ) . *Πρακτικό Βοήθημα Φ.Π.Α.* . Αθήνα : ASTbooks .

- ❖ Καραβοκύρης , Α . , Σταματόπουλος , Δ . ( 2014 ) . *Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος* . Αθήνα : Σταματόπουλος Π . Δημήτριος .
- ❖ Κλώνη , Α . , Σταματόπουλος , Δ . ( 2015 ) . *Φ.Π.Α. Ανάλυση – Ερμηνεία* . Αθήνα: Σταματόπουλος Π . Δημήτριος .
- ❖ Μελάς , Χ . ( 2012 ) . *Δηλώστε Έξυπνα 2012* . Αθήνα : Αντ. Σάκκουλα .
- ❖ Μελάς , Χ . ( 2013 ) . *Δηλώστε Έξυπνα 2013* . Αθήνα : Αθ. Σταμούλης .
- ❖ Μελάς , Χ . ( 2014 ) . *Δηλώστε Έξυπνα 2014* . Αθήνα : Αθ. Σταμούλης .
- ❖ Μελάς , Χ . ( 2015 ) . *Δηλώστε Έξυπνα 2015* . Αθήνα : Αθ. Σταμούλης .
- ❖ Σταματόπουλος , Δ . ( 2013 ) . *Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών* . Αθήνα : Φορολογικό Ινστιτούτο .
- ❖ Φωτοδότης , Μ . ( 2012 ) . *Φορολογία Νομικών Προσώπων Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα* . Αθήνα : Νομική Βιβλιοθήκη .