



ΣΧΟΛΗ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ  
ΤΜΗΜΑ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗΣ ΚΑΙ ΧΡΗΜΑΤΟΟΙΚΟΝΟΜΙΚΗΣ  
ΠΡΟΓΡΑΜΜΑ ΜΕΤΑΠΤΥΧΙΑΚΩΝ ΣΠΟΥΔΩΝ ΣΤΗΝ ΕΦΑΡΜΟΣΜΕΝΗ  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΚΑΙ ΕΛΕΓΚΤΙΚΗ

Διπλωματική Εργασία  
ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

της

ΦΑΝΗΣ ΚΩΤΤΗ

Επιβλέπων Καθηγητής: Ανέστης Λαδάς

Υποβλήθηκε ως απαιτούμενο για την απόκτηση του Μεταπτυχιακού Διπλώματος στη  
Εφαρμοσμένη Λογιστική και Ελεγκτική

Θεσσαλονίκη 2017

## **ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ**

Θα ήθελα να εκφράσω τις θερμές μου ευχαριστίες για όλους τους διδάσκοντες καθηγητές του Πανεπιστημίου Μακεδονίας που είχα τη τιμή να γνωρίσω κατά τη διάρκεια των μεταπτυχιακών μου σπουδών και ειδικότερα τον επιβλέπων καθηγητή κύριο Ανέστη Λαδά για την πολύτιμη βοήθεια του στην αποπεράτωση της προσπάθειας αυτής.

## ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Η εργασία αυτή παρουσιάζει τις μορφές, το υφιστάμενο νομικό, φορολογικό και λογιστικό πλαίσιο των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών στην Ελλάδα. Στις μέρες που διανύουμε, ο όρος αυτός των ΜΚΟ χρησιμοποιείται και ακούγεται ολοένα και περισσότερο. Παρ' όλα αυτά υπάρχει τεράστια σύγχυση σχετικά με το εάν πρέπει ή όχι να δηλώσουν την έναρξη δραστηριότητας τους, με τον τρόπο που συστήνονται τέτοιοι οργανισμοί, τον τρόπο που φορολογούνται, με το εάν πρέπει ή όχι να αποδίδουν ΦΠΑ και να υποβάλλουν δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος. Το φάσμα θεμάτων που προκύπτουν γύρω από αυτούς τους οργανισμούς είναι ευρύ. Η εργασία αυτή εστιάζει στο πρακτικό κομμάτι. Με απλά λόγια είναι ένα πρακτικό βοήθημα προκειμένου να ενημερωθεί οποιοσδήποτε ενδιαφέρεται να ιδρύσει έναν τέτοιο οργανισμό έτσι ώστε να αποφύγει λάθη λόγω της παραπληροφόρησης που επικρατεί γύρω από το θέμα αυτό. Στην προσπάθεια αυτή στόχος ήταν να παρουσιαστεί το θέμα όσο πιο πρακτικά γίνεται με βάση τους νόμους που υφίστανται αυτή τη στιγμή στην Ελλάδα.

## ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

ΑΕ: Ανώνυμη Εταιρεία

ΑΚ: Αστικός Κώδικας

ΓΕΜΗ: Γενικό Εμπορικό Μητρώο

Γνμδ ΝΣΚ: Γνωμοδότηση Νομικό Συμβούλιο του Κράτους

ΓΣ: Γενική Συνέλευση

ΔΛΠ: Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα

ΔΟΥ: Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία

ΔΣ: Διοικητικό Συμβούλιο

ΕΓΛΣ: Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο

ΕΛΠ: Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα – ν.4308/2014

ΕΠΕ: Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης

ΙΚΕ: Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία

ΚΑΕ: Καλαθοσφαιριστική Ανώνυμη Εταιρεία

ΚΦΑΣ: Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών

ΚΦΔ.: Κώδικας Φορολογικών Διαδικασιών

ΚΦΕ.: Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος

ΜΚ: Μ η Κερδοσκοπικό

ΜΚΟ: Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί

ΝΔ: Νομοθετικό Διάταγμα

ΝΠ: Νομικά Πρόσωπα

ΝΠΙΔ: Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου

ΝΠΙΔΔ: Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου

ΟΕ: Ομόρρυθμη Εταιρεία

ΠΑΕ: Ποδοσφαιρική Ανώνυμη Εταιρεία

ΠΟΛ: Πολυγραφημένη υπουργική εγκύκλιος

ΥΔΑΣ: Υπηρεσία Διεθνούς Αναπτυξιακής Συνεργασίας του Υπουργείου Εξωτερικών

ΦΠ: Φυσικό Πρόσωπο

ΦΠΑ: Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

## ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΕΥΧΑΡΙΣΤΙΕΣ.....	2
ΠΕΡΙΛΗΨΗ.....	3
ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ.....	4
ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ.....	5
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ.....	9
1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	9
1.2. Σκοπός – Ερευνητικά ερωτήματα.....	10
1.3. Δομή.....	11
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ.....	12
2.1. Έρευνες σχετικά με τα ΜΚ πρόσωπα στις ΗΠΑ.....	12
2.2. Βασικά συμπεράσματα.....	25
ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ.....	27
3.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις.....	27
3.2. Σωματείο.....	27
Ορισμός.....	27
Σύσταση.....	27
Καταστατικό.....	28
Μέλη του.....	29
Συνέλευση.....	30
Διάλυση.....	32
Σκοπός.....	32
Ένωση σωματείων.....	33
3.3. Αθλητικό σωματείο.....	33
Ορισμός.....	33
Μέλη αθλητικού σωματείου.....	33
Διοικητικό Συμβούλιο.....	36
Συνελεύσεις - Αρχαιρεσίες - Όργανα.....	37
Βιβλία.....	37

Υποχρεώσεις – Δικαιώματα .....	38
Ειδική Αθλητική Αναγνώριση .....	39
Συγχώνευση αθλητικών σωματείων .....	40
3.4. Ίδρυμα .....	42
Ορισμός .....	42
Ιδρυτική πράξη ιδρύματος.....	42
3.5. Αστική εταιρεία.....	44
Ορισμός .....	44
Εισφορές των εταίρων.....	44
Υποχρεώσεις των εταίρων.....	44
Διοίκηση της Αστικής Εταιρείας.....	45
Δικαιώματα στην εισφορά ή στα αποκτήματα .....	46
Υποχρεώσεις έναντι τρίτων.....	47
Λύση της εταιρείας.....	47
3.6. Λοιπά ζητήματα σωματείων.....	51
Διάκριση σωματείου από άλλες μορφές εταιρειών .....	51
Δραστηριότητες Σωματείων .....	52
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ .....</b>	<b>55</b>
4.1. Εισαγωγή.....	55
4.2. Διαδικασίες Έναρξης .....	55
4.2.1. Απόκτηση ΑΦΜ, έναρξη φορολογικής δραστηριότητας.....	56
Κώδικας Άσκησης Δραστηριότητας (ΚΑΔ) .....	61
Εγγραφή στο Γ.Ε.ΜΗ.....	62
Ιδιαίτερες επισημάνσεις.....	62
4.3. Υποχρεώσεις απεικόνισης συναλλαγών σύμφωνα με τα ΕΛΠ.....	63
Εισαγωγικές Έννοιες .....	63
Λογιστικό Σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία .....	66
Τήρηση βιβλίων από σωματεία .....	67
Τήρηση Βιβλίων από Αστικές Μη Κερδοσκοπικές εταιρείες .....	68
Τήρηση βιβλίων από ΝΠ ΜΚ χαρακτήρα.....	68
4.4. Θέματα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας .....	70
Πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ.....	71

Υποκείμενα πρόσωπα στο ΦΠΑ .....	71
Πότε τα πρόσωπα ΜΚ χαρακτήρα είναι υποκείμενα στο ΦΠΑ.....	72
Οικονομική δραστηριότητα.....	74
ΦΠΑ σε περίπτωση παροχής υπηρεσίας χωρίς αντάλλαγμα.....	75
Τι θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για τα ΜΚ πρόσωπα.....	76
Τι δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για τα ΜΚ πρόσωπα .....	77
Υποχρεώσεις σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης .....	78
Παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους .....	78
Απαλλαγή από ΦΠΑ ιδρυμάτων με αντικείμενο την προστασία των νέων .....	79
Απαλλαγή ΦΠΑ εσόδων που αποκτώνται από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις ....	80
Παροχή υπηρεσιών από αθλητικά ΝΠ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .....	80
Διάθεση της χρήσης διαφόρων αθλητικών χώρων .....	84
Απαλλαγή ΦΠΑ υπηρεσιών που παρέχουν ΝΠ ΜΚ χαρακτήρα, έναντι συνδρομής, στα μέλη τους .....	84
<b>4.5. Διατάξεις φορολογίας εισοδήματος .....</b>	<b>85</b>
Εισαγωγικές έννοιες- ορισμοί .....	85
Φορολογική Μεταχείριση ΜΚ ΝΠ .....	87
Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα.....	91
Φορολογική Μεταχείριση της αστικής Μη Κερδοσκοπικής εταιρείας.....	92
Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας της αστικής εταιρείας.....	94
Διατάξεις που αφορούν τα ΝΠ ΜΚ χαρακτήρα.....	94
Προκαταβολή του φόρο εισοδήματος .....	95
Φορολογική αναμόρφωση – Έντυπο Ε3 .....	96
Φορολογικός Συντελεστής .....	96
Έντυπο Ν – Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα .....	97
Φορολογικός Συντελεστής των εισοδημάτων από ακίνητη περιουσία .....	98
Φορολογική Μεταχείριση των εσόδων από δίδακτρα.....	99
Ζημία μεταφερόμενη φορολογικά.....	100
Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ).....	102
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ .....</b>	<b>104</b>
<b>ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ , ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ.....</b>	<b>115</b>
<b>6.1. Συμπεράσματα .....</b>	<b>115</b>
<b>6.2. Περιορισμοί.....</b>	<b>116</b>

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ .....	117
ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ .....	119
1. Υπόδειγμα Καταστατικού Σωματείου .....	119
2. Υπόδειγμα Αίτησης για την αναγνώριση του σωματείου.....	125
3. Εθνικό Μητρώο ελληνικών και ξένων ΜΚΟ .....	126



# ΚΕΦΑΛΑΙΟ 1 ΕΙΣΑΓΩΓΗ

## 1.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Το αντικείμενο αυτής της εργασίας πραγματεύεται τη φορολογική και λογιστική αντιμετώπιση των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών στην Ελλάδα. Πρόκειται για οργανισμούς που πλέον κατέχουν ένα μεγάλο κομμάτι στο χάρτη της οικονομίας, το οποίο αυξάνεται ολοένα και περισσότερο. Τα τελευταία χρόνια στη χώρα μας βλέπουμε μια διαρκή αύξηση των οργανισμών αυτών, ιδιαιτέρως με την εμφάνιση της προσφυγικής κρίσης. Αξιοσημείωτο όμως είναι να αναφέρουμε πως στην Ελλάδα οι πρώτες νομοθετικές διατάξεις εντοπίζονται ήδη από το 1972 στο Ν.Δ 1111/1972 περί «φιλανθρωπικών σωματείων», στο Ν. 2646/1988 για την Ανάπτυξη του Εθνικού Συστήματος Κοινωνικής Φροντίδας και στον πιο πρόσφατο Ν.2731/1999.

Παρ' όλα αυτά, σε ό,τι αφορά τη λειτουργία των ΜΚΟ που δραστηριοποιούνται στην Ελλάδα η αλήθεια είναι πως στην πραγματικότητα δεν μπορούμε να κάνουμε λόγο για ένα συγκροτημένο, πλήρες και εφαρμόσιμο λειτουργικό, θεσμικό και φορολογικό πλαίσιο. Η ελληνική νομοθεσία στην πράξη δεν περιέλαβε ποτέ τον ορισμό των ΜΚΟ με την έννοια που τις αποδίδουμε σήμερα. Και ποια είναι η έννοια αυτή..

Οι ΜΚΟ ορίζονται από την Παγκόσμια Τράπεζα ως «ιδιωτικοί οργανισμοί που ασκούν δραστηριότητα για να απαλύνουν τον πόνο, να προωθήσουν τα συμφέροντα των φτωχών, την προστασία του περιβάλλοντος, την παροχή βασικών κοινωνικών υπηρεσιών, ή αναλαμβάνουν την ανάπτυξη της κοινότητας».

Σύμφωνα με το Γαλλικό Συμβούλιο της Επικρατείας, πρέπει να ισχύει η εις άτοπον απαγωγή και ο ορισμός που δίνεται είναι ο εξής «Πρόκειται για οντότητες του ιδιωτικού δικαίου, που δεν υπόκεινται στη βούληση των κυβερνήσεων».

Γενικότερα, δεν είναι εύκολο να δοθεί ένας και μόνον ορισμός για τις ΜΚΟ γιατί ο όρος αυτός καλύπτει μια τεράστια γκάμα από φορείς, κινήματα, οργανισμούς από την προστασία του περιβάλλοντος μέχρι την προάσπιση των ανθρωπίνων δικαιωμάτων. Υπάρχουν όμως βασικά χαρακτηριστικά που θεμελιώνουν έναν οργανισμό ως ΜΚΟ και αυτά είναι τα εξής: να έχουν θεσμική οντότητα, εθελοντικό χαρακτήρα, να είναι ανεξάρτητες από το κράτος και από τα πολιτικά κόμματα, να

είναι αυτόνομες, να μην αποφέρουν οικονομικά οφέλη στα μέλη τους και ο σκοπός τους να μην είναι κερδοσκοπικός ή εγκληματικός.

Στην εργασία αυτή, ορίζουμε τις ΜΚΟ ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τα οποία χρησιμοποιούν το όποιο οικονομικό πλεόνασμα για την εξυπηρέτηση του σκοπού τους, δεν επιτρέπεται να πραγματοποιούν διανομή κερδών, επιβάλλεται να λειτουργούν με αρχές εξυπηρέτησης του κοινωφελούς σκοπού για τον οποίο έχουν ιδρυθεί, η ωφέλεια από τη δραστηριότητά τους δεν αφορά αποκλειστικά τα μέλη, αλλά μεγαλύτερες ομάδες και σε καμία περίπτωση δεν ταυτίζονται με την έννοια της επιχείρησης.

Σε κάθε περίπτωση ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, ανεξάρτητα από το χαρακτηρισμό που του έχουν δώσει οι ιδρυτές του, προκύπτει από το καταστατικό και κρίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ που εδρεύει το νομικό πρόσωπο, καθώς ο χαρακτηρισμός αυτός εξαρτάται από τα πραγματικά περιστατικά.

Στο σημείο αυτό, πρέπει να τονιστεί πως όταν αναφερόμαστε στο όρο ΜΚΟ, δεν αναφερόμαστε σε κάποια μορφή εταιρείας ή επιχείρησης, όπως όταν αναφερόμαστε π.χ. στην Α.Ε. ή στην Ι.Κ.Ε.. Είναι απλά και μόνο ένας χαρακτηρισμός που δίνεται σε νομικά πρόσωπα με τα συγκεκριμένα ανωτέρω χαρακτηριστικά. Επομένως, δεν υπάρχει μορφή νομικού προσώπου με την ονομασία ΜΚΟ. Στην Ελλάδα, όταν αναφερόμαστε σε νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, εννοούμε επί το πλείστον τα σωματεία. Άλλες μορφές είναι τα ιδρύματα και η Αστική Εταιρεία.

## **1.2. Σκοπός – Ερευνητικά ερωτήματα**

Η εργασία αυτή αποσκοπεί στην όσο το δυνατό πληρέστερη παρουσίαση των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών στην Ελλάδα, από τα χαρακτηριστικά τους γνωρίσματα έως της φορολογική και λογιστική αντιμετώπιση τους. Απώτερος σκοπός της είναι να βοηθήσει τον αναγνώστη και ενδιαφερόμενο, μέσω παραδειγμάτων και πρακτικών βημάτων, να σχηματίσει μια ολοκληρωμένη εικόνα για το τι ισχύει φορολογικά και λογιστικά για τα εν λόγω πρόσωπα αυτή τη στιγμή στη χώρα μας.

Τα ερωτήματα που θέτονται προς έρευνα αφορούν αρχικά τη διαφορά αυτών των οργανισμών και τις ιδιαιτερότητες που εμφανίζουν σε σχέση με άλλες

οικονομικές οντότητες και εν συνεχεία το ισχύον φορολογικό και λογιστικό πλαίσιο που διέπει τα πρόσωπα αυτά προκειμένου να αντιμετωπιστούν ορθά.

### **1.3. Δομή**

Η παρούσα εργασία διαρθρώνεται ως εξής. Στο κεφάλαιο 2 παρουσιάζεται η επισκόπηση της αρθρογραφίας, η οποία αφορά εμπειρικές μελέτες για τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα στις ΗΠΑ. Ακολούθως, στο κεφάλαιο 3, παρουσιάζεται το θεσμικό τους πλαίσιο και τα βασικά τους χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Το κεφάλαιο 4 πραγματεύεται τη λογιστική και φορολογική τους αντιμετώπιση. Εν συνεχεία, το κεφάλαιο 5 είναι μια μελέτη περίπτωσης σχετικά με τις διαδικασίες σύστασης ενός μη κερδοσκοπικού σωματείου και το κεφάλαιο 6 ολοκληρώνει την εργασία αυτή συνοψίζοντας τα βασικά συμπεράσματα και παραθέτοντας κάποιες προτάσεις για μελλοντική έρευνα.

## **ΚΕΦΑΛΑΙΟ 2 ΕΠΙΣΚΟΠΗΣΗ ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑΣ**

### **2.1. Εισαγωγή**

Στο κεφάλαιο αυτό γίνεται αναφορά σε ξενόγλωσσα άρθρα τα οποία πραγματεύονται την φορολογική και λογιστική αντιμετώπιση των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών ανά τον κόσμο και ειδικότερα στις ΗΠΑ.

### **2.2. Έρευνες σχετικά με τα Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα πρόσωπα στις ΗΠΑ**

Ο Hansmann (1981), γράφοντας για τις ΗΠΑ είπε ότι ενώ οι περισσότεροι τύποι από τις μη κερδοσκοπικές οργανώσεις απαλλάσσονται από τον εταιρικό φόρο εισοδήματος, από τις πρώτες χρονιές που θεσπίστηκε αυτός ο φόρος, υπάρχει ακόμα έλλειψη μιας ξεκάθαρης λογικής για αυτήν την απαλλαγή. Αυτό ίσως και να ήταν λογικό και αποδεκτό όταν ο μη κερδοσκοπικός τομέας ήταν μικρός και όσο οι μη κερδοσκοπικές οργανώσεις εμπλέκονταν κυρίως σε παραδοσιακές φιλανθρωπικές δραστηριότητες. Στις μέρες όμως, ο μη κερδοσκοπικός τομέας κατέχει ένα σημαντικό και αυξανόμενο μερίδιο της εθνικής οικονομίας. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί πλέον δραστηριοποιούνται σε πάρα πολλούς τομείς της οικονομίας και συνεχώς επεκτείνονται παρέχοντας υπηρεσίες σε τομείς όπως η εκπαίδευση, η υγεία, η έρευνα και οι τέχνες. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί συνήθως παρέχουν αγαθά ή υπηρεσίες οι οποίες πλέον ανταγωνίζονται άμεσα τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις και σε πάρα πολλές περιπτώσεις μοιάζουν ολόένα και περισσότερο τους ανταγωνιστές τους (τις επιχειρήσεις που επιδιώκουν κέρδος) στον τρόπο οργάνωσης και λειτουργίας τους. Ως αποτέλεσμα, τα παραδοσιακά κριτήρια για την εφαρμογή της απαλλαγής φαίνεται να αδυνατούν να παρέχουν μια ξεκάθαρη λογική πάνω στην οποία στηρίζεται η απαλλαγή και αυτό γίνεται συνεχώς και πιο εμφανές. Βέβαια περιστασιακά σημειώθηκαν πολλές προσπάθειες προκειμένου να αιτιολογηθεί αυτή η φοροαπαλλαγή. Οι περισσότερες όμως από τις προσπάθειες αυτές εκλογίκευσης της απαλλαγής, εν τέλει δεν ήταν ικανοποιητικές.

Η καλύτερη εξήγηση που θα μπορούσε να δοθεί για την φοροαπαλλαγή είναι ότι κατά κάποιον τρόπο βοηθά – αποζημιώνει τους οργανισμούς αυτούς για τους περιορισμούς που αντιμετωπίζουν κατά τη διάρκεια συγκέντρωσης κεφαλαίου. Δρα

ως αντιστάθμισμα. Και αυτό στα πλαίσια του χρήσιμου σκοπού τους, σε τομείς που αυτοί οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί μπορούν, για διάφορους λόγους, να εξυπηρετήσουν τους «καταναλωτές» καλύτερα από τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις.

Παρόλο που η απαλλαγή από τον εταιρικό φόρο εισοδήματος περικλείει διάφορες μορφές μη κερδοσκοπικών οργανισμών όπως τα φιλανθρωπικά ιδρύματα και τις μη συνεταιρισμένες οργανώσεις, το πρόβλημα της απαλλαγής και η διαμάχη γύρω από αυτήν αφορά κυρίως τις μη κερδοσκοπικές νομικές οντότητες. Σε αυτό το σημείο θα πρέπει να γίνει ξεκάθαρο πως όταν αναφερόμαστε σε φοροαπαλλαγή εννοείται αποκλειστικά και μόνο η απαλλαγή που επιδέχονται οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί από τον εταιρικό φόρο εισοδήματος και όχι στην απαλλαγή από το φόρο που έχει ο καθένας μας μεμονωμένα σε περίπτωση δωρεάς σε έναν τέτοιο οργανισμό, η οποία δωρεά βάσει νόμου μπορεί να εκτέσει από τον (προσωπικό) φόρο εισοδήματος.

Η οποιαδήποτε συζήτηση γύρω από την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος αυτών των οργανισμών παρεμποδίζεται λόγω έλλειψης ομοφωνίας σχετικά με τα αποτελέσματα και τις συνέπειες της επιβολής του φόρου ακόμη και όταν πρόκειται για τις συνηθισμένες επιχειρήσεις και εταιρείες (κερδοσκοπικές). Πράγματι, επικρατεί μεγάλη σύγχυση όσον αφορά τα αποτελέσματα του εταιρικού φόρου και είναι τόσο πολλοί οι επικριτές του που πραγματικά πολλές φορές τίθεται το ερώτημα αν πρέπει γενικότερα να επιβάλλεται εταιρικός φόρος και όχι για το αν πρέπει ή όχι κάποιες οντότητες να απαλλάσσονται από αυτόν. Παρόλα αυτά ο εταιρικός φόρος εισοδήματος φαίνεται να είναι καλά εδραιωμένος. Συνεπώς, θα πάρουμε ως δεδομένο την ύπαρξη του εταιρικού φόρου εισοδήματος για τις επιχειρήσεις και θα εστιάσουμε στο κατά πόσο έχει νόημα το να απαλλάσσονται του φόρου οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί.

Για να γίνει όμως κατανοητή η φοροαπαλλαγή που έχουν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, πρέπει πρωτίστως να γίνει ξεκάθαρο ποια είναι τα πρόσωπα αυτά και ποια τα βασικά τους χαρακτηριστικά γνωρίσματα. Ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός είναι, στην ουσία, ένας οργανισμός ο οποίος ποτέ δεν διανέμει κέρδη στους υπαλλήλους του, στους διευθυντές ή στα μέλη του, γενικά στους ανθρώπους που ασκούν τον έλεγχο σε αυτά. Ακριβώς αυτό τόνισαν και οι A. Ben-Ner και B. Gui (2003), οι όποιοι έγραψαν πως το βασικό χαρακτηριστικό το οποίο ξεχωρίζει τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα από άλλους ιδιωτικούς οργανισμούς, είναι η

ύπαρξη αυστηρών ορίων στην εξόφληση του πλεονάσματος του οργανισμού με τη μορφή νομισματικού κέρδους από εκείνους που τρέχουν και ελέγχουν τον οργανισμό (μέλη). Τις περισσότερες φορές αυτοί οι περιορισμοί παίρνουν τη μορφή ενός θεσμοθετημένου περιορισμού για διανομή οποιουδήποτε μερίσματος ή μπόνους.

Αυτό ο περιορισμός, η μη διανομή των κερδών, επιβάλλεται από τον νόμο σύμφωνα με τον οποίο συστήνονται αυτά τα πρόσωπα. Προσοχή όμως, γιατί αυτό δεν πρέπει να συγχέεται με το εάν απαγορεύεται να έχουν κέρδη. Φυσικά και επιτρέπεται να έχουν κέρδη. Πολλοί μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί παρουσιάζουν σημαντικά ετήσια καθαρά κέρδη. Όλα όμως αυτά τα κέρδη, και αυτή είναι η βασική διαφορά από τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, πρέπει να επιστρέφονται πίσω στον οργανισμό προκειμένου να χρηματοδοτούν τα αγαθά και τις υπηρεσίες τις οποίες ο οργανισμός συστάθηκε με σκοπό να παρέχει.

Δεν απαλλάσσονται όλες οι μη κερδοσκοπικές οργανώσεις από τον εταιρικό φόρο εισοδήματος. Για την ακρίβεια, από το φόρο απαλλάσσονται μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί που εξυπηρετούν συγκεκριμένους σκοπούς. Οι σκοποί που πληρούν τις προδιαγραφές για τη φοροαπαλλαγή αναφέρονται ρητά στον Εσωτερικό Κώδικα Εσόδων (Internal Revenue Code) των ΗΠΑ. Οποιαδήποτε άλλη μη κερδοσκοπική οργάνωση της οποίας ο σκοπός δεν είναι καταγεγραμμένος σε αυτή τη λίστα, εννοείται αυτό ισχύει και για τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, καθίστανται υπόχρεοι στη φορολογία εισοδήματος. Ενώ όμως η λίστα αυτή των σκοπών είναι εκτενής, λίγες είναι οι κατηγορίες των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που δεν επωφελούνται της απαλλαγής. Πράγματι, η επαναλαμβανόμενη και επιπόλαιη επανερμηνεία της απαλλαγής προκειμένου να περιληφθούν και νέοι τύποι μη κερδοσκοπικών οργανισμών, οι οποίες κρατούν σε γενικές γραμμές το πεδίο εφαρμογής της απαλλαγής σύμφωνο με τις περιγραφές του μη κερδοσκοπικού τομέα στο σύνολο του, δείχνει μια ξεκάθαρη έλλειψη, αλλά και ανάγκη για μια σταθερή και συνεπή πολιτική στην οποία πρέπει να βασιστεί η απαλλαγή.

Γενικότερα, υποστηρίζεται ότι η χορήγηση της απαλλαγής στα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα προέρχεται από την άποψη ότι τα εν λόγω πρόσωπα δεν έχουν εισόδημα με την έννοια του εισοδήματος, όπως αυτό αναφέρεται στον Κώδικα Εσόδων. Για αυτό το λόγο, οποιαδήποτε προσπάθεια συσχέτισης της συνηθισμένης φορολογικής λογιστικής (που χρησιμοποιείται στον καθορισμό του φόρου των κερδοσκοπικών οργανισμών) με τη φορολογική αντιμετώπιση των μη κερδοσκοπικών

οργανισμών, οδηγεί σε παραλογισμούς. Πρέπει οι συνεισφορές - δωρεές που δίνονται σε φιλανθρωπικά ιδρύματα να συμπεριλαμβάνονται στο ακαθάριστο εισόδημα τους; Ή μήπως πρέπει να αντιμετωπίζονται απλά ως τις συνηθισμένες δωρεές και ως αποτέλεσμα να εξαιρούνται από το ακαθάριστο εισόδημα για φορολογικούς σκοπούς; Μήπως θα έπρεπε τα έξοδα που γίνονται από ένα φιλανθρωπικό ίδρυμα προκειμένου να βοηθήσει τους άπορους να είναι εκπεστέα όπως τα συνήθη επιχειρηματικά έξοδα; Ή θα ήταν πιο σωστό να αντιμετωπίζονται ως μη εκπεστέες δωρεές; Δυστυχώς δεν υπάρχουν ικανοποιητικές απαντήσεις σε αυτές ή σε άλλες βασικές ερωτήσεις και απλούστατα δεν γίνεται να αντιμετωπιστούν επιτυχώς φορολογικά τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα χρησιμοποιώντας την αντιμετώπιση των εμπορικών (κερδοσκοπικών) επιχειρήσεων.

Οι δυσκολίες είναι πολλές. Αρχικά, πολλοί μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί λαμβάνουν ελάχιστα ή καθόλου εισοδήματα από δωρεές, καθώς αντλούν το σύνολο ή σχεδόν το σύνολο των εσόδων τους από τις πωλήσεις αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών. Αυτού του είδους οι οργανισμοί, οι οποίοι μπορούν εύκολα να μετονομαστούν ως εμπορικοί μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί (commercial nonprofits), στην πραγματικότητα κατέχουν ένα σημαντικό μερίδιο του μη κερδοσκοπικού τομέα. Σε αυτούς περιλαμβάνονται η Ένωση Καταναλωτών (Consumers Union), αυτοκινητιστικοί σύλλογοι που συνδέονται με την αμερικάνικη αυτοκινητοβιομηχανία, πολλά ιδιωτικά σχολεία, και ακόμη περισσότερα νοσοκομεία, μη κερδοσκοπικοί οίκοι ευγηρίας και κέντρα φροντίδας. Για τους συγκεκριμένους οργανισμούς θα ήταν απολύτως φυσικό και εύκολο να εφαρμοστεί η φορολογική λογιστική που εφαρμόζεται στις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, λαμβάνοντας τα έσοδα των πωλήσεων ως μέτρο για το ακαθάριστο εισόδημα και επιτρέποντας τις συνήθεις εκπτώσεις για τα έξοδα που πραγματοποιήθηκαν για την παραγωγή των πωληθέντων αγαθών ή υπηρεσιών. Το προκύπτον καθαρό κέρδος θα μπορούσε να φορολογηθεί ακριβώς όπως γίνεται και στην περίπτωση μιας εμπορικής επιχείρησης. Δεδομένου ότι οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί δεν μπορούν να διανεμούν τα καθαρά κέρδη τους, ένας τέτοιος φόρος θα εισπράττεται ουσιαστικά από το άθροισμα των κερδών που εξοικονομούνται για δαπάνες κατά τα επόμενα έτη και από τις καθαρές επενδύσεις κεφαλαίου (το υπερβάλλον ποσό των εξόδων για κεφαλαιουχικό εξοπλισμό μετά από τις επιτρεπτές από το νόμο αποσβέσεις). Αυτό το σύνολο ονομάζεται παρακρατηθέντα, μη διανεμόμενα κέρδη (retained earnings).

Στην καλύτερη περίπτωση, τα επιχειρήματα σχετικά με την αδυναμία εφαρμογής της συνήθους φορολογικής λογιστικής σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, ισχύουν μόνο για μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς που λαμβάνουν σημαντικό εισόδημα με τη μορφή δωρεών - μια κατηγορία μη κερδοσκοπικών οργανισμών που βασίζεται στις δωρεές (donative nonprofits). Θα πρέπει σε αυτό το σημείο να τονιστεί ότι οι «εμπορικές» μη κερδοσκοπικές οργανώσεις είναι αυτές οι οποίες δημιούργησαν τη μεγαλύτερη σύγχυση στην εφαρμογή της φοροαπαλλαγής. Για παράδειγμα, υπήρξε σημαντική διαμάχη σχετικά με την απόφαση της Διεθνούς Υπηρεσίας Εσόδων (International Revenue Service) να αλλάξει την πολιτική της και να επεκτείνει ρητώς την απαλλαγή όχι μόνο σε νοσοκομεία που λειτουργούν από δωρεές, όπως πάντα, αλλά και σε νοσοκομεία που λειτουργούν αυστηρά ως εμπορικά μη κερδοσκοπικά.

Όμως, ακόμη και για τα “donative nonprofits” υπάρχει συσχετισμός της έννοιας του φόρου εισοδήματος, όπως αυτή αναπτύχθηκε για τις επιχειρηματικές οντότητες. Για παράδειγμα, ο αμερικάνικος Ερυθρός Σταυρός, ο οποίος είναι ένας οργανισμός που στηρίζεται στις δωρεές. Εάν ένα άτομο κάνει μια συνεισφορά στον Ερυθρό Σταυρό, υποθετικά γίνεται με στόχο το ότι τα λεφτά αυτά θα χρησιμοποιηθούν για να παρέχουν φαγητό, στέγη και ιατροφαρμακευτική περίθαλψη σε θύματα καταστροφών. Με άλλα λόγια, ο συνεισφέρων αγοράζει βοήθεια προκειμένου να ανακουφιστούν τα θύματα και να αντιμετωπιστούν οι καταστροφές. Και ο Ερυθρός Σταυρός είναι εκείνη η “επιχείρηση” που παράγει και πουλάει αυτή τη βοήθεια και ανακούφιση. Αυτού του είδους η συναλλαγή διαφέρει από μια συνηθισμένη πώληση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών, στην ουσία, μόνο στο ότι άλλος είναι αυτός ο οποίος αγοράζει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες και άλλος είναι αυτός ο οποίος τα επωφελείται.

Θα μπορούσαμε λοιπόν να δούμε αυτές τις συνεισφορές που δέχεται ο Ερυθρός Σταυρός και άλλοι τέτοιοι οργανισμοί ως έσοδα από πωλήσεις και ως εκ τούτου, αν αυτοί οι οργανισμοί υποβάλλονταν σε φορολογία εισοδήματος, ως χρηματικά ποσά τα οποία μπορούν καταλλήλως να συμπεριληφθούν στο ακαθάριστο εισόδημα. Το κόστος από τις υπηρεσίες, πχ. η βοήθεια στα θύματα από τις καταστροφές, που παρέχεται από τους οργανισμούς αυτούς, θα μπορούσε τότε να εκπέσει, ακριβώς όπως γίνεται και με τα συνήθη επιχειρηματικά έξοδα. Το αποτέλεσμα θα ήταν αυτοί οι οργανισμοί (donative nonprofits) να φορολογούνταν



ετησίως στο ποσό, εάν υπήρχε, κατά το οποίο το σύνολο των εσόδων τους, από τις δωρεές ή από άλλες πηγές (πχ. ποσά από πωλήσεις ή από επενδύσεις), υπερβαίνει το σύνολο των εξόδων τους για τις υπηρεσίες στις οποίες είναι αφιερωμένες να παρέχουν. Και ακριβώς όπως συμβαίνει με τις εμπορικές επιχειρήσεις, ο φόρος θα επιβαλλόταν αποτελεσματικά στα εναπομείναντα (παρακρατηθέντα) κέρδη.

Δεν πρέπει να υπάρχει τίποτα το ανησυχητικό για έναν τέτοιο ορισμό του φόρου εισοδήματος. Εάν υποθέσουμε ότι κάποιος αγοράζει ένα δώρο γάμου από τα Tiffany's και πληρώνει την εταιρεία αυτή για να το στείλει σε έναν φίλο. Η δομή αυτή της συναλλαγής είναι σχεδόν παρόμοια με το να δώσει λεφτά στον Ερυθρό Σταυρό χρήματα προκειμένου να τα παρέχει σε τροφή σε θύματα πλημμύρας. Και στις δύο περιπτώσεις, πληρώνει έναν οργανισμό για να προσφέρει υπηρεσίες σε ένα τρίτο πρόσωπο. Παρόλα αυτά πολλοί θα συμφωνούσαν ότι το ποσό που δίνεις στα Tiffany's δεν συμπεριλαμβάνεται καταλλήλως στο εισόδημα της ή ότι το κόστος αποστολής του δώρου δεν θα έπρεπε να αντιμετωπίζεται ως εκπεστέο έξοδο για αυτούς.

Το θέμα όμως είναι ότι ακόμη και αν αντιμετωπίσουμε τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς ακριβώς όπως τις εμπορικές επιχειρήσεις, και χρησιμοποιήσουμε τις ίδιες λογιστικές και φορολογικές αρχές, σε τι αποτέλεσμα θα οδηγηθούμε. Μια τέτοια αντιμετώπιση θα μπορούσε να οδηγήσει σε φορολογικά έσοδα ή όχι; Ένα επιχείρημα που τίθεται ενάντια στη φορολόγηση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών είναι ότι μακροπρόθεσμα οι εν λόγω οργανισμοί δεν θα έχουν καθαρά κέρδη, γιατί λόγω του περιορισμού που έχουν στη διανομή των κερδών στα μέλη, θα πρέπει τελικώς να ξοδεύουν όλα τους τα έσοδα για τους σκοπούς για τους οποίους συστάθηκαν, και ως εκ τούτου το σύνολο των εξόδων τους θα ισούται με το σύνολο των εσόδων τους.

Επιπλέον, ακόμη ένα επιχείρημα έγκειται στο γεγονός ότι ο εταιρικός φόρος εισοδήματος, με τον τρόπο που εφαρμόζεται στις εμπορικές επιχειρήσεις, μπορεί να θεωρηθεί ως φόρος επί των αποδόσεων των ιδίων κεφαλαίων στους επενδυτές και, εξ ορισμού, κανένα μετοχικό κεφάλαιο δεν επενδύεται σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Για αυτόν το λόγο, πολλοί υποστηρίζουν ότι τα καθαρά κέρδη ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού δεν θα έπρεπε να εξομοιώνονται, τουλάχιστον για φορολογικούς σκοπούς, με τα καθαρά κέρδη των εμπορικών επιχειρήσεων, δεδομένου ότι μόνο οι τελευταίοι τελικώς μπορούν να επωφεληθούν από ιδιώτες

επενδυτές. Με άλλα λόγια, η φορολογική βάση που εφαρμόζεται για τον εταιρικό φόρο εισοδήματος δεν μπορεί να επεκταθεί και στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Αυτό το επιχείρημα αποδεικνύει πολλά όσον αφορά την πρόταση να επωφελούνται της φοροαπαλλαγής όλα τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα, παρόλο που στην πραγματικότητα η απαλλαγή αφορούσε πάντοτε μόνο συγκεκριμένες κατηγορίες μη κερδοσκοπικών οργανισμών και ακόμη και τώρα ούτε οι πιο δυνατοί υποστηρικτές της απαλλαγής δεν προτείνουν να επεκταθεί σε όλους τους οργανισμούς, οι οποίοι συστάθηκαν νομίμως ως μη κερδοσκοπικοί. Εξάλλου, όντως είναι τόσο ξεκάθαρο ότι δεν υπάρχει επενδυτής ιδίων κεφαλαίων στα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα; Δεν θα μπορούσαμε να θεωρήσουμε έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό ως τελικό κάτοχο – ιδιοκτήτη του κεφαλαίου του και ως εκ τούτου να του συμπεριφερθούμε ως φορολογούμενο; Εξάλλου, ο φόρος εισοδήματος, όπως αυτός ισχύει για τις επιχειρήσεις, έχει εξορθολογιστεί με βάση το γεγονός ότι η ίδια η εταιρία κατέχει τη φορολογητέα μεταχείριση ανεξάρτητα από τους επενδυτές της, ότι είναι δηλαδή εννοιολογικά ξεχωριστή φορολογική οντότητα. Ή θα μπορούσαμε να μην δούμε τους πελάτες ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού, ή ίσως τους αποδέκτες των υπηρεσιών του, ως πραγματικούς κατόχους των επενδυμένων κεφαλαίων;

Προφανώς, χρησιμοποιώντας απλώς αναλογίες και μεταφορές, όπως συνηθίζουν να κάνουν οι δικηγόροι, δεν πρόκειται να δοθεί ικανοποιητική απάντηση για το εάν πρέπει ή όχι να φορολογηθούν τα καθαρά κέρδη των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Μάλλον, θα πρέπει να εξεταστούν και να κριθούν οι συνέπειες της πιθανής επιβολής ενός τέτοιου φόρου. Δηλαδή, θα πρέπει να σκεφτούμε πως θα ήταν ο κόσμος με και χωρίς την επιβολή ενός τέτοιου φόρου και να αποφασίσουμε ποιος κόσμος μας αρέσει περισσότερο.

Η Ackerman (1996) αναλύει την οικονομική λειτουργία ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού ως εξής. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί λειτουργούν υπό τον περιορισμό της μη διανομής. Κανένας δεν έχει νόμιμα το δικαίωμα να διεκδικήσει μερίδιο από τα κέρδη του οργανισμού, παρ' όλα αυτά τέτοιοι οργανισμοί, στην πραγματικότητα, παρουσιάζουν πλεονάσματα. Αυτά τα ποσά μπορεί να επανεπενδύονται στον οργανισμό, να κρατούνται ως απόθεμα είτε να χρησιμοποιούνται σε άλλους μη κερδοσκοπικούς σκοπούς. Ποια λειτουργία μπορούν

αυτοί οι οργανισμοί να εξυπηρετήσουν; Τρεις συγγενικές πιθανότητες μοιάζουν να είναι οι πιο σημαντικές.

Αρχικά, οι δωρητές μπορεί να είναι πρόθυμοι να κάνουν δωρεά μόνο σε μη κερδοσκοπικά ιδρύματα. Δεδομένης της δυσκολίας που υφίσταται κατά την παρακολούθηση του φιλανθρωπικού έργου, οι δωρητές μπορεί να φοβούνται ότι οι κερδοσκοπικοί οργανισμοί θα μετατρέψουν τις δωρεές σε κέρδη για τους ιδιοκτήτες. Παρόλο που οι διευθυντές των μη κερδοσκοπικών οργανισμών μπορούν και αυτοί να υπεξαιρέσουν ή να χρησιμοποιήσουν λανθασμένα τα κεφάλαια των δωρεών, τουλάχιστον θα θεωρηθεί παράνομο. Έτσι εάν κάποιος επιθυμεί να κάνει μια δωρεά, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί θα έπρεπε να είναι σε θέση να ανταγωνίζονται για τέτοιες δωρεές καλύτερα από τους κερδοσκοπικούς. Όντως, οι περισσότερες ιδιωτικές δωρεές διοχετεύονται μέσω μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Αν και ισχύει ότι κατά καιρούς λαμβάνουν κάποιες δωρεές χρήματος και οι κερδοσκοπικοί οργανισμοί και οι κυβερνήσεις, η μεγάλη πλειοψηφία των δωρεών πηγαιίνει σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς με τα κεντρικά κυβερνητικά τμήματα να είναι σπανίως οι αποδέκτες ιδιωτικών φιλανθρωπιών.

Δεύτερον, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί μπορεί να είναι μια απάντηση στις ασυμμετρίες πληροφοριών που αντιμετωπίζουν οι πελάτες. Οι πελάτες, όπως οι δωρητές, μπορούν να ευνοούν τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς επειδή πιστεύουν ότι έχουν λιγότερα κίνητρα να υποκρίνονται, καθώς η έλλειψη κινήτρου κέρδους μπορεί να μειώσει τις πιθανότητες της ψευδούς δήλωσης. Μπορεί να επιλέξουν έναν μη κερδοσκοπικό οργανισμό ακόμη και εάν δεν συμφωνούν απόλυτα με τη μη κερδοσκοπική φιλοσοφία του. Οι υπηρεσίες που αγοράζουν οι άνθρωποι για τους στενούς συγγενείς τους μας δείχνουν παραδείγματα. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί για αρκετούς καταναλωτές έχουν ένα πλεονέκτημα σε κλάδους όπως η φροντίδα νέων και ηλικιωμένων.

Τρίτον, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί μπορεί να παρέχουν μια πιο ποικιλόμορφη γκάμα υπηρεσιών σε σχέση με τον δημόσιο τομέα. Ο εθελοντικός τομέας μπορεί να προωθήσει τον πειραματισμό και να επιτρέψει σε όσους εκπροσωπούν μη δημοφιλείς ή ακόμη και ακραίες ιδεολογίες να εφαρμόσουν τις ιδέες τους χωρίς να τις επιβάλουν σε όλους τους άλλους. Οι άνθρωποι που είναι δυσαρεστημένοι με το χαμηλό επίπεδο ή την ποιότητα ορισμένων κυβερνητικών υπηρεσιών και επιθυμούν να συμπληρώσουν τις δημόσιες παροχές μπορούν να

ιδρύσουν μη κερδοσκοπικές οργανώσεις. Τόσο ο πειραματισμός όσο και η ελευθερία μπορούν να ενθαρρυνθούν από ένα σύστημα που καθιστά εύκολη την ίδρυση ενός μη κερδοσκοπικού προσώπου.

Ο Hines (1999), επισημαίνει ότι οι μη κερδοσκοπικές οργανώσεις στις ΗΠΑ δεν είναι γενικώς απαλλαγμένες από την καταβολή φόρου και για να τύχουν της οποιασδήποτε φοροαπαλλαγής πρέπει πρωτίστως να αιτηθούν στην αμερικανική κυβέρνηση και να μπουν σε καθεστώς φοροαπαλλαγής, οι οποίες φοροαπαλλαγές όταν και εφόσον χορηγηθούν, είναι περιορισμένες. Οι νόμοι στην Αμερική περιορίζουν τις λειτουργικές δραστηριότητες και την οικονομική συμπεριφορά των οργανισμών που επιθυμούν να διατηρήσουν το καθεστώς απαλλαγής από το φόρο και επιβάλλουν φόρους σε συγκεκριμένες δραστηριότητες των οργανισμών αυτών. Αυτός ο φόρος είναι ο Unrelated Business Income Tax (UBIT), ο οποίος επιβάλλεται στις δραστηριότητες των μη κερδοσκοπικών προσώπων οι οποίες δεν σχετίζονται με το σκοπό για τον οποίο έχουν συσταθεί και για τον οποίο δικαιούνται την απαλλαγή από το φόρο. Ο φόρος αυτός έχει στόχο να αποφευχθεί ο αθέμιτος ανταγωνισμός μεταξύ των μη κερδοσκοπικών οργανώσεων που απαλλάσσονται από το φόρο και των κερδοσκοπικών επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο και επίσης να αποφευχθεί η κατάπτωση της ομοσπονδιακής φορολογικής βάσης μέσω φορολογικών συναλλαγών μεταξύ φορολογούμενων και απαλλασσομένων από τον φόρο επιχειρήσεων. Τα στοιχεία δείχνουν ότι οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί στην Αμερική ασχολούνται με πολύ λίγες μη σχετικές με τον σκοπό τους, επιχειρηματικές δραστηριότητες πληρώνοντας στο κράτος συνολικά λιγότερο από 200 εκατομμύρια δολάρια σε UBIT ετησίως. Οι μεγάλες μη κερδοσκοπικές οργανώσεις και εκείνες που έχουν αυξημένες οικονομικές ανάγκες, λόγω των υψηλών δαπανών που σχετίζονται με τα διάφορα προγράμματα που αναλαμβάνουν, και χαμηλές εισπράξεις από εισφορές και επιχορηγήσεις έχουν τις περισσότερες πιθανότητες να αποκτούν επιχειρηματικό εισόδημα που δεν προέρχεται από το μη κερδοσκοπικό σκοπό τους.

Ο φόρος αυτός, UBIT, θεσπίστηκε στις ΗΠΑ το 1950 από το Κογκρέσο εξαιτίας της ανησυχίας για την ύπαρξη αθέμιτου ανταγωνισμού, όπως προαναφέρθηκε, μεταξύ των φορολογούμενων οντοτήτων και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που δραστηριοποιούνταν στους ίδιους ή σε παρόμοιους τομείς με τις πρώτες. Αυτός ο φόρος είναι αμφισβητούμενος από τότε που θεσπίστηκε, ειδικά από

κάποιους επικριτές που ισχυρίζονται ότι επιβάλλει περιττές επιβαρύνσεις στις μη κερδοσκοπικές οργανώσεις και από άλλους που υποστηρίζουν ότι το πεδίο εφαρμογής του είναι ανεπαρκώς ευρύ.

Επίσης, οι Abzug και Webb (1999), έγραψαν τα εξής. Οι οικονομολόγοι μελετούν την αποτελεσματική κατανομή των περιορισμένων πόρων υπό συνθήκες αβεβαιότητας. Ειδικότερα, οι οικονομικές θεωρίες εξετάζουν τον τρόπο λειτουργίας των αγορών, των κυβερνήσεων και των εθελοντικών ιδρυμάτων ή άλλων μη εμπορικών ιδρυμάτων και τον τρόπο λειτουργίας διαφόρων μηχανισμών κατανομής πόρων σε διαφορετικές καταστάσεις, βιομηχανίες και οικονομίες. Όσον αφορά τις σχέσεις μεταξύ κερδοσκοπικού και μη κερδοσκοπικού τομέα, οι οικονομολόγοι έχουν γενικά υποστηρίξει ότι οι μη κερδοσκοπικές και οι κερδοσκοπικές οργανώσεις καταλαμβάνουν διαφορετικά τμήματα της αγοράς εντός των βιομηχανιών. Επειδή η παραγωγική και κατανεμητή απόδοση είναι σημαντική για τους οικονομολόγους, πολλές οικονομικές μελέτες έχουν επικεντρωθεί στις ανταγωνιστικές σχέσεις μεταξύ εμπορικών μη κερδοσκοπικών οργανισμών (commercial nonprofit) και μικρών επιχειρήσεων. Ίσως, σε αντίθεση με τις ανησυχίες που εκφράστηκαν σε προηγούμενες οικονομικές μελέτες, μεγάλο μέρος της αλληλεπίδρασης μεταξύ μη κερδοσκοπικών και κερδοσκοπικών οργανισμών πιθανότατα δεν είναι άμεσα ανταγωνιστική. Στις Ηνωμένες Πολιτείες τα τελευταία χρόνια, οι μη κερδοσκοπικές οργανώσεις απέκτησαν περίπου το ήμισυ του εισοδήματός τους, κατά μέσο όρο, από αμοιβές και χρεώσεις υπηρεσιών. Σχετικά μικρό μέρος αυτών των εσόδων προήλθε από εμπορικά ανταγωνιστικές δραστηριότητες που δεν συνδέονταν άμεσα με τις αποστολές – σκοπούς των μη κερδοσκοπικών οργανισμών. Οι ανταγωνιστικές αλληλεπιδράσεις παρατηρούνται στις νοσοκομειακές μονάδες και επιχειρήσεις και τις επιχειρήσεις ημερήσιας φροντίδας, όπου οι μη κερδοσκοπικές οργανώσεις φαίνεται να παρέχουν ουσιαστικά τις ίδιες υπηρεσίες και να ανταγωνίζονται για τους ίδιους πελάτες οι οποίοι πληρώνουν για τις αντίστοιχες υπηρεσίες στους κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Ο Yetman (2001), γράφοντας για τον φόρο UBIT, δίνει το εξής παράδειγμα: αν ένα πανεπιστήμιο στις ΗΠΑ χρησιμοποιεί το γήπεδο του μπάσκετ για να διεξάγει μουσικές συναυλίες, τότε θα πρέπει να πληρώνει φόρο για τα καθαρά έσοδα που

δημιουργήθηκαν από αυτήν την δραστηριότητα. Στον υπολογισμό του φορολογητέου εισοδήματος από μια συναυλία, το πανεπιστήμιο μπορεί να εκπέσει κάποια λογικά έξοδα, τα οποία θα περιλαμβάνουν τα έξοδα που έγιναν αποκλειστικά και μόνο για τη διοργάνωση των συναυλιών (πχ. τα ημερομίσθια των παρκαδόρων) και ένα μερίδιο των σταθερών εξόδων του πανεπιστημίου (πχ. ηλεκτρικό ρεύμα), τα οποία (σταθερά έξοδα) πρέπει να κατανέμονται μεταξύ των φορολογητέων και των απαλλασσόμενων από το φόρο χρήσεων του γηπέδου. Η διαφορική φορολογία (differential taxation) των συναφών και μη συναφών, με τον σκοπό σύστασης, δραστηριοτήτων παρέχει στα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα το κίνητρο να μετατοπίσουν τις δαπάνες από δραστηριότητες που είναι αφορολόγητες σε φορολογητέες (μη συναφείς με τον σκοπό τους) δραστηριότητες για τη μείωση των φορολογικών τους υποχρεώσεων.

Οι λόγοι λοιπόν που οδήγησαν το Κογκρέσο να θεσπίσει ένα τέτοιο νόμο, όπως προαναφέρθηκε, ήταν η ύπαρξη ανησυχίας σχετικά με τον αθέμιτο ανταγωνισμό αλλά και η αύξηση των κρατικών εσόδων. Στο σύνολό τους, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί αναφέρουν ετήσιες ζημίες πάνω από ένα δισεκατομμύριο δολάρια από τις φορολογητέες δραστηριότητές τους, μια κατάσταση που συνεχίζεται για περισσότερο από δέκα χρόνια και η οποία είναι μοναδική μεταξύ των οντοτήτων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος στις Ηνωμένες Πολιτείες. Από την άλλη πλευρά, στην ετήσια έκθεση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών φαίνεται ότι τα συνολικά ετήσια κέρδη τους για τις δραστηριότητες που απαλλάσσονται από τον φόρο ξεπερνούν τα πενήντα δισεκατομμύρια δολάρια. Η λειτουργία μιας πραγματικά μη κερδοφόρας φορολογικής δραστηριότητας δεν θα “στέγνωσε” οικονομικά μόνο τον οργανισμό, αλλά θα απαιτούσε επιπλέον απαλλασσόμενες πηγές εισοδήματος (όπως δωρεές) να επιδοτούν τις μη κερδοφόρες φορολογητέες δραστηριότητες του.

Όταν δεν είναι δυνατόν να διαχωριστούν τα έξοδα, όπως τα κοινά έξοδα που πραγματοποιήθηκαν τόσο για τις απαλλασσόμενες από τον φόρο όσο και για τις φορολογητέες δραστηριότητες, οι οικονομικές κατανομές των εξόδων μεταξύ των δραστηριοτήτων δεν είναι σαφώς καθορισμένες. Στόχος ενός συστήματος κοστολόγησης είναι να κατανείμει αυτά τα μη διαχωρίσιμα έξοδα. Επιπλέον, προηγούμενες αναλυτικές έρευνες υποδηλώνουν ότι οι διαχειριστές – διευθυντές θα ανταποκριθούν στα φορολογικά κίνητρα όταν επιλέγουν μια βάση κατανομής εξόδων.

Αν και το φορολογητέο μέρος των μη κερδοσκοπικών εσόδων ανέρχεται μόλις στο 1% των συνολικών εσόδων τους, τα φορολογητέα έσοδα αυξάνονται τρεις φορές ταχύτερα από τα συνολικά έσοδα. Ο αριθμός μη κερδοσκοπικών οργανισμών που δηλώνουν φορολογητέες δραστηριότητες έχει αυξηθεί από λιγότερο από 5% το 1975 σε περισσότερο από 12% το 1995. Ως απάντηση αυτής της αύξησης, το IRS δημιούργησε ένα ξεχωριστό τμήμα για τους οργανισμούς που απαλλάσσονται από τον φόρο και διπλασίασε τον αριθμό των υπαλλήλων στο τμήμα αυτό.

Τα επιμέρους κράτη αδειοδοτούν προκειμένου να λειτουργήσει ένας οργανισμός σε βάση φοροαπαλλαγής. Η κρατική έγκριση για το καθεστώς φοροαπαλλαγής ενός μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οργανισμού, απαλλάσσει τον οργανισμό από κρατικούς φόρους, όπως φόρους σε περιουσιακά στοιχεία, φόρους μισθοδοσίας και φόρους επί των πωλήσεων, αλλά όχι από τον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος. Δηλαδή, ένα μη κερδοσκοπικό πρόσωπο μπορεί να απαλλάσσεται από τους φόρους σε κρατικό επίπεδο αλλά όχι από τον ομοσπονδιακό φόρο εισοδήματος. Στην πράξη, οι περισσότερες οργανώσεις που λαμβάνουν φορολογική απαλλαγή σε κρατικό επίπεδο λαμβάνουν επίσης έγκριση σε ομοσπονδιακό επίπεδο.

Δεν απαλλάσσονται όλα τα έσοδα ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού από το φόρο. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί οφείλουν να καταβάλλουν κρατικούς και ομοσπονδιακούς εταιρικούς φόρους εισοδήματος για τις επιχειρηματικές δραστηριότητες που δεν σχετίζονται άμεσα με τον απαλλασσόμενο από τον φόρο σκοπό τους. Οι συνηθισμένες πηγές εισοδήματος από δραστηριότητες μη συναφείς με τον σκοπό τους περιλαμβάνουν τις εγκαταστάσεις πλυντηρίων, τις υπηρεσίες τροφοδοσίας, τις υπηρεσίες γραφείου, τις ενοικιάσεις πολυκατοικιών, την παιδική μέριμνα, τη γεωργία, τις φαρμακευτικές πωλήσεις, τις ενοικιάσεις κοστούμιών, την δημιουργία παρκινγκ και τα έσοδα από διαφημίσεις. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί με φορολογητέα έσοδα οφείλουν να υποβάλλουν δύο έντυπα – φορολογικές δηλώσεις του IRS, τα έντυπα 990-T και 990. Το έντυπο 990-T, το οποίο είναι παρόμοιο με μια δήλωση εισοδήματος, αναφέρει τα φορολογητέα έσοδα και έξοδα και δεν υπόκειται σε δημοσιοποίηση. Το έντυπο 990, το οποίο είναι ένα ετήσιο δελτίο πληροφοριών που δημοσιεύεται στο κοινό, αναφέρει τις συνολικές δραστηριότητες του οργανισμού, συγκεντρώνοντας τόσο τις απαλλασσόμενες από τον φόρο όσο και τις φορολογητέες δραστηριότητες του οργανισμού. Κανένας δεν μπορεί να προσδιορίσει

το τμήμα των εσόδων και των εξόδων που σχετίζονται με τις φορολογητέες δραστηριότητες, έχοντας στη διάθεση του μόνο το έντυπο 990.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί χρησιμοποιούν συχνά τις υφιστάμενες εγκαταστάσεις και το προσωπικό που ήδη έχουν για τις απαλλασσόμενες από το φόρο δραστηριότητες, σε φορολογητέες δραστηριότητες. Επομένως, ο οργανισμός πρέπει να καταναίμει τα έξοδα αυτά (dual-use expenses) μεταξύ των φορολογητέων και των αφορολόγητων δραστηριοτήτων για λόγους υποβολής των φορολογικών δηλώσεων. Η μόνη οδηγία που παρέχει το IRS στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς είναι ότι πρέπει να κατανέμουν τα παραπάνω έξοδα (διπλής χρήσης) σύμφωνα με μια "λογική βάση". Δυστυχώς, το IRS και τα δευτεροβάθμια δικαστήρια (παρόμοια με το Εφετείο) διαφωνούν ως προς το τι συνιστά εύλογη βάση. Μια απόφαση του δευτεροβάθμιου δικαστηρίου επέτρεψε σε ένα πανεπιστήμιο να καταναίμει τα κοινά έξοδα του με βάση την πραγματική χρήση και όχι την διαθέσιμη για χρήση. Για παράδειγμα, εάν μια εγκατάσταση χρησιμοποιήθηκε 100 ημέρες για σκοπούς απαλλασσόμενους από τον φόρο και 20 ημέρες για φορολογητέους σκοπούς, το ποσοστό κατανομής βάσει της δικαστικής απόφασης είναι 17 τοις εκατό ( $20/(100+20)$ ), ενώ το ποσοστό κατανομής βάσει των κανόνων του IRS είναι μόνο 5 τοις εκατό ( $20/365$ ). Το IRS δεν συναίνεσε στην απόφαση του δικαστηρίου. Αυτή η διαφωνία, μαζί με τους περιορισμούς που είναι εγγενείς σε οποιοδήποτε μοντέλο που εκτιμά τα έξοδα (ή πόρους που καταναλώνονται) από τις δραστηριότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, καθιστά δύσκολη κάθε είδους μελέτη.

Οι Omer & Yetman (2003), λαμβάνοντας ως δείγμα περισσότερες από 1.300 φορολογικές δηλώσεις μη κερδοσκοπικών προσώπων, τις οποίες συγκέντρωσαν προσωπικά αυτοί απολύτως εμπιστευτικά, εξέτασαν την κατανομή της δηλωμένης φορολογητέας κερδοφορίας και μεταξύ άλλων κατέληξαν στο συμπέρασμα ότι παρόλο που τα φορολογητέα έσοδα των μη κερδοσκοπικών οργανισμών είναι σχετικά μικρά σε σύγκριση με τους εταιρικούς ή προσωπικούς φόρους εισοδήματος, αυξάνονται σχεδόν κατά 30% ετησίως. Επιπλέον, καταλήγουν στο ότι η ταυτόχρονη λειτουργία της διαφοροποιημένης φορολογικά δραστηριότητας, της διαφορικής δηλαδή φορολογίας, παρέχει στα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα κίνητρο για τη μετατόπιση των κερδών από φορολογητέες σε απαλλασσόμενες από τον φόρο δραστηριότητες, ώστε να ελαχιστοποιηθούν οι συνολικές φορολογικές υποχρεώσεις



τους (ακριβώς το αντίθετο από αυτό που αναφέρεται παραπάνω στο άρθρο του Robert Yetman). Κατά αυτόν τρόπο, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί θα μπορούσαν να χρησιμοποιήσουν αυτές τις τεχνικές μετατόπισης του εισοδήματος και να μειώσουν το φορολογητέο εισόδημα τους στο μηδέν. Τεκμηρίωσαν για πρώτη φορά εμπειρικά την κανονικότητα των μη κερδοσκοπικών οργανισμών να δηλώνουν ένα μηδενικό φορολογητέο εισόδημα. Τα αποτελέσματά τους υποδηλώνουν ότι ορισμένοι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί είναι ιδιαίτερα έμπειροι στο να πετυχαίνουν ένα μηδενικό φορολογητέο εισόδημα και να μετατοπίζουν τα οφέλη με διάφορους σχεδιασμούς φορολογικών επιδράσεων και περιορισμών.

Τέλος, ο Valentinov (2008), γράφει πως, ειδικότερα τις τελευταίες δεκαετίες, οι οικονομολόγοι έχουν αυξήσει το ενδιαφέρον τους στο να κατανοήσουν τη λειτουργία των μη κερδοσκοπικών οργανισμών οι οποίοι συνδυάζουν τα χαρακτηριστικά του να είναι ιδιωτικοί από τη μία πλευρά, και να μην μπορούν να διανέμουν το κέρδος από την άλλη. Δύο τύποι θεωριών έχουν αναδυθεί προκειμένου να εξηγήσουν γιατί αυτός ο συνδυασμός έχει νόημα. Ο ένας τύπος χαρακτηρίζεται παραδοσιακά ως αποτυχία της αγοράς και επομένως θεωρεί την μη κερδοσκοπική οργάνωση ως μια συγκεκριμένη λύση στις αποτυχίες της αγοράς. Ο άλλος τύπος ο οποίος χαρακτηρίζεται παραδοσιακά ως η θεωρία της προσφοράς, θεωρεί τη μη κερδοσκοπική οργάνωση ως μέσο για τον αλtruισμό, την ιδεολογική επιχειρηματικότητα και την άσκηση κοινωνικών αξιών. Αυτά τα είδη θεωριών θεωρούνται συχνά συμπληρωματικά, καθώς αποσκοπούν να εξηγήσουν διαφορετικά μέρη του ετερογενούς μη κερδοσκοπικού τομέα.

### **2.3. Βασικά συμπεράσματα**

Συμπερασματικά, παρατηρείται ότι υπάρχουν πολλά κοινά στην φορολογική αντιμετώπιση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών μεταξύ των ΗΠΑ και της Ελλάδας. Αρχικά, το βασικό χαρακτηριστικό των μη κερδοσκοπικών οργανισμών και στις δύο χώρες είναι ο περιορισμός της διανομής των κερδών στα μέλη τους. Όσον αφορά τη φορολογική αντιμετώπιση τους, όπως αναφέρεται και στα παραπάνω άρθρα, τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα στις ΗΠΑ απαλλάσσονται από τον εταιρικό φόρο εισοδήματος για τις δραστηριότητές τους στα πλαίσια άσκησης του μη

κερδοσκοπικού σκοπού για τον οποίο συστάθηκαν, αλλά φορολογούνται για τις δραστηριότητες που δεν εξυπηρετούν τον μη κερδοσκοπικό σκοπό τους. Όπως θα δούμε παρακάτω, ανάλογη συμπεριφορά επιδέχονται και οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί στην Ελλάδα. Επιπλέον, όπως ακριβώς συμβαίνει και στις ΗΠΑ έτσι και στην Ελλάδα οι φοροαπαλλαγές δεν είναι καθολικές και δεν αφορούν όλα τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα. Για να δραστηριοποιούνται υπό καθεστώς απαλλαγής τα μη κερδοσκοπικά πρόσωπα, πρέπει να λάβουν έγκριση και να ελεγχθούν με βάση τα πραγματικά περιστατικά.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 3 ΘΕΣΜΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ

### 3.1. Εισαγωγικές Παρατηρήσεις

Στο κεφάλαιο 3 παρουσιάζεται το θεσμικό πλαίσιο των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών και πιο συγκεκριμένα δίνονται οι ορισμοί τους, ο υποχρεωτικός αριθμός μελών τους, το περιεχόμενο του καταστατικού τους, ό, τι αφορά τη Γενική Συνέλευση και γενικότερα τα διοικητικά όργανα τους κ.λπ. Στο κεφάλαιο αυτό, αλλά και γενικότερα στην εργασία αυτή γίνεται αναφορά στις περισσότερες μορφές νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που συναντώνται στην Ελλάδα, έμφαση όμως δίνεται στο σωματείο καθώς αυτή είναι η πιο διαδεδομένη μορφή που υφίσταται αυτή τη στιγμή στη χώρα μας.

### 3.2. Σωματείο

#### Ορισμός

Το σωματείο, έχει θεσμοθετηθεί τόσο ως προς την έννοια όσο και ως προς τη λειτουργία του, με βάση τις διατάξεις των άρθρων 78 έως και 106 του αστικού κώδικα.

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 78 του ΑΚ, αναφέρεται η έννοια του σωματείου ως εξής: «Σωματείο είναι ένωση προσώπων που επιδιώκει σκοπό μη κερδοσκοπικό, αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο (σωματείο) που τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του. Για να συσταθεί σωματείο χρειάζονται **είκοσι (20) τουλάχιστον πρόσωπα**».

#### Σύσταση σωματείου

Για την εγγραφή του σωματείου στο βιβλίο, οι ιδρυτές ή η διοίκηση του σωματείου υποβάλλουν αίτηση στο πρωτοδικείο. Στην αίτηση επισυνάπτονται η συστατική πράξη, τα ονόματα των μελών της διοίκησης και το καταστατικό με τις υπογραφές των μελών και με χρονολογία (άρθ. 79 του ΑΚ).

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

- Να δημοσιευτεί στον τύπο περίληψη του καταστατικού με τα ουσιώδη στοιχεία του

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

Το καταστατικό βεβαιώνεται από τον πρόεδρο του δικαστηρίου και κατατίθεται στο αρχείο του (άρθ. 81 του ΑΚ).

Η απόφαση του πρωτοδικείου υπόκειται μόνο σε έφεση. Την απόφαση που απορρίπτει την αίτηση έχει το δικαίωμα να εκκαλέσει μόνο αυτός που είχε υποβάλλει την αίτηση. Την απόφαση που δέχεται την αίτηση έχει το δικαίωμα να εκκαλέσει μόνο η εποπτεύουσα αρχή (άρθ.82 του ΑΚ).

Το σωματείο αποκτά προσωπικότητα από τη στιγμή που θα εγγραφεί στο βιβλίο.

Η εγγραφή γίνεται μόλις η απόφαση που τη διατάζει γίνεται τελεσίδικη (άρθ.83 του ΑΚ).

### **Καταστατικό σωματείου (άρθ.80 του ΑΚ)**

Το καταστατικό για να είναι έγκυρο, πρέπει να καθορίζει:

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

Σύμφωνα με το άρθ.84 του ΑΚ, κάθε τροποποίηση του καταστατικού ισχύει μόνο αφού εγγραφεί στο βιβλίο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 79,81 και 82 του ΑΚ.

Υπόδειγμα καταστατικού σωματείου υπάρχει στο παράρτημα στη σελ.:117.

Για να γίνει τροποποίηση του καταστατικού απαιτείται:

- Αίτηση στο Πρωτοδικείο
- Πρακτικό γενικής συνέλευσης που αποφάσισε την τροποποίηση
- Ισχύον Καταστατικό
- Τροποποιημένο – κωδικοποιημένο καταστατικό
- Απόφαση αναγνώριση του σωματείου επικυρωμένη
- Πίνακας μελών διοίκησης υπογεγραμμένος από τα μέλη του σωματείου
- Πιστοποιητικό του Πρωτοδικείου περί μεταβολών του Σωματείου

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1122/2016, ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα ατομικά στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του δεν υπόκειται σε προθεσμία».

- **Η τροποποίηση του καταστατικού πρέπει να δηλωθεί στην αρμόδια ΔΟΥ εντός 30 ημερών.**

### **Μέλη του σωματείου**

Όσον αφορά την είσοδο νέων μελών κατά το άρθ.86 του ΑΚ, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά, η είσοδος νέων μελών επιτρέπεται πάντοτε.<sup>1</sup>

Για την αποχώρηση των μελών κατά το άρθ. 87 του ΑΚ, τα μέλη έχουν δικαίωμα να αποχωρήσουν από το σωματείο, αρκεί μόνο η αποχώρηση τους να γνωστοποιείται τρεις τουλάχιστον μήνες πριν από τη λήξη του λογιστικού έτους και ισχύει για το τέλος του.

**Αποβολή μέλους** (άρθ.88 του ΑΚ) επιτρέπεται:

- Στις περιπτώσεις που προβλέπει το καταστατικό

---

<sup>1</sup> Δεν απαιτείται τροποποίηση του καταστατικού για την εισαγωγή νέων μελών.

- Αν υπάρχει σπουδαίος λόγος και το αποφασίσει η γενική συνέλευση

Το μέλος που έχει αποβληθεί έχει το δικαίωμα να προσφύγει στον πρόεδρο των πρωτοδικών μέσα σε δύο μήνες από του του γνωστοποιήθηκε η απόφαση, αν η αποβολή έγινε αντίθετα προς τους όρους του καταστατικού ή αν δεν υπήρχαν σπουδαίοι λόγοι για την αποβολή του.

Το άρθρο 89 του ΑΚ αναφέρεται στην **ισοτιμία των μελών** και σύμφωνα με αυτό όλα τα μέλη έχουν ίσα δικαιώματα. Ιδιαίτερα δικαιώματα απονέμονται ή αφαιρούνται με τη συναίνεση όλων των μελών.

Όσοι έπαψαν να είναι μέλη του σωματείου δεν έχουν κανένα δικαίωμα στην περιουσία του και οφείλουν να καταβάλουν την εισφορά τους ανάλογα με το χρόνο που παρέμειναν μέλη (άρθ.90 του ΑΚ).

Η ιδιότητα του μέλους, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά, δεν επιδέχεται αντιπροσώπευση και δεν μεταβιβάζεται ούτε κληρονομείται (άρθ. 91 του ΑΚ).

Η διοίκηση του σωματείου, αν το καταστατικό δεν ορίζει διαφορετικά, αποτελείται από μέλη του σωματείου (άρθ. 92 του ΑΚ).

### **Συνέλευση του σωματείου**

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

- Ιδίως εκλέγει τα πρόσωπα της διοίκησης,
- Αποφασίζει για την είσοδο ή την αποβολή μελών
- Εγκρίνει τον ισολογισμό
- Αποφασίζει για τη μεταβολή του σκοπού του σωματείου, για την τροποποίηση του καταστατικού και για τη διάλυση του σωματείου.(άρθ.93 του ΑΚ)

Η συνέλευση έχει την εποπτεία και τον έλεγχο των οργάνων της διοίκησης και έχει το δικαίωμα οποτεδήποτε να τα παύει, χωρίς να θίγεται το δικαίωμα τους να απαιτήσουν την αμοιβή που έχει συμφωνηθεί. Το καταστατικό δεν μπορεί να περιορίσει το δικαίωμα της συνέλευσης να παύσει τα όργανα της διοίκησης για σπουδαίους λόγους και ιδίως για βαριά παράβαση των καθηκόντων τους ή για ανικανότητα να ασκήσουν την τακτική διαχείριση (άρθ.94 του ΑΚ).

Η διοίκηση συγκαλεί την συνέλευση στις περιπτώσεις που ορίζει το καταστατικό ή κάθε φορά που επιβάλλεται από το συμφέρον του σωματείου (άρθ.95 ΑΚ). Η συνέλευση συγκαλείται, αν το ζητήσει ο αριθμός μελών που προβλέπει το καταστατικό. Αν δεν υπάρχει τέτοια πρόβλεψη, τη σύγκληση μπορεί να ζητήσει το ένα πέμπτο (1/5) των μελών με αίτηση, όπου αναγράφονται τα θέματα που πρόκειται να συζητηθούν. Αν η διοίκηση δεν εισακούσει την αίτηση, ο πρόεδρος πρωτοδικών μπορεί να εξουσιοδοτήσει τους αιτούντες να συγκαλέσουν τη συνέλευση και να ρυθμίσει τα σχετικά με την προεδρία της (άρθ.96 του ΑΚ).

Η συνέλευση αποφασίζει με απόλυτη πλειοψηφία των μελών που είναι παρόντα. Απόφαση για θέμα που δεν αναγράφεται στην πρόσκληση είναι άκυρη. Αν όλα τα μέλη συναινέσουν εγγράφως σε ορισμένη πρόταση, μπορεί να ληφθεί απόφαση και χωρίς συνέλευση των μελών (άρθ.97 του ΑΚ).

Το μέλος δεν έχει δικαίωμα να ψηφίσει, αν η απόφαση αφορά την επιχείρηση δικαιοπραξίας ή την έγερση ή την κατάργηση δίκης μεταξύ του σωματείου και του μέλους ή του συζύγου του ή εξ αίματος συγγενούς του ως και τον τρίτο βαθμό (άρθ.98 του ΑΚ).

Για να αποφασιστεί η τροποποίηση του καταστατικού ή η διάλυση του σωματείου χρειάζεται η παρουσία των μισών τουλάχιστον μελών και πλειοψηφία των τριών τετάρτων των παρόντων (άρθ.99 του ΑΚ).

Για να μεταβληθεί ο σκοπός του σωματείου πρέπει να συναινέσουν όλα τα μέλη. Οι απόντες συναινούν εγγράφως (άρθ. 100 του ΑΚ).

Απόφαση της συνέλευσης είναι άκυρη, αν αντιβαίνει στο νόμο ή στο καταστατικό. Την ακυρότητα κηρύσσει το δικαστήριο ύστερα από αγωγή μέλους που δεν συναίνεσε ή οποιουδήποτε άλλου έχει έννομο συμφέρον. Η αγωγή αποκλείεται μετά την πάροδο έξι μηνών από την απόφαση της συνέλευσης. Η απόφαση που κηρύσσει την ακυρότητα ισχύει έναντι όλων (άρθ. 101 του ΑΚ).

Ο πρόεδρος των πρωτοδικών μπορεί να αναστείλει την εκτέλεση μιας άκυρης απόφασης, αν το ζητήσει η διοίκηση του σωματείου ή μέλος του ή ο εισαγγελέας (άρθ. 102 του ΑΚ).

## **Διάλυση Σωματείου**

Το σωματείο διαλύεται οποτεδήποτε με απόφαση της συνέλευσης των μελών (άρθ. 103 του ΑΚ). Επιπλέον, το σωματείο διαλύεται στις περιπτώσεις που προβλέπει το καταστατικό είτε μόλις τα μέλη του μείνουν λιγότερα από δέκα (άρθ. 104 του ΑΚ).

Υπάρχει όμως και η περίπτωση, σύμφωνα με την οποία εάν το ζητήσει η διοίκηση του σωματείου ή το ένα πέμπτο των μελών ή η εποπτεύουσα αρχή, το σωματείο μπορεί να διαλυθεί με απόφαση του πρωτοδικείου (άρθ.105 του ΑΚ). Αυτό μπορεί να συμβεί στις εξής τρεις περιπτώσεις:

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

Όσον αφορά την παρουσία του σωματείου σε περίπτωση διάλυσης, δεν διανέμεται ποτέ στα μέλη του (άρθ.106 του ΑΚ).

Τέλος, σύμφωνα με το άρθ.85 του ΑΚ, η διάλυση του σωματείου, οπωσδήποτε και εάν επέλθει, καθώς και τα ονόματα των εκκαθαριστών σημειώνονται στο βιβλίο των σωματείων, δίπλα στην εγγραφή του. Η σημείωση γίνεται ύστερα από αίτηση της διοίκησης του σωματείου ή της αρχής που προκάλεσε τη διάλυση.

## **Σκοπός των σωματείων**

Ο σκοπός των σωματείων όπως προαναφέρθηκε είναι **μη κερδοσκοπικός** το οποίο σημαίνει πως η οποιαδήποτε μορφής επιδίωξη κέρδους από το σωματείο προς όφελος είτε του νομικού προσώπου είτε των μελών, δεν επιτρέπεται.

Ενδεικτικά, ο σκοπός των σωματείων μπορεί να είναι φιλανθρωπικός, πολιτιστικός, κοινωνικός, πολιτικός, ψυχαγωγικός, μορφωτικός, θρησκευτικός, αθλητικός κ.λπ., αρκεί ο σκοπός αυτός να μην αντίκειται σε νόμο ή στα χρηστά ήθη (άρθ.174 & 178 του ΑΚ).



Συνεπώς, με γνώμονα τον σκοπό ίδρυσής τους, τα σωματεία διακρίνονται και σε ανάλογες κατηγορίες όπως αθλητικό σωματείο, φιλανθρωπικό σωματείο, συνδικαλιστικό σωματείο, πολιτιστικό σωματείο κ.λπ..

Για ορισμένα από αυτά τα σωματεία προβλέπονται βάσει ειδικών νόμων, πρόσθετες διατυπώσεις όσον αφορά τις προϋποθέσεις αναγνώρισης τους όπως:

- Για τα αθλητικά σωματεία, απαιτείται η γνωμοδότηση της Γενικής Γραμματείας Αθλητισμού
- Για τους κυνηγετικούς συλλόγους, απαιτείται η προγενέστερη αναγνώριση τους από το Υπουργείο Γεωργίας
- Για τα φιλανθρωπικά σωματεία, προβλέπεται βάσει του άρθ.18 του Ν.Δ.1111/72, ειδική διαδικασία αναγνώρισης.

### **Ένωση σωματείων**

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

## **3.3. Αθλητικό σωματείο**

### **Ορισμός**

Τα ζητήματα των αθλητικών σωματείων ρυθμίζονται με τις διατάξεις των άρθ. 1 έως 9 του ν.2725/1999 πάντοτε σε συνδυασμό με τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα που ρυθμίζουν τα σωματεία (άρθρα 78 και επόμενα).

«Αθλητικό σωματείο είναι η ένωση φυσικών προσώπων που έχει ως κύριο σκοπό τη συστηματική καλλιέργεια και την ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών της για τη συμμετοχή τους σε αθλητικούς αγώνες».

### **Μέλη αθλητικού σωματείου**

Ο ελάχιστος αριθμός των μελών του αθλητικού σωματείου ορίζεται σε είκοσι (20).

Δεν επιτρέπονται διακρίσεις σε τακτικά, δόκιμα ή πάρεδρα μέλη ή άλλες παρόμοιες. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις μπορεί να απονέμεται ο τίτλος το επιτίμου, κατά τα οριζόμενα από το καταστατικό του σωματείου, χωρίς δικαίωμα ψήφου σε πρόσωπα που έχουν διακριθεί για την προσφορά τους στο σωματείο ή στον αθλητισμό. Ο

αριθμός των μελών αθλητικού σωματείου είναι απεριόριστος. Διατάξεις καταστατικών που περιορίζουν τον αριθμό των μελών είναι άκυρες.

Καθένας που συγκεντρώνει τις νόμιμες προϋποθέσεις έχει το δικαίωμα να εγγραφεί ως μέλος αθλητικού σωματείου.

Για την εγγραφή απαιτείται αίτηση του ενδιαφερόμενου στο διοικητικό συμβούλιο, συνοδευόμενη από πρόταση δύο μελών του σωματείου και έγκριση του συμβουλίου που παρέχεται μέσα σε αποκλειστική προθεσμία εξήντα ημερών. Αν παρέλθει άπρακτη η προθεσμία αυτή, η έγκριση του διοικητικού συμβουλίου θεωρείται ότι έχει αυτοδικαίως παρασχεθεί και ο ενδιαφερόμενος έχει εγγραφεί ως μέλος του σωματείου την εξηκοστή ημέρα μετά την υποβολή της αίτησης. Για την εγγραφή αυτή εκδίδεται διαπιστωτική πράξη του προέδρου του διοικητικού συμβουλίου.

Το διοικητικό συμβούλιο μπορεί με αιτιολογημένη απόφασή του να μην εγκρίνει το αίτημα εγγραφής ενδιαφερομένου ως μέλους του σωματείου. Κατά της πράξης αυτής ή της παράλειψης έκδοσης διαπιστωτικής πράξης ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να ασκήσει αγωγή στο αρμόδιο Μονομελές Πρωτοδικείο, με την τακτική διαδικασία είτε για αναγνώριση του δικαιώματος εγγραφής του είτε επιπλέον για την καταδίκη του σωματείου σε δήλωση βούλησης.

Δεν απαιτείται η προαναφερθείσα πρόταση, προκειμένου περί εγγραφής αθλητών στο σωματείο στο οποίο ανήκουν και οι οποίοι έχουν επιτύχει πρώτη ως όγδοη νίκη σε ολυμπιακούς αγώνες ή παγκόσμια ή πανευρωπαϊκά πρωταθλήματα, πρώτη έως Τρίτη νίκη σε μεσογειακούς και σε βαλκανικούς αγώνες ή πρώτη έως τρίτη νίκη σε πανελλήνιους αγώνες.

Τα μέλη του σωματείου, πλην των ιδρυτικών, μετά την πάροδο ενός (1) έτους από την εγγραφή τους, αποκτούν δικαίωμα να εκλέγουν και να εκλέγονται στα όργανα του σωματείου.

Η διαγραφή και η αποβολή μέλους αθλητικού σωματείου γίνονται σύμφωνα με τις διατάξεις του καταστατικού και του Αστικού Κώδικα (βλ. παραπάνω σελ:30 ).

**Δεν μπορεί να είναι μέλος αθλητικού σωματείου:**

- Όποιος δεν έχει συμπληρώσει το δέκατο όγδοο (18ο) έτος της ηλικίας του
- Όποιος έχει καταδικασθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση για αδικήματα βίας στους αθλητικούς χώρους, χρήση ή διάθεση ουσιών ή μεθόδων φαρμακοδιέγερσης, ανθρωποκτονία από πρόθεση, κατασκοπεία, ληστεία,

κλοπή, υπεξαίρεση, δόλια χρεωκοπία, λαθρεμπορία, φοροδιαφυγή, δωροδοκία, δωροληψία, παραχάραξη, πλαστογραφία, απιστία, απάτη, εκβίαση, συκοφαντική δυσφήμιση, έγκλημα κατά της γενετήσιας ελευθερίας και οικονομικής εκμετάλλευσης της γενετήσιας ζωής, παράβαση του νόμου περί ναρκωτικών και περί μεσαζόντων και όποιος έχει παραπεμφθεί με αμετάκλητο βούλευμα για πράξεις που διώκονται σε βαθμό κακουργήματος

- Όποιος έχει στερηθεί με αμετάκλητη δικαστική απόφαση τα πολιτικά του δικαιώματα και για όσο χρόνο διαρκεί ή στέρηση
- Όποιος έχει τιμωρηθεί κατά τις διατάξεις του άρθρου 130 του ν.2725/1999 (όσοι δηλαδή δεν τηρούν τις αρχές του φιλάθλου πνεύματος και των παραδόσεων του αθλητισμού και του ολυμπιακού ιδεώδους) και για όσο χρονικό διάστημα διαρκεί η τιμωρία.

Οι εν ενεργεία και μη εν ενεργεία διαιτητές ομαδικού αθλήματος, μέλη των οικείων συνδέσμων διαιτητών και οι εν ενεργεία προπονητές του οικείου κλάδου άθλησης δεν επιτρέπεται να είναι μέλη αθλητικού σωματείου που καλλιεργεί τον ίδιο κλάδο άθλησης. Ως διαιτητές, για την εφαρμογή της διάταξης αυτής, θεωρούνται επίσης οι επόπτες, οι σημειωτές, οι κριτές, οι χρονομέτρες, οι αφέτες, οι παρατηρητές, καθώς και όσοι με οποιονδήποτε τρόπο συμμετέχουν σε διαιτητικό έργο ομαδικού αθλήματος.

Οι εν ενεργεία και μη εν ενεργεία διαιτητές, κριτές, χρονομέτρες και όσοι άλλοι συμμετέχουν σε διαιτητικό έργο ατομικού αθλήματος, μέλη των οικείων συνδέσμων, μπορούν να είναι μέλη αθλητικού σωματείου που καλλιεργεί τον ίδιο κλάδο άθλησης, δεν επιτρέπεται όμως να είναι μέλη του διοικητικού συμβουλίου ή της εξελεγκτικής επιτροπής του σωματείου αυτού ούτε να είναι αντιπρόσωποι του σε υπερκείμενες ενώσεις ή ομοσπονδίες.

Αθλητής μπορεί να εγγραφεί ως μέλος σε αθλητικό σωματείο, σύμφωνα με τους όρους και τις προϋποθέσεις του καταστατικού του, ένα (1) τουλάχιστον έτος μετά την τελευταία συμμετοχή του σε επίσημο αθλητικό αγώνα. Επίσημος αθλητικός αγώνας είναι ο αγώνας που διοργανώνεται από την οικεία αθλητική ομοσπονδία ή διεξάγεται με την έγκριση της.

Κατ' εξαίρεση οι αθλητές των αθλημάτων της σκοποβολής, του γκολφ, του μπιλιάρδου, του μπόουλινγκ, της ορειβασίας και αναρρίχησης, του παγκρατίου, του αγωνιστικού μπριτζ και του ζατρικίου μπορούν να εγγράφονται ως μέλη σε αθλητικό

σωματείο που καλλιεργεί τον ίδιο κλάδο άθλησης, εφόσον έχουν συμπληρώσει το τριακοστό πέμπτο (35ο) έτος της ηλικίας του.

Δεν επιτρέπεται να είναι μέλη αθλητικού σωματείου το προσωπικό του σωματείου για όσο χρόνο διαρκεί η πάσης φύσεως σύμβαση εργασίας του με αυτά και για ένα (1) χρόνο από τη λήξη της, καθώς επίσης και όσοι συνάπτουν σύμβαση με το σωματείο για παροχή υπηρεσιών ή για εκτέλεση έργου με αμοιβή είτε ατομικά είτε ως ομόρρυθμοι εταίροι είτε ως διαχειριστές ΕΠΕ ή μέλη διοικητικού συμβουλίου ΑΕ, για όσο χρόνο διαρκεί η σύμβαση παροχής υπηρεσιών ή η εκτέλεση του έργου και για ένα (1) χρόνο μετά τη λήξη, με οποιονδήποτε τρόπο, της σύμβασης ή την παράδοση του έργου, αντίστοιχα.

Έμποροι αθλητικών ειδών καθώς και οι μέτοχοι, εταίροι, διαχειριστές και μέλη του διοικητικού συμβουλίου αθλητικής ΑΕ και κάθε είδους εμπορικής εταιρείας, εφόσον αυτές έχουν ως αντικείμενο εργασιών τους την εμπορία ή την κατασκευή κάθε είδους αθλητικών ειδών, δεν επιτρέπεται να είναι μέλη διοικητικού συμβουλίου ή εξελεγκτική επιτροπής αθλητικού σωματείου ούτε να είναι αντιπρόσωποί του σε υπερκείμενες ενώσεις ή ομοσπονδίες. Η απαγόρευση αυτή ισχύει επίσης για όσους διατηρούν πρακτορεία προγνωστικών για αγώνες κάθε είδους, καθώς και για τις συζύγους, τα τέκνα και τους γονείς τους, αλλά μόνο για σωματεία που καλλιεργούν το άθλημα, οι αγώνες του οποίου περιλαμβάνονται στα δελτία προγνωστικών αγώνων που διακινεί το πρακτορείο.

Πρόσωπο στο οποίο συντρέχει οποιοδήποτε από τα παραπάνω κωλύματα, χάνει αυτοδικαίως την ιδιότητα του. Η διαπιστωτική πράξη της έκπτωσης εκδίδεται από το διοικητικό συμβούλιο του σωματείου, μέσα σε προθεσμία δεκαπέντε (15) ημερών αφότου έλαβε γνώση. Σε περίπτωση που παρέλθει άπρακτη η ανωτέρω προθεσμία, η διαπιστωτική πράξη εκδίδεται από το Γενικό Γραμματέα Αθλητισμού μέσα στην ίδια ως άνω προθεσμία.

### **Διοικητικό Συμβούλιο**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 4 του ν.2725/1999, το Δ.Σ. του αθλητικού σωματείου αποτελείται από πέντε (5) έως δεκαπέντε (15) μέλη, με θητεία από ένα (1) έως τρία (3) έτη. Τα μέλη του Δ.Σ. προέρχονται από μέλη του σωματείου.

Απαγορεύεται στο Δ.Σ. του αθλητικού σωματείου να συνάπτει συμβάσεις εργασίας, ανεξαρτήτων υπηρεσιών, έργου, προμηθειών ή οποιεσδήποτε άλλες

συμβάσεις με οικονομικό αντάλλαγμα, με μέλη του Δ.Σ., με τις συζύγους, τα τέκνα, τους γονείς και τα αδέρφια τους ή με νομικά πρόσωπα στα οποία μετέχουν τα προαναφερόμενα πρόσωπα<sup>2</sup>. Η παράβαση της διάταξης αυτής συνεπάγεται την έκπτωση των μελών του Δ.Σ. που έλαβαν τη σχετική απόφαση. Η έκπτωση ενεργείται με απόφαση του αρμόδιου δικαστηρίου.

Επιτρέπονται προσωρινές ταμειακές διευκολύνσεις προς το αθλητικό σωματείο από μέλη του διοικητικού συμβουλίου, για την αντιμετώπιση επειγουσών αναγκών.

Η ιδιότητα του μέλους του Δ.Σ. είναι τιμητική και άμισθη. Στα μέλη του Δ.Σ., όταν μετακινούνται εκτός του τόπου της μόνιμης κατοικίας τους για προσφορά οποιασδήποτε υπηρεσίας στο σωματείο, επιτρέπεται να καταβάλλονται έξοδα κίνησης, διαμονής και διατροφής

### **Συνελεύσεις - Αρχαιρεσίες - Όργανα**

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2725/1999, το καταστατικό του οικείου αθλητικού σωματείου, με την επιφύλαξη των διατάξεων του παρόντος νόμου, ρυθμίζει όλα τα θέματα που αφορούν τις αρχαιρεσίες, τις προϋποθέσεις και τη διαδικασία σύγκλησης και συμμετοχής των μελών στις συνελεύσεις, τη λήψη αποφάσεων σε αυτές, τα όργανα του σωματείου, τη συγκρότηση των οργάνων, τη λειτουργία και την οργάνωση του σωματείου και κάθε άλλο σχετικό θέμα.

### **Βιβλία (άρθ. 6 ν.2725/1999)**

Κάθε αθλητικό σωματείο **τηρεί υποχρεωτικά τα εξής βιβλία:**

- Μητρώου Μελών
- Πρακτικών Συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων
- Πρακτικών Συνεδριάσεων Διοικητικού Συμβουλίου
- Εσόδων – Εξόδων
- Περιουσιακών Στοιχείων
- Πρωτοκόλλου εισερχόμενων και εξερχομένων εγγραφών.

---

<sup>2</sup>Προσοχή σε αυτό το σημείο καθώς είναι πολύ συχνό φαινόμενο να γίνονται συναλλαγές ανάμεσα στα αθλητικά σωματεία και σε εταιρείες – επιχειρήσεις των μελών του ΔΣ.

Τα βιβλία πριν από την χρήση τους, θεωρούνται από το Νομάρχη ή από άλλο εξουσιοδοτημένο όργανο. Η μη τήρηση των ανωτέρω, καθώς και της διάταξης της παρ.2 του άρθ.7 (βλ. επόμενο θέμα) συνεπάγεται την ανάκληση της ειδικής αθλητικής αναγνώρισης του σωματείου.

### **Υποχρεώσεις – Δικαιώματα (άρθ. 7 του ν.2725/1999)**

Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των αθλητικών σωματείων, σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, καθώς και τα θέματα οργάνωσης και λειτουργίας τους ορίζονται από τα καταστατικά τους.

Το αθλητικό σωματείο για τις προσφερόμενες υπηρεσίες εκμάθησης των αθλημάτων που καλλιεργεί, δύναται με απόφαση του διοικητικού του συμβουλίου, να ορίζει αντίστοιχο αντίτιμο της σχετικής υπηρεσίας για την κάλυψη των λειτουργικών του αναγκών. Στην περίπτωση αυτή το σωματείο έχει τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τις διατάξεις των Ε.Λ.Π. Η προαναφερθείσα διάταξη δεν έχει εφαρμογή στους αθλητές των αγωνιστικών ομάδων του σωματείου.

Επιτρέπεται σε αθλητικό σωματείο να δέχεται δωρεές από φυσικά και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, σύμφωνα με τις κείμενες διατάξεις. Επίσης, επιτρέπεται σε αθλητικό σωματείο, εφόσον τηρούνται οι κανονισμοί της Διεθνούς Ολυμπιακής Επιτροπής, να συνάπτει συμβάσεις χορηγίας ή διαφήμισης με φυσικά ή νομικά πρόσωπα για την ανάπτυξη της αθλητικής δραστηριότητας του με τις υποχρεώσεις που προβλέπονται στις διατάξεις του ν.4308/2014. Στην περίπτωση αυτή απαγορεύεται η παραχώρηση χρήσης της επωνυμίας, του εμβλήματος και των λοιπών διακριτικών στοιχείων για εμπορική διαφήμιση και οικονομική εκμετάλλευση.

Απαγορεύεται η συστέγαση αθλητικού σωματείου και εμπορικής επιχείρησης. Αθλητικό σωματείο, το οποίο έχει συσταθεί με πρωτοβουλία ιδιωτικού εκπαιδευτικού οργανισμού ή εργασιακού χώρου και φέρει την επωνυμία τους, δύναται να συστεγάζεται στην έδρα αυτών.

Δεν επιτρέπεται η συμμετοχή σωματείου ή αθλητή του σε αγώνες που γίνονται στην Ελλάδα ή στο εξωτερικό, αν αυτοί δεν είναι εγκεκριμένοι από την οικεία αθλητική ομοσπονδία ή τις αντίστοιχες διεθνείς αθλητικές ομοσπονδίες.

Η οικεία αθλητική ομοσπονδία δύναται να περικόπτει ή να διακόπτει για ορισμένο χρονικό διάστημα την καταβολή επιχορήγησης σε αθλητικό σωματείο που συμμετείχε σε αγώνες ή διοργάνωσε αγώνες χωρίς την έγκριση της.

Το καταστατικό αθλητικού σωματείου απαιτείται να ορίζει τους συγκεκριμένους κλάδους άθλησης, στον οποίων την καλλιέργεια και την ανάπτυξη αυτό αποσκοπεί, καθώς και η διαδικασία ίδρυσης νέων κλάδων άθλησης ή κατάργησης υφισταμένων.

Η κατά οποιονδήποτε τρόπο μερική ή ολική εκποίηση και αλλαγή χρήσης των αθλητικών εγκαταστάσεων των σωματείων απαγορεύεται. Κατ' εξαίρεση, αν οι παραπάνω εγκαταστάσεις δεν καλύπτουν ή δεν εξυπηρετούν πλέον τις αγωνιστικές ανάγκες του σωματείου ή υφίσταται άφευκτη ανάγκη, επιτρέπεται η εκποίηση τους για την κατασκευή ή απόκτηση νέων που πληρούν τις ανάγκες του ή η αλλαγή χρήσης. Αποκλειστικά αρμόδιο να βεβαιώσει τα ανωτέρω καθίσταται το κατά το άρθρο 825 του Κώδικα Πολιτικής Δικονομίας, δικαστήριο. Η αίτηση υποβάλλεται από τη διοίκηση του σωματείου, ύστερα από απόφαση της γενικής συνέλευσης του, που λαμβάνεται με πλειοψηφία των δύο τρίτων (2/3) των μελών του.

Σε περίπτωση διάλυσης αθλητικού σωματείου, όλα τα περιουσιακά στοιχεία, μετά την εκκαθάριση, περιέρχονται στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού, για την εξυπηρέτηση αθλητικών σκοπών.

### **Ειδική Αθλητική Αναγνώριση (άρθ. 8 του ν.2725/1999)**

Στην παράγραφο 1 του άρθ. 8 αναφέρεται ότι το αθλητικό σωματείο, για κάθε κλάδο άθλησης που καλλιεργεί, δικαιούται να ζητήσει την παροχή ειδικής αθλητικής αναγνώρισης. Η ειδική αυτή αναγνώριση χορηγείται, ύστερα από αίτηση του Δ.Σ., με απόφαση του αρμόδιου για τον αθλητισμό Υπουργού ή άλλου από αυτόν εξουσιοδοτημένου οργάνου της Κεντρικής ή της Περιφερειακής Διοίκησης, εφόσον το σωματείο:

α) είναι από τριετίας μέλος αθλητικής ένωσης ή ομοσπονδίας και κατά το διάστημα αυτό έχει συμμετάσχει σε αγώνες που διοργανώνονται από αυτές σύμφωνα με το καταστατικό τους και συγκεντρώνει τις λοιπές προϋποθέσεις που προβλέπονται από αυτό. Η συνδρομή των προϋποθέσεων αποδεικνύεται με τη συνυποβολή σχετικής βεβαίωσης της οικείας ένωσης ή ομοσπονδίας.

β) δεν έχει ως επωνυμία το όνομα, την επωνυμία, το διακριτικό τίτλο ή το σήμα οποιασδήποτε εμπορικής επιχείρησης, εξαιρουμένων των περιπτώσεων ιδιωτικών εκπαιδευτικών οργανισμών ή εργασιακών μονάδων, με πρωτοβουλία, των οποίων έχουν ιδρυθεί αθλητικά σωματεία.

γ) έχει επωνυμία διατυπωμένη στην ελληνική γλώσσα

δ) υποβάλλει εγκεκριμένο από το αρμόδιο Πρωτοδικείο καταστατικό και πιστοποιητικό εγγραφής στο βιβλίο σωματείων του οικείου Πρωτοδικείου

ε) τηρεί τα προβλεπόμενα από το νόμο βιβλία

Εάν το αθλητικό σωματείο καλλιεργεί άθλημα ή κλάδο άθλησης που δεν υπάγεται σε ειδικώς αναγνωρισμένη ομοσπονδία, η ειδική αθλητική αναγνώρισή του σωματείου παρέχεται με απόφαση του αρμόδιου για τον αθλητισμό Υπουργού, εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις των ανωτέρω περιπτώσεων β), γ) και δ) (παρ. 2).

Η απόφαση της ειδικής αθλητικής αναγνώρισης ανακαλείται, αν διαπιστωθεί ότι (παρ. 3):

- Το σωματείο συστεγάζεται με εμπορική επιχείρηση ή
- Υποκρύπτει άσκηση εμπορικής δραστηριότητας από τη λειτουργία του σωματείου ή
- Το σωματείο δεν επιδεικνύει την αθλητική δραστηριότητα, που προβλέπεται από το καταστατικό της αθλητικής ένωσης ή της ομοσπονδίας της οποίας είναι μέλος ή
- Υπάρχει συμμετοχή του σωματείου ή αθλητή του σε αγώνες που γίνονται στην Ελλάδα ή το εξωτερικό, χωρίς αυτοί να είναι εγκεκριμένοι από την οικεία αθλητική ομοσπονδία ή τις αντίστοιχες διεθνείς αθλητικές ομοσπονδίες.
- Δεν απασχολεί προπονητή κατά τις διατάξεις του παρόντος νόμου ή
- Στις λοιπές προβλεπόμενες περιπτώσεις του ν.2725/1999

Στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού τηρείται μητρώο ειδικά αναγνωρισμένων αθλητικών σωματείων (παρ. 4).

Όπου στο ν.2725/1999 αναφέρεται αθλητικό σωματείο, νοείται το σωματείο που έχει ειδική αθλητική αναγνώριση (παρ. 5).

### **Συγχώνευση αθλητικών σωματείων**

Σύμφωνα με το άρθ. 9 του ν.2725/1999, επιτρέπεται η συγχώνευση αθλητικών σωματείων που καλλιεργούν τον ίδιο κλάδο άθλησης, με αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων αυτών, για όλα τα ατομικά και ομαδικά αθλήματα, με την ίδρυση νέου σωματείου, που μπορεί να φέρει την επωνυμία ενός ή περισσότερων από τα



συγχωνευθέντα σωματεία ή οποιαδήποτε άλλη επωνυμία. Το ιδρυόμενο από τη συγχώνευση νέο αθλητικό σωματείο εντάσσεται αυτοδικαίως στην ανώτερη αγωνιστική κατηγορία της αθλητικής ομοσπονδίας του οικείου κλάδου άθλησης στην οποία ανήκει ή έχει αποκτήσει δικαίωμα να αγωνισθεί, κατά τους οικείους κανονισμούς και τις σχετικές διατάξεις, ένα τουλάχιστον από τα συγχωνευόμενα αθλητικά σωματεία (παρ. 1).

Επιτρέπεται η συγχώνευση τμημάτων αθλητικών σωματείων που καλλιεργούν τον ίδιο κλάδο άθλησης ή η συγχώνευση τους με τμήμα του ίδιου κλάδου άθλησης υφιστάμενου αθλητικού σωματείου, σύμφωνα με τα προαναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο (παρ. 2).

Με απόφαση του αρμόδιου για τον αθλητισμό Υπουργού, ρυθμίζονται οι όροι, οι προϋποθέσεις, οι αγωνιστικές συνέπειες που προκύπτουν από τη συγχώνευση, τα θέματα των αθλητών, οι περιορισμοί σε περιπτώσεις επανασύστασης συγχωνευθέντος σωματείου ή διαλυθέντος τμήματος που συγχωνεύθηκε και γενικά όλα τα ζητήματα που προκύπτουν (παρ. 3).

Σε περίπτωση συγχώνευσης αθλητικού σωματείου με άλλο, ο πρόεδρος, ο γενικός γραμματέας και ο ταμίας του κάθε συγχωνευόμενου σωματείου, μέσα σε προθεσμία τριών (3) μηνών από τη συγχώνευση, οφείλουν να καταθέσουν τη σφραγίδα του σωματείου, καθώς και να προσκομίσουν για ακύρωση τα βιβλία αυτού στην αρμόδια υπηρεσία της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης. Επίσης, οφείλουν να προσκομίσουν πιστοποιητικό περί διαγραφής του σωματείου από τα οικεία βιβλία του αρμόδιου Πρωτοδικείου στην παραπάνω υπηρεσία της Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης, καθώς και στη Γενική Γραμματεία Αθλητισμού. Σε περίπτωση παράλειψης των προαναφερόμενων ενεργειών, δεν επιτρέπεται η προβλεπόμενη στο άρθρο 135 παρ. 7, επιχορήγηση του σωματείου που προήλθε από τη συγχώνευση (παρ. 4).

Όλες οι ανωτέρω διατάξεις ισχύουν στον ερασιτεχνικό αθλητισμό και όχι στον επαγγελματικό, δηλαδή δεν εφαρμόζονται σε αθλητικά σωματεία και αθλητές που αγωνίζονται σε αθλητικές ανώνυμες εταιρείες (π.χ. Π.Α.Ε., Κ.Α.Ε).

### 3.4. Ίδρυμα

#### Ορισμός

Το ίδρυμα έχει θεσμοθετηθεί τόσο ως προς την έννοια τόσο και ως προς τη λειτουργία με βάση τις διατάξεις των άρθρων 108 έως 121 του αστικού κώδικα.

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 108 του ΑΚ, αναφέρεται η έννοια του ιδρύματος ως εξής: «Αν με ιδρυτική πράξη μια περιουσία ορίστηκε για να εξυπηρετηθεί ορισμένος σκοπός, το ίδρυμα αποκτά προσωπικότητα με διάταγμα που εγκρίνει τη σύστασή του».

Η ιδρυτική πράξη γίνεται είτε με δικαιοπραξία εν ζωή είτε με διάταξη τελευταίας βούλησης. Η δικαιοπραξία εν ζωή απαιτείται να γίνει με συμβολαιογραφικό έγγραφο(άρθ.109 του ΑΚ).

#### Ιδρυτική πράξη ιδρύματος

- Περιεχόμενο της ιδρυτικής πράξης

Στην ιδρυτική πράξη πρέπει να καθορίζεται ο σκοπός του ιδρύματος, η περιουσία που αφιερώνεται και ο οργανισμός του.

Το διάταγμα που εγκρίνει το ίδρυμα μπορεί να ορίσει ή να συμπληρώσει ή να τροποποιήσει τον οργανισμό, με τον όρο ότι η θέληση του ιδρυτή θα παραμείνει σεβαστή. Η συμπλήρωση ή η τροποποίηση μπορεί να γίνει με τους ίδιους όρους και με μεταγενέστερο διάταγμα με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 119 (βλ. παρακάτω).

- Ανάκληση της ιδρυτικής πράξης

Ύστερα από αίτηση του ιδρυτή το δικαστήριο μπορεί να επιτρέψει την ανάκληση της ιδρυτικής πράξης: 1. επειδή επακολούθησε απορία του ιδρυτή 2. για σπουδαίους λόγους που δικαιολογούν την ανάκληση. Μετά την έκδοση του διατάγματος δεν επιτρέπεται αίτηση για ανάκληση(άρθ.111 του ΑΚ).

- Έγκριση του ιδρύματος

Η αρμόδια αρχή προκαλεί αυτεπαγγέλτως την έγκριση του ιδρύματος(άρθ.112 του ΑΚ).

- Υποχρεώσεις του ιδρυτή

Από τη σύσταση του ιδρύματος ο ιδρυτής έχει την υποχρέωση να μεταβιβάσει σ' αυτό την περιουσία που έταξε. Δικαιώματα που μεταβιβάζονται με απλή εκχώρηση,

εφόσον η βούληση του ιδρυτή δεν είναι αντίθετη, μεταβιβάζονται αυτοδικαίως μόλις συσταθεί το ίδρυμα (άρθ.113του ΑΚ).

- Ίδρυση μετά το θάνατο του ιδρυτή

Ίδρυμα που συνιστάται μετά το θάνατο του ιδρυτή θεωρείται ότι υφίσταται κατά το χρόνο του θανάτου του ως προς την περιουσία που έχει ταχθεί υπέρ του ιδρύματος (άρθ.114του ΑΚ).

- Δικαιώματα δανειστών και μεριδιούχων

Οι δανειστές και οι νόμιμοι μεριδιούχοι του ιδρυτή μπορούν να προσβάλουν τη σύσταση του ιδρύματος σύμφωνα με τις διατάξεις για τις δωρεές (άρθ.115του ΑΚ).

- Δικαιώματα ωφελουμένων

Τα πρόσωπα που ωφελούνται από το σκοπό του ιδρύματος έχουν αγωγή εναντίον του. Αν τα πρόσωπα αυτά δεν προσδιορίζονται κατά τρόπο επαρκή από την ιδρυτική πράξη, η διοίκηση του ιδρύματος τα προσδιορίζει κατά εύλογη κρίση(άρθ.116του ΑΚ).

- Τέλος του ιδρύματος

Το ίδρυμα παύει να υπάρχει στις περιπτώσεις που ορίζει η ιδρυτική πράξη ή ο οργανισμός του (άρθ.117του ΑΚ).

Το ίδρυμα διαλύεται με διάταγμα(άρθ.118 του ΑΚ):

1. αν ο σκοπός του εκπληρώθηκε ή έγινε απραγματοποίητος
2. αν έχει παρεκκλίνει από το σκοπό του, ή αν ο σκοπός ή η λειτουργία του έγινε παράνομος ή ανήθικος ή αντίθετος προς τη δημόσια τάξη.

- Μεταβολή του οργανισμού

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

- Μετατροπή του σκοπού

Αν ο σκοπός του ιδρύματος έγινε απραγματοποίητος, μπορεί να δοθεί σ' αυτό, με διάταγμα που προκαλεί η αρμόδια αρχή, άλλος παραπλήσιος σκοπός, σύμφωνα με την πιθανότερη θέληση του ιδρυτή (άρθ.120 του ΑΚ).Η μεταβολή του περιεχομένου ή των όρων της ιδρυτικής πράξης ως προς τις διατάξεις της που εξυπηρετούν σκοπό δημόσιο ή κοινωφελή απαγορεύεται. Όταν η θέληση του ιδρυτή καταστεί απόλυτα

απραγματοποίητη, επιτρέπεται, εξαιρετικά, η περιουσία που είχε ταχθεί να διατεθεί με ειδικό νόμο για άλλο παραπλήσιο σκοπό (άρθ.121 του ΑΚ).

### **3.5. Αστική εταιρεία**

#### **Ορισμός**

Η αστική εταιρεία έχει θεσμοθετηθεί με βάση τις διατάξεις των άρθρων 741 έως 784 του αστικού κώδικα.

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 741 του ΑΚ, αναφέρεται η έννοια της αστικής εταιρείας ως εξής: «Με τη σύμβαση της εταιρείας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαίως υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ιδίως οικονομικό».

#### **Εισφορές των εταίρων**

Σύμφωνα με το άρθ. 742 του ΑΚ , οι εισφορές των εταίρων μπορούν να συνίστανται σε εργασία τους, σε χρήματα ή σε άλλα αντικείμενα, καθώς και σε κάθε άλλη παροχή. Αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, οι εταίροι είναι υποχρεωμένοι σε ίσες εισφορές.

#### **Υποχρεώσεις των εταίρων**

Σε περίπτωση υπερημερίας ή αδυναμίας του εταίρου να καταβάλει την εισφορά και να εκτελέσει τις υποχρεώσεις του, αντί για το δικαίωμα υπαναχώρησης κατά τις αρχές για τις αμοτεροβαρείς συμβάσεις, χωρεί καταγγελία της εταιρείας (άρθ.743 του ΑΚ).

Ως προς τον κίνδυνο της εισφοράς και την ευθύνη για ελαττώματά της εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις για τη μίσθωση, αν η εισφορά συνίσταται στη χρήση πράγματος ή σε εργασία, και οι διατάξεις για την πώληση, αν η εισφορά συνίσταται στην κυριότητα του πράγματος (άρθ.744 του ΑΚ).

Ο εταίρος αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, δεν έχει υποχρέωση να αυξήσει την εισφορά του, ούτε να τη συμπληρώσει, αν μειώθηκε εξαιτίας ζημιών μετά την πραγματοποίησης της (άρθ.745 του ΑΚ).

Ο εταίρος ευθύνεται μόνο για την επιμέλεια που δείχνει στις δικές του υποθέσεις (άρθ.746 του ΑΚ).

Ο εταίρος δεν δικαιούται να ενεργεί για δικό του ή ξένο λογαριασμό πράξεις αντίθετες με τα συμφέροντα της εταιρείας(άρθ.747 του ΑΚ).

### **Διοίκηση της Αστικής Εταιρείας**

Η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανήκει, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, σε όλους μαζί τους εταίρους. Για κάθε πράξη χρειάζεται η συναίνεση όλων των εταίρων.

Αν κατά την εταιρική σύμβαση η απόφαση λαμβάνεται κατά πλειοψηφία, σε περίπτωση αμφιβολίας η πλειοψηφία υπολογίζεται με βάση το συνολικό αριθμό των εταίρων (άρθ.748 του ΑΚ).

Αν η διαχείριση των εταιρικών υποθέσεων ανατέθηκε σε έναν ή σε μερικούς από τους εταίρους, οι υπόλοιποι αποκλείονται από τη διαχείριση.

Αν η διαχείριση ανατέθηκε σε μερικούς μόνο από τους εταίρους, εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις του προηγούμενου άρθρου (άρθ.749 του ΑΚ).

Αν με την εταιρική σύμβαση η διαχείριση των υποθέσεων ανατέθηκε σε περισσότερους ή σε όλους τους συνεταίρους, με την έννοια ότι μπορεί και ο καθένας να ενεργεί μόνος, καθένας από τους λοιπούς διαχειριστές εταίρους μπορεί, αν δεν συμφωνήθηκε διαφορετικά, να εναντιωθεί στην ενέργεια μιας πράξης πριν από την εκτέλεσή της.

Απέναντι στους τρίτους η εναντίωση ενεργεί μόνο αν αυτοί συναλλάχθηκαν γνωρίζοντάς την (άρθ.750 του ΑΚ).

Αν υπάρχουν περισσότεροι διαχειριστές εταίροι, ο καθένας τους δικαιούται να ενεργεί μόνος χωρίς τη συναίνεση των λοιπών ή παρά την εναντίωση κάποιου απ' αυτούς, αν πρόκειται για επείγον μέτρο από την παράλειψη του οποίου απειλείται σοβαρή ζημία της εταιρείας (άρθ.751 του ΑΚ).

- **Ανάκληση του Διαχειριστή**

Η διαχείριση που έχει ανατεθεί με την εταιρική σύμβαση σε έναν ή σε μερικούς από τους εταίρους μπορεί να ανακληθεί μόνο για σπουδαίο λόγο. Η συμφωνία που αποκλείει την ανάκληση για σπουδαίο λόγο είναι άκυρη. Σπουδαίος λόγος θεωρείται ιδίως η βαριά παράβαση καθηκόντων ή η ανικανότητα για τακτική διαχείριση. Η ανάκληση γίνεται με ομόφωνη απόφαση όλων των λοιπών εταίρων, εκτός αν υπάρχει αντίθετη συμφωνία (άρθ.752 του ΑΚ).

- Παραίτηση του διαχειριστή

Ο εταίρος έχει δικαίωμα να παραιτηθεί από τη διαχείριση που του έχει ανατεθεί με την εταιρική σύμβαση μόνο για σπουδαίο λόγο. Συμφωνία που αποκλείει την παραίτηση για σπουδαίο λόγο είναι άκυρη.

Όποιος παραιτείται άκαιρα, χωρίς σπουδαίο λόγο που να δικαιολογεί την άκαιρη παραίτηση, ευθύνεται για τη ζημία της εταιρείας απ' αυτή την ενέργειά του(άρθ.753του ΑΚ).

- Δικαιώματα και υποχρεώσεις του διαχειριστή

Ως προς τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις του διαχειριστή εταίρου εφαρμόζονται αναλόγως οι διατάξεις των άρθρων 714 έως 723 για την εντολή.

Ο εταίρος δεν έχει δικαίωμα να αμειφθεί για τη διαχείριση, εκτός αν υπάρχει αντίθετη συμφωνία(άρθ.754 του ΑΚ) .

Κάθε εταίρος έχει δικαίωμα να πληροφορείται αυτοπροσώπως για την πορεία των εταιρικών υποθέσεων, να εξετάζει τα βιβλία και τα έγγραφα, καθώς και να καταρτίζει περίληψη της περιουσιακής κατάστασης της εταιρείας. Αντίθετη συμφωνία είναι άκυρη (άρθ.755 του ΑΚ).

Με την επιύλαξη της διάταξης του άρθρου 750 παρ. 2, ο εταίρος εφόσον έχει επιτραπεί σ' αυτόν η διαχείριση με την εταιρική σύμβαση, λογίζεται σε περίπτωση αμφιβολίας πως έχει και την πληρεξουσιότητα να αντιπροσωπεύει τους λοιπούς εταίρους απέναντι στους τρίτους (άρθ.756 του ΑΚ).

Η πληρεξουσιότητα που δόθηκε με την εταιρική σύμβαση σε κάποιον εταίρο μπορεί να ανακληθεί από τους λοιπούς μόνο σύμφωνα με τους ορισμούς του άρθρου 752, και αν δόθηκε σε συνδυασμό με τη διαχείριση, μόνο μαζί μ' αυτήν (άρθ.757του ΑΚ).

#### **Δικαιώματα στην εισφορά ή στα αποκτήματα.**

Οι εισφορές των εταίρων, καθώς και καθετί που αποκτάται για την εταιρεία από τη διαχείρισή της, ανήκουν σε όλους τους εταίρους κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός. Καθετί που ο διαχειριστής εταίρος απέκτησε στο όνομά του, αντιπροσωπεύοντας την εταιρεία, έχει υποχρέωση να το καταστήσει κοινό όλων των εταίρων κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός (άρθ.758του ΑΚ).

### **Υποχρεώσεις έναντι τρίτων.**

Οι υποχρεώσεις που γεννήθηκαν απέναντι σε τρίτους από τη διαχείριση ή την αντιπροσώπευση της εταιρείας βαρύνουν όλους τους εταίρους κατά το λόγο της εταιρικής μερίδας του καθενός (άρθ.759 του ΑΚ).

- Αμοιβαίες απαιτήσεις των εταίρων

Οι απαιτήσεις μεταξύ των εταίρων από την εταιρική σύμβαση δεν μεταβιβάζονται.

Η διάταξη αυτή δεν εφαρμόζεται ως προς τις απαιτήσεις του διαχειριστή εταίρου από τη διαχείριση, εφόσον αυτές μπορούν να απαιτηθούν και πριν από την εκκαθάριση, καθώς επίσης ως προς τις απαιτήσεις που αφορούν την αναλογία στα κέρδη ή το προϊόν της εκκαθάρισης (άρθ.760 του ΑΚ).

- Αμεταβίβαστη η εταιρική μερίδα.

Ωστόσο τελειώσει η εκκαθάριση κάθε εταίρος έχει υποχρέωση απέναντι στους λοιπούς να μη διαθέσει το μερίδιό του στα κοινά πράγματα. Επίσης δεν έχει δικαίωμα να ζητήσει τη διανομή των κοινών πραγμάτων πριν περατωθεί η εκκαθάριση(άρθ.761 του ΑΚ).

- Διανομή κερδών και ζημιών.

Σε περίπτωση εταιρείας με διάρκεια μακρότερη από ένα έτος ο λογαριασμός κλείνεται και τα κέρδη μοιράζονται στο τέλος κάθε έτους, εφόσον δεν προκύπτει κάτι άλλο από την εταιρική σύμβαση (άρθ.762 του ΑΚ).

Αν δεν υπάρχει αντίθετη συμφωνία, οι εταίροι μετέχουν στα κέρδη και στις ζημίες κατά ίσα μέρη, ανεξάρτητα από την εισφορά τους. Αν η αναλογία του καθενός ορίστηκε μόνο ως προς τα κέρδη ή μόνο ως προς τις ζημίες, σε περίπτωση αμφιβολίας η αναλογία αυτή ισχύει και για τα δύο (άρθ.763 του ΑΚ).

Η συμφωνία με την οποία κάποιος εταίρος αποκλείεται από τα κέρδη ή απαλλάσσεται από τις ζημίες είναι άκυρη. Την ακυρότητα μπορεί να επικαλεστεί μόνο αυτός. Η συμφωνία με την οποία ο εταίρος που συνεισφέρει μόνο την εργασία του δεν θα συμμετέχει στις ζημίες είναι ισχυρή (άρθ.764 του ΑΚ).

### **Λύση της εταιρείας**

Η εταιρεία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο λύνεται μόλις περάσει αυτός ο χρόνος (άρθ.765 του ΑΚ).

- Λύση με καταγγελία

Η εταιρεία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο λύνεται με καταγγελία πριν περάσει ο χρόνος αυτός, αν υπάρχει σπουδαίος λόγος. Αντίθετη συμφωνία, που περιορίζει με προθεσμία ή με άλλον τρόπο το δικαίωμα αυτό της καταγγελίας, είναι άκυρη(άρθ.766 του ΑΚ).

Εταιρεία που έχει αόριστη διάρκεια λύνεται οποτεδήποτε με καταγγελία οποιουδήποτε εταίρου. Αν ο εταίρος κατάγγειλε την εταιρεία άκαιρα και χωρίς σπουδαίο λόγο, που να δικαιολογεί την άκαιρη καταγγελία, ενέχεται για τη ζημία που προκάλεσε η λύση στους άλλους εταίρους(άρθ.767 του ΑΚ).

Η εταιρεία που έχει συσταθεί για ολόκληρη τη ζωή κάποιου από τους εταίρους λογίζεται ότι έχει συσταθεί για αόριστη διάρκεια (άρθ.768του ΑΚ).

Αν η εταιρεία που έχει συσταθεί για ορισμένο χρόνο συνεχίζεται σιωπηρά (σιωπηρή ανανέωση) και ύστερα από την πάροδο αυτού του χρόνου, λογίζεται ότι ανανεώθηκε για αόριστο χρόνο (άρθ.769 του ΑΚ).

- Καταγγελία για παράβαση υποχρεώσεων

Αν ο σπουδαίος λόγος, για τον οποίο καταγγέλθηκε η εταιρεία, συνίσταται στο ότι κάποιος από τους εταίρους έχει παραβεί τις εταιρικές υποχρεώσεις του, ο εταίρος αυτός ενέχεται για τη ζημία που προκάλεσε η λύση της εταιρείας στους λοιπούς εταίρους (άρθ.770 του ΑΚ).

Αν υπάρχει σπουδαίος λόγος για να καταγγελθεί η εταιρεία, ο οποίος αφορά παράβαση των υποχρεώσεων εταίρου, το δικαστήριο μπορεί, μετά αίτηση όλων των λοιπών εταίρων, να αποκλείσει από την εταιρεία τον υπαίτιο. Αφότου επιδοθεί η τελεσίδικη απόφαση, η εταιρεία συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων (άρθ.771 του ΑΚ).

- Λύση από το σκοπό

Η εταιρεία λύνεται, αν ο σκοπός της πραγματοποιήθηκε ή έγινε ανέφικτος(άρθ.772 του ΑΚ).

- Λύση λόγω θανάτου

Λύση λόγω θανάτου, έχουμε όταν η εταιρεία λύνεται με το θάνατο ενός από τους εταίρους. Μπορεί όμως να συμφωνηθεί ότι η εταιρεία θα συνεχιστεί είτε μεταξύ των λοιπών εταίρων είτε μεταξύ αυτών και των κληρονόμων εκείνου που πέθανε. Η ανηλικότητα των κληρονόμων δεν παραβλάπτει το κύρος της συμφωνίας (άρθ.773 του ΑΚ).



Αν η εταιρεία λυθεί με το θάνατο ενός από τους εταίρους, ο κληρονόμος του έχει υποχρέωση να το γνωστοποιήσει χωρίς υπαίτια καθυστέρηση στους λοιπούς εταίρους και, αν επίκειται κίνδυνος από την αναβολή, να συνεχίσει τη διαχείριση που είχε ανατεθεί σ' εκείνον που πέθανε, ωστόσο ληφθούν τα αναγκαία μέτρα. Με τους ίδιους όρους έχουν και οι λοιποί εταίροι υποχρέωση να συνεχίσουν προσωρινά τη διαχείριση που τους είχε ανατεθεί. Στο διάστημα αυτό η εταιρεία λογίζεται ότι υπάρχει (άρθ.774 του ΑΚ).

- Λύση με την υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση ή την πτώχευση του ενός  
Η εταιρεία λύνεται με την υποβολή σε δικαστική συμπαράσταση ή την κήρυξη σε πτώχευση ενός από τους εταίρους, εκτός αν συμφωνήθηκε ότι σ' αυτή την περίπτωση η εταιρεία θα συνεχίζεται μεταξύ των λοιπών εταίρων (άρθ.775 του ΑΚ).

- Διαχείριση εταιρεία μετά τη λύση

Με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 224<sup>3</sup>, αν η εταιρεία λύθηκε με άλλον τρόπο και όχι με καταγγελία, η διαχειριστική εξουσία που κατά την εταιρική σύμβαση ανήκει σε κάποιον εταίρο εξακολουθεί να υπάρχει γι' αυτόν εφόσον χωρίς υπαιτιότητά του αγνοεί τη λύση (άρθ.776 του ΑΚ).

- Εκκαθάριση

Η εταιρεία λογίζεται ότι εξακολουθεί και μετά τη λύση της, εφόσον το απαιτούν οι ανάγκες και ο σκοπός της εκκαθάρισης. Από τη λύση παύει η εξουσία των διαχειριστών εταίρων (άρθ.777 του ΑΚ).

Αφού λυθεί η εταιρεία, η εκκαθάριση, αν δεν συμφωνήθηκε κάτι άλλο, ενεργείται απ' όλους τους εταίρους μαζί ή από εκκαθαριστή που έχει διοριστεί με ομόφωνη απόφαση όλων. Σε περίπτωση διαφωνίας ο εκκαθαριστής διορίζεται ή αντικαθίσταται από το δικαστήριο με αίτηση ενός από τους εταίρους και η αντικατάσταση γίνεται μόνο για σπουδαίους λόγους (άρθ.778 του ΑΚ).

- Απόδοση αυτούσιων πραγμάτων

Σε περίπτωση που η εισφορά συνίσταται στη χρήση ορισμένων πραγμάτων, τα πράγματα αυτά αποδίδονται αυτούσια(άρθ.779 του ΑΚ).

- Τρόπος εκκαθάρισης

---

<sup>3</sup>Άρθρο 224 του ΑΚ: Δικαιοπραξία που επιχειρήθηκε μετά την παύση της πληρεξουσιότητας από πληρεξούσιο που αγνοούσε την παύση ισχύει υπέρ και κατά του αντιπροσωπευόμενου ή των καθολικών του διαδόχων, εκτός αν ο τρίτος γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει την παύση της πληρεξουσιότητας.

Κατά την εκκαθάριση πρώτα εξοφλούνται τα κοινά χρέη των εταίρων απέναντι σε τρίτους, καθώς και όσα υπάρχουν μεταξύ των εταίρων, και κατόπιν επιστρέφονται οι εισφορές. Αν η εισφορά δεν συνίσταται σε χρήμα, καταβάλλεται η αξία του αντικειμένου της κατά το χρόνο της πραγματοποίησής της. Αν η εισφορά συνίσταται σε εργασία ή σε χρήση πράγματος δεν αποδίδεται (άρθ.780 του ΑΚ).

- Μετατροπή του ενεργητικού σε χρήμα

Η εταιρική περιουσία μετατρέπεται σε χρήμα, εφόσον αυτό απαιτείται για την εξόφληση των εταιρικών χρεών και για την απόδοση των εισφορών. Η μετατροπή γίνεται κατά τις διατάξεις για την πώληση κοινού πράγματος (άρθ.781 του ΑΚ).Ό,τι απομένει μετά την εξόφληση των χρεών και την απόδοση των εισφορών, διανέμεται στους εταίρους κατά το λόγο της μερίδας που έχει ο καθένας στα κέρδη (άρθ.782 του ΑΚ).

- Ανεπάρκεια του ενεργητικού

Αν τα εταιρικά πράγματα δεν αρκούν για την εξόφληση των χρεών και την απόδοση των εισφορών, για ό,τι λείπει ενέχονται οι εταίροι κατά τον λόγο της συμμετοχής τους στις ζημίες. Αν δεν είναι δυνατόν να εισπραχθεί από έναν εταίρο το έλλειμμα που του αναλογεί, ενέχονται γι' αυτό κατά την ίδια αναλογία οι λοιποί εταίροι (άρθ.783 του ΑΚ).

- Προσωπικότητα της αστικής εταιρείας.

Η εταιρεία του κεφαλαίου αυτού, αν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, αποκτά νομική προσωπικότητα, εφόσον τηρηθούν οι όροι της δημοσιότητας που ο νόμος τάσσει για το σκοπό αυτό στις ομόρρυθμες εμπορικές εταιρίες. Η προσωπικότητα αυτής της αστικής εταιρείας εξακολουθεί να υπάρχει ωσότου περατωθεί η εκκαθάριση και για τις ανάγκες της εκκαθάρισης (άρθ.784 του ΑΚ).

Όμως, με το άρθρο 270 του Ν.4072/2012 επήλθαν σημαντικές αλλαγές ως προς την ευθύνη των εταίρων της αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα. Συγκεκριμένα, αναφέρονται τα ακόλουθα «Οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου, με εξαίρεση εκείνη της παρ. 3 του άρθρου 251<sup>4</sup>, εφαρμόζονται αναλόγως και στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα».

---

<sup>4</sup>Αν η εταιρεία αρχίσει την εμπορική της δραστηριότητα πριν από την καταχώριση στο Γ.Ε.ΜΗ., οι διατάξεις του παρόντος κεφαλαίου εφαρμόζονται αναλόγως και ως προς αυτήν. Η μη καταχωρηθείσα στο Γ.Ε.ΜΗ. εταιρεία, η οποία ασκεί εμπορική δραστηριότητα, έχει ικανότητα δικαίου και πτωχευτική ικανότητα.

Αυτό σημαίνει ότι μέχρι την θέση σε ισχύ της παραπάνω διάταξης του άρθρου 270, ομόφωνα η επιστήμη και η νομολογία δέχονταν ότι η μόνη υπόχρεη για τα χρέη της αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα παρέμενε η ίδια η εταιρεία, με την παρουσία της, με αποτέλεσμα η ευθύνη των εταίρων της να περιορίζεται, κατά την πιο ανεπιεική γι' αυτούς άποψη, μόνο στην περίπτωση, που μετά την λύση της εταιρείας και την περάτωση της εκκαθάρισής της το ενεργητικό της δεν επαρκούσε για την ικανοποίηση των εταιρικών δανειστών (εδάφιο 2 άρθ. 784 του ΑΚ).

Ωστόσο, μετά τη ψήφιση του παραπάνω νόμου, με την θέση σε ισχύ του άρθρου 270 του Ν. 4072/2012 προβλέπεται πλέον πως στην αστική εταιρεία με νομική προσωπικότητα εφαρμόζονται αναλογικά όλες οι διατάξεις για την ομόρρυθμη εταιρεία και επομένως οι εταίροι ευθύνονται εις ολόκληρο με την προσωπική τους παρουσία, παράλληλα με την εταιρεία.

- **Οι εταίροι της αστικής εταιρείας με νομική προσωπικότητα ευθύνονται πλέον αλληλέγγυα και σε ολόκληρο για τα χρέη της εταιρείας, όπως οι εταίροι της ομόρρυθμης εταιρείας.**

### **3.6. Λοιπά ζητήματα σωματείων**

Σύμφωνα με το έγγραφο του ΣΔΟΕ με αριθμό πρωτ. 8747/26.08.1998 « Επιχειρησιακό Σχέδιο για τον έλεγχο των σωματείων», αναλύονται τα εξής σημαντικά ζητήματα περί σωματείων

#### **Διάκριση σωματείου από ενώσεις προσώπων, ιδρύματα, αστική εταιρεία κλπ.**

Στην παρ. 6, αναφέρεται ότι το σωματείο διακρίνεται από την «ένωση προσώπων» (άρθ.107 ΑΚ) καθώς για τη σύσταση της ένωσης προσώπων δεν απαιτείται ο ελάχιστος αριθμός των 20 προσώπων. Επιπλέον, η ένωση προσώπων στερείται νομικής προσωπικότητας και μπορεί να την αποκτήσει μόνον όταν μετατραπεί σε σωματείο ή σε Αστική Εταιρεία.

Διακρίνεται από το ίδρυμα (άρθ.108 ΑΚ) γιατί το ίδρυμα αποτελεί σύνολο περιουσίας τεταγμένης για εξυπηρέτηση σκοπού.

Διακρίνεται από την απλή συνάθροιση προσώπων (διάταξη άρθ.11 του Συντάγματος) επειδή αυτή είναι προσωρινή στον χρόνο, ενώ το σωματείο έχει διάρκεια στο χρόνο, με την δυνατότητα εναλλαγής των μελών.

Διακρίνεται από την κοινωνία επειδή αντικείμενο της κοινωνίας είναι ένα δικαίωμα το οποίο ανήκει από κοινού σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα (κοινωνοί), ανεξάρτητα από ορισμένο κοινό σκοπό

Διακρίνεται από τις εμπορικές εταιρίες καθώς σε αυτές ο σκοπός είναι εμπορικός, για την είσοδο/έξοδο εταίρου απαιτείται τροποποίηση καταστατικού, οι εταίροι έχουν μεταξύ τους ενοχικό δεσμό και η εκπροσώπηση της γίνεται επ' ονόματι και για λογαριασμό όλων των εταίρων. Αντιθέτως, το σωματείο εκπροσωπείται από το Διοικητικό Συμβούλιο, χωρίς να επηρεάζεται από την εναλλαγή και την ελεύθερη είσοδο ή έξοδο των μελών.

Διακρίνεται από την αστική εταιρεία καθώς η αστική εταιρεία δεν έχει πάντοτε νομική προσωπικότητα. Μπορεί να αποκτήσει μόνο όταν επιδιώκει οικονομικό σκοπό, εφόσον δημοσιεύσει το καταστατικό της στο Πρωτοδικείο και λάβει την νομική μορφή των εταιριών του εμπορικού νόμου (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ). Δεν δύναται να λειτουργήσει εταιρεία με την μορφή της αστικής εταιρείας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα όταν η ωφέλεια που προκύπτει διανέμεται άμεσα ή έμμεσα στα μέλη της.

Τέλος, διακρίνεται από τις επαγγελματικές οργανώσεις που συνιστώνται με τη μορφή ΝΠΔΔ με νόμο καθώς σε αυτές δεν αναγνωρίζεται η απόλυτη ελευθερία εισόδου και εξόδου των μελών. Επιπλέον στις επαγγελματικές οργανώσεις, η συμμετοχή είναι υποχρεωτική (πχ. Δικηγορικός Σύλλογος, Ιατρικός Σύλλογος κ.λπ.)

### **Δραστηριότητες Σωματείων**

Στο κεφ. Γ, αναφέρεται ότι «Τα σωματεία συνδέονταν παραδοσιακά κατά κύριο λόγο με την επιδίωξη μη κερδοσκοπικών σκοπών. Τα ωφελήματα από τις δραστηριότητες τους ελαμβάνοντο από το κοινωνικό σύνολο. Σήμερα τα σωματεία συμμετέχουν στην παραγωγή και την οικονομία».

Παρ' όλα αυτά, το προστατευμένο ατομικό δικαίωμα του συνεταιρίζεσθε από το Σύνταγμα λαμβάνει όλο και πιο συχνά χαρακτήρα επαγγελματισμού με τη χρήση της νομικής προσωπικότητας του σωματείου για επιδίωξη οικονομικού κερδοσκοπικού σκοπού αποβλέποντας και στην ιδιοτέλεια και ικανοποίηση προσωπικών συμφερόντων.

Με το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας που επιβλήθηκε με το Ν.1642/86 σε όλη την επικράτεια, ως γενικός έμμεσος φόρος κατανάλωσης, καλύφθηκε μεγάλη

κατηγορία των πράξεων και συναλλαγών και κατονομάστηκαν κατά τρόπο περιοριστικό οι πράξεις και τα πρόσωπα που αφήνονται εκτός πεδίου εφαρμογής. Υποκείμενα στο φόρο είναι και τα σωματεία που ασκούν δραστηριότητες με οικονομικό περιεχόμενο.

Η συνεχώς αυξανόμενη ίδρυση σωματείων για άσκηση δραστηριότητας οφείλεται στις εύκολες διαδικασίες σύστασης των σωματείων και στην συνταγματικά προστατευόμενη προσωπικότητα αυτών.

Το κράτος συμμετέχει στην επίτευξη του κοινωφελούς σκοπού των σωματείων, καταβάλλοντας σε αυτό διάφορα χρηματικά ποσά είτε με τη μορφή της επιδότησης είτε της επιχορήγησης. Τα κριτήρια για αυτές τις επιχορηγήσεις επί το πλείστον είναι τυπικά. Συνεπώς, η έλλειψη εποπτείας και ελέγχου, ευνοεί τη δημιουργία μηχανισμών διανομής του αποτελέσματος στα μέλη του σωματείου.

Επιπλέον, αναφέρεται ότι: «Δεν υπάρχουν στοιχεία συγκεκριμένα για τα σωματεία που ασκούν οικονομική δραστηριότητα. Με εμπειρικό τρόπο υπολογίζεται ότι το πλήθος των σωματείων που έχουν λάβει ΑΦΜ και επίσημα δηλώνουν ότι θα ασκήσουν οικονομική δραστηριότητα είναι 12.000 περίπου. Στον αριθμό αυτό προσθέτουμε μεγάλο αριθμό σωματείων που λειτουργούν χωρίς να έχουν ΑΦΜ μόνο με την εγγραφή στο βιβλίο Πρωτοδικείου (...)».

Αξιοποιώντας τα στοιχεία του μητρώου του Πρωτοδικείου, παρατηρείται σύσταση σωματείων με σκοπό που εύκολα μετατρέπεται σε οικονομικό. Δηλαδή, η ωφέλεια που προκύπτει από την οικονομική δραστηριότητα με έμμεσο τρόπο διανέμεται στα μέλη του Σωματείου. Έτσι, πολλές φορές συναντάται το φαινόμενο να γίνεται σύσταση σωματείων αντί εταιριών του εμπορικού νόμου (ΟΕ, ΕΕ, ΕΠΕ, ΑΕ, ΙΚΕ).

Κάποιες από τις πιο συνηθισμένες μορφές εκτροπής είναι τα φιλοζωικά σωματεία που εκτρέπονται σε κτηνιατρεία, τα φιλανθρωπικά σωματεία που λειτουργούν ως επιχειρήσεις οίκων ευγηρίας, οι λέσχες ψυχαγωγίας – πολιτιστικοί σύλλογοι που μετατρέπονται σε καφέ μπαρ, οι αθλητικοί σύλλογοι που μετατρέπονται σε γυμναστήρια – εμπορία ειδών διατροφής και αθλητικών ειδών κ.λπ.

Τέλος, η οικονομική δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών διαφήμισης είναι εύκολο να ασκηθεί και από τα σωματεία, επειδή αυτά στα πλαίσια του κοινωφελούς σκοπού τους εκδίδουν και διανέμουν περιοδικά, εφημερίδες, βιβλία είτε

χρησιμοποιούν εγκαταστάσεις (γυμναστήρια, γήπεδα, στάδια, αίθουσες κ.λπ.) στις οποίες πραγματοποιείται διαφήμιση (αναλύεται παρακάτω).

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 4 ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΚΑΙ ΛΟΓΙΣΤΙΚΗ ΑΝΤΙΜΕΤΩΠΙΣΗ

### 4.1. Εισαγωγή

Στο κεφάλαιο αυτό αναλύονται όλες οι διατάξεις που αφορούν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, προκειμένου να παρουσιαστεί η φορολογική και λογιστική αντιμετώπιση τους, με όσο το δυνατόν πιο ενημερωμένο υλικό. Θα παρουσιαστούν οι διαδικασίες έναρξης, τόσο της σύστασης αλλά και της έναρξης δραστηριότητας στη ΔΟΥ, τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα, οι κωδικοί δραστηριότητας, η τήρηση των βιβλίων, η έκδοση παραστατικών, η υπαγωγή ή μη σε ΦΠΑ, η υπαγωγή ή μη σε φόρο εισοδήματος, οι προθεσμίες υποβολής, τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

### 4.2. Διαδικασίες Έναρξης

Όσον αφορά τις διαδικασίες σύστασης και έναρξης, ως μη κερδοσκοπικό οργανισμό εννοείται η αντιπροσωπευτικότερη και συνηθέστερη μορφή, ήτοι το σωματείο. Επομένως, οι παρακάτω διαδικασίες αφορούν την διαδικασία σύστασης και έναρξης των σωματείων.

Όπως έχει προαναφερθεί, το σωματείο αποκτά προσωπικότητα όταν εγγραφεί σε ειδικό δημόσιο βιβλίο (σωματείο) που τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του, που διατάσσεται με δικαστική απόφαση (διαταγή), μετά την έγκριση και την αναγνώριση του καταστατικού λειτουργίας του. Για την εγγραφή του σωματείου στο βιβλίο αυτό, οι ιδρυτές ή η (προσωρινή) διοίκηση του σωματείου υποβάλλουν αίτηση στο πρωτοδικείο<sup>5</sup>. Στην αίτηση επισυνάπτονται η συστατική – ιδρυτική πράξη, τα ονόματα των μελών της προσωρινής διοίκησης η οποία θα το εκπροσωπεί έως την αναγνώριση του από το Δικαστήριο και το καταστατικό<sup>6</sup> με τις υπογραφές των μελών και τη χρονολογία.

Η ιδρυτική πράξη του σωματείου, μαζί με το καταστατικό λειτουργίας του υπογράφονται από τα ιδρυτικά μέλη του σωματείου (απαιτείται τουλάχιστον

---

<sup>5</sup>Βλέπε παράρτημα σελ: 123 , υπόδειγμα αίτησης

<sup>6</sup>Βλέπε παράρτημα σελ: 117, υπόδειγμα καταστατικού

ονοματεπώνυμο, διεύθυνση κατοικίας και υπογραφή αυτών) και μαζί με πίνακα μελών της προσωρινής διοίκησής του, προσκομίζονται από δικηγόρο στο αρμόδιο Δικαστήριο που ζητεί με αίτηση των μελών της προσωρινής διοίκησης του υπό ίδρυση σωματείου την κατά νόμο έγκριση του καταστατικού και αναγνώρισή του.

Ο έλεγχος που γίνεται από το Δικαστήριο όσον αφορά τον σκοπό του σωματείου είναι έλεγχος μόνο νομιμότητας και όχι σκοπιμότητας, που σημαίνει ότι ελέγχεται κατά πόσο ο σκοπός βρίσκεται στο πλαίσιο του νόμου. Το Δικαστήριο μπορεί να αρνηθεί τη σύσταση του σωματείου, μόνο αν ο σκοπός του αντίκειται στα χρηστά ήθη και τη δημόσια τάξη.

Εφόσον η αίτηση γίνει δεκτή, με διαταγή του ο αρμόδιος Ειρηνοδίκης διατάσσει τη διενέργεια των κατά νόμο δημοσιεύσεων (συνήθως σε μία καθημερινή εφημερίδα της Περιφερειακής Ενότητας του τόπου της έδρας του σωματείου και στο Δελτίο Δικαστικών Δημοσιεύσεων του Ταμείου Νομικών). Η άνω δικαστική απόφαση (διαταγή) επιδίδεται στην αρμόδια Περιφερειακή Ενότητα. Το καταστατικό του σωματείου επικυρώνεται από τον Ειρηνοδίκη, και αφού κοινοποιηθεί στον Εισαγγελέα Πρωτοδικών, κατατίθεται στο αρχείο του Πρωτοδικείου του τόπου της έδρας του σωματείου, όπου αφού ελεγχθεί η τήρηση των κατά νόμο δημοσιεύσεων και κοινοποιήσεων, εγγράφεται στο βιβλίο σωματείων, λαμβάνοντας αριθμό συστάσεως, ο οποίος μαζί με το έτος ιδρύσεως, συνηθίζεται να αναγράφεται μαζί με την επωνυμία στη σφραγίδα του σωματείου.

#### **4.2.1. Απόκτηση ΑΦΜ, έναρξη φορολογικής δραστηριότητας**

Πέραν όμως τις νομικής υπόστασης, τα σωματεία είναι υποχρεωμένα να αποκτήσουν και φορολογική υπόσταση προκειμένου να λειτουργήσουν. Η φορολογική υπόσταση των σωματείων αποκτάται με την απόδοση σε αυτά Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ).

Σύμφωνα με το άρθρο 4 της ΠΟΛ.1006/31.12.2013, ειδικά τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός τριάντα (30) ημερών από την καταχώρηση του καταστατικού τους στο Γ.Ε.ΜΗ. ή στο οικείο Μητρώο ή Βιβλίο που προβλέπεται κατά περίπτωση ή από το έγγραφο σύστασής τους σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση.



- **Τα σωματεία έχουν προθεσμία τριάντα (30) ημερών από την καταχώρηση του καταστατικού τους προκειμένου να κάνουν έναρξης δραστηριότητας και να αποκτήσουν ΑΦΜ. Διαφορετικά, θα τους καταβληθεί πρόστιμο περί μη έγκαιρης έναρξης δραστηριότητας της τάξεως των 100 ευρώ συν χαρτόσημο.**

Με την ΠΟΛ.1006/31.12.2013, ορίζονται οι διαδικασίες και τα δικαιολογητικά για την έναρξη, μεταβολή και διακοπή δραστηριότητας, την μεταβολή στοιχείων και την απόδοση αριθμού φορολογικού μητρώου για κάθε κατηγορία προσώπου. Η συγκεκριμένη ΠΟΛ ισχύει από 01.01.2014 και καταργεί την ΠΟΛ.1102/2005 όπως αυτή είχε τροποποιηθεί με τις ΠΟΛ.1040/2006 & ΠΟΛ.1269/2011.

Σύμφωνα με την ανωτέρω απόφαση, σε κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα όπως αυτό ορίζεται στο άρθρο 3 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Κ.Φ.Δ.) Ν. 4174/2013 (170/Α΄) ημεδαπό ή αλλοδαπό, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου σύμφωνα με τη φορολογική διαδικασία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα αυτού, αποδίδεται από τη φορολογική διοίκηση ενιαίος και μοναδικός Αριθμός Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) ανεξάρτητα του αριθμού των εγκαταστάσεων (υποκαταστημάτων, γραφείων, αποθηκών) που διαθέτει εντός και εκτός της Ελληνικής Επικράτειας, προκειμένου να εγγραφεί στο Φορολογικό Μητρώο.

Συγκεκριμένα, στο άρθρο 1 παράγραφος 8 περίπτωση στ΄, ανάμεσα στις περιπτώσεις προσώπων που αποδίδεται υποχρεωτικά ο Α.Φ.Μ., αναφέρεται το εξής:

«Στα Υπουργεία, στις αυτοτελείς Γενικές Γραμματείες, στις αποκεντρωμένες Δημόσιες Υπηρεσίες, στα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου, στα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στους Δήμους, στις Κοινότητες, στις Περιφέρειες, στις Αποκεντρωμένες Διοικήσεις της Χώρας, στις νομικές οντότητες, ανεξάρτητα του αριθμού των οργανικών μονάδων ή γραφείων που διαθέτουν, πέραν της έδρας τους».

Επομένως, το σωματείο εφόσον αποκτήσει νομική προσωπικότητα μπορεί να αποκτήσει ΑΦΜ, με σκοπό να διενεργήσει οποιαδήποτε επιτρεπτή κατά νόμο

συναλλαγή (άνοιγμα και τήρηση τραπεζικού λογαριασμού, μίσθωση ή αγορά χώρων λειτουργίας του, σύναψη συμβάσεων, πρόσληψη προσωπικού κλπ.).

➤ **Δικαιολογητικά για έναρξη και απόδοση ΑΦΜ:**

- **Καταστατικό**
- **Μισθωτήριο**
- **Μ3**
- **Μ7**
- **Πρακτικό Εκλογών**

Αναλυτικότερα, για την διαδικασία έναρξης και απόδοσης του ΑΦΜ απαιτούνται τα παρακάτω δικαιολογητικά:

- Αντίγραφο του καταστατικού του σωματείου, θεωρημένο από το Μονομελές Πρωτοδικείο – Ειρηνοδικείο της έδρας του.
- Αντίγραφο του μισθωτηρίου συμβολαίου της έδρας του σωματείου, το οποίο έχει υποβληθεί ηλεκτρονικά στην εφαρμογή του Taxisnet ή δωρεάν παραχωρητήριο (Υπεύθυνη Δήλωση Ν.1599/1986) της έδρας καθώς και έγγραφα που θα αποδεικνύουν την κυριότητα του χώρου στον ιδιοκτήτη που τον παραχωρεί (Ε9). Στην περίπτωση του μισθωτηρίου συμβολαίου, θα πρέπει να τσεκαριστεί η επιλογή «υπό σύσταση νομικό πρόσωπο» και να αποδοθεί ο ΑΦΜ του νομικού εκπροσώπου – προέδρου του σωματείου.

Εάν την έδρα την παραχωρεί κρατικός φορέας (πολλές φορές αυτό γίνεται με τα γήπεδα-στάδια στα αθλητικά σωματεία) αρκεί το παραχωρητήριο χρήσης υπογεγραμμένο - σφραγισμένο από τον Δήμο στον οποίο ανήκει η έδρα.

- Έντυπο του Υπουργείου Οικονομικών Μ3 συμπληρωμένο, που αφορά τα στοιχεία του Ν.Π. (αριθμός επικύρωσης & ημερομηνία καταστατικού, ημερομηνία έναρξης, κατηγορία νομικού προσώπου, κατηγορία βιβλίων, ΚΑΔ, υπαγωγή σε ΦΠΑ, άσκηση ή μη ενδοκοινοτικών συναλλαγών κ.α.)
- Στο Μ3 συμπληρώνονται τα στοιχεία του σωματείου **ακριβώς όπως αναγράφονται στο καταστατικό** ( επωνυμία νομικού προσώπου, διακριτικός τίτλος εάν υπάρχει, έδρα, τηλέφωνο επικοινωνίας κ.α.). Επιπλέον, στο Μ3 συμπληρώνεται το ΑΦΜ και το ονοματεπώνυμο του Νόμιμου Εκπροσώπου

καθώς και το έγγραφο που αποδεικνύει ότι ο ανωτέρω είναι ο νόμιμος εκπρόσωπος (καταστατικό).

- Έντυπο του Υπουργείου Οικονομικών Μ7 συμπληρωμένο, που αφορά τα στοιχεία του Νομίμου εκπροσώπου του σωματείου (προέδρου). Σε αυτό συμπληρώνεται το ΑΦΜ, το ονοματεπώνυμο και η ιδιότητα του νόμιμου εκπροσώπου.
- Φωτοτυπία της Αστυνομικής Ταυτότητας του Νομίμου εκπροσώπου του σωματείου (προέδρου), που αναγράφεται στο έντυπο Μ7.
- Πρακτικό αρχαιρεσιών όπου φαίνεται η νόμιμη εκλογή των μελών του Δ.Σ. (προσωρινή διοίκηση).
- Αυτοπρόσωπη παρουσία του Νομίμου εκπροσώπου του σωματείου (προέδρου) ή επίσημα εξουσιοδοτημένου εκπροσώπου του.

Όλα τα ανωτέρω αναλύονται αναλυτικότερα στο κεφάλαιο 6.

Σε περίπτωση που το αρχικό καταστατικό του σωματείου δεν αναφέρει το όνομα και τα στοιχεία του νομίμου εκπροσώπου του σωματείου, θα απαιτηθεί σχετικό έγγραφο της περιφέρειας που θα πιστοποιεί τα στοιχεία αυτά.

Η κατάθεση των ανωτέρω δικαιολογητικών γίνεται στο τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του Ν.Π..

Όλες οι δηλώσεις και τα παραπάνω έντυπα συμπληρώνονται και υποβάλλονται εις απλούν, από το νομικό πρόσωπο ή το νόμιμο εκπρόσωπό του με την επίδειξη του κατά περίπτωση στοιχείου ταυτότητας. Στην περίπτωση που υποβάλλονται από τρίτο πρόσωπο, προσκομίζεται εξουσιοδότηση, με βεβαιωμένο το γνήσιο της υπογραφής του δηλούντος από οποιαδήποτε διοικητική αρχή ή Κ.Ε.Π. και επιδεικνύεται το στοιχείο ταυτότητας του εξουσιοδοτημένου προσώπου. Για τις περιπτώσεις που η εξουσιοδότηση έχει καταρτιστεί σε χώρα του εξωτερικού, πρέπει να φέρει επισημείωση ή προξενική θεώρηση, κατά περίπτωση, με εξαίρεση την εξουσιοδότηση που έχει καταρτιστεί ενώπιον διπλωματικής αρχής της Ελλάδας στο εξωτερικό.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1006/31.12.2013, τα πρόσωπα του άρθρου 1 της παρούσας, που πρόκειται να ασκήσουν επιχειρηματική δραστηριότητα τα οποία εξαιρούνται από τη σύστασή τους στην Υπηρεσία Μέσης Στάσης (ΥΜΣ), υποχρεούνται, να υποβάλλουν στη Φορολογική Διοίκηση, δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε συναλλαγής στα πλαίσια

της δραστηριότητάς τους. Η μίσθωση ακινήτου για επαγγελματική στέγη δε θεωρείται συναλλαγή. Ειδικά τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποβάλλουν τη δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός τριάντα (30) ημερών από την καταχώρηση του καταστατικού τους στο Γ.Ε.ΜΗ. (βλ. σελ:42) ή στο οικείο Μητρώο ή Βιβλίο που προβλέπεται κατά περίπτωση ή από το έγγραφο σύστασής τους σε οποιαδήποτε άλλη περίπτωση.

Επιπλέον, με βάση τις διατάξεις των παραγράφων 2α, 2β, 2γ του άρθρου 40 του ν.4410/2016 (ΦΕΚ 141 Α'), που κοινοποιήθηκαν με την απόφαση ΠΟΛ.1122/2016 Κοινοποίηση των διατάξεων των παρ. 2α, 2β και 2γ του άρθρου 40 του ν.4410/2016, τροποποιήθηκε το πρώτο εδάφιο της παρ. 4 του άρθρου 10 του ν. 4174/2013, το οποίο διαμορφώθηκε ως εξής: Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει εγγράφως τη Φορολογική Διοίκηση εντός τριάντα (30) ημερών για μεταβολές στην επωνυμία, το διακριτικό τίτλο, τη διεύθυνση κατοικίας ή τη διεύθυνση των επαγγελματικών εγκαταστάσεων, την έδρα, το αντικείμενο της δραστηριότητας, τη διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, καθώς και τις λοιπές πληροφορίες που παρασχέθηκαν κατά το χρόνο της εγγραφής. Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα ατομικά στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του δεν υπόκεινται σε προθεσμία. Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των προηγούμενων εδαφίων μέχρι το χρόνο ενημέρωσής της. Με απόφαση του Γενικού γραμματέα καθορίζονται ο τρόπος ενημέρωσης και οι λεπτομέρειες εφαρμογής της παρούσας παραγράφου».

Επομένως συμπερασματικά, σε περίπτωση οποιασδήποτε αλλαγής στα στοιχεία που κατατίθενται με τη παραπάνω αρχική διαδικασία στο Τμήμα Μητρώου της Δ.Ο.Υ. της έδρας του σωματείου, όπως πχ. η αλλαγή του προσώπου του/της προέδρου, θα πρέπει να δηλώνεται εντός τριάντα(30) ημερών στο τμήμα Μητρώου με την κατάθεση των σχετικών δικαιολογητικών και με τη συμπλήρωση του σχετικού εντύπου του Υπουργείου Οικονομικών.

- **Κάθε φορά που αλλάζει ο Πρόεδρος σε ένα Σωματείο ή σε κάποιο νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θα πρέπει να γίνεται δήλωση μεταβολής στο Μητρώο της Δ.Ο.Υ. εντός 30 ημερών, διαφορετικά βεβαιώνεται πρόστιμο.**

Με την ολοκλήρωση των διαδικασιών απόδοσης Α.Φ.Μ., έναρξης, μεταβολής, διακοπής εργασιών και απενεργοποίησης Α.Φ.Μ., χορηγείται η σχετική βεβαίωση, στην οποία αναγράφονται τα στοιχεία των υποβαλλόμενων εντύπων, όπως αυτά καταχωρήθηκαν στο ηλεκτρονικό αρχείο της υπηρεσίας.

Η χορηγούμενη βεβαίωση φυλάσσεται από τον φορολογούμενο ή το νόμιμο εκπρόσωπο του και επιδεικνύεται σε οποιοδήποτε φορολογικό έλεγχο ή σε άλλους δημόσιους ή ιδιωτικούς φορείς, για τις περιπτώσεις που αυτό απαιτείται.

### **Κώδικας Άσκησης Δραστηριότητας (ΚΑΔ)**

Όπως προαναφέρθηκε, στο έντυπο Μ3 απαιτείται να αναγραφεί ο Κώδικας Άσκησης Δραστηριότητας (ΚΑΔ) του σωματείου, ο οποίος είναι ένας αριθμός που αντιστοιχεί στην επαγγελματική ή άλλη δραστηριότητα κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου. Οι επιχειρήσεις πρέπει να δηλώνουν ΚΑΔ για κάθε δραστηριότητά τους στο μητρώο της εφορίας. Κατά την έναρξη της επιχείρησης επιλέγονται και δηλώνονται οι σχετικοί ΚΑΔ.

Σε περίπτωση που η επιχείρηση αποφασίσει να δραστηριοποιηθεί σε ένα διαφορετικό τομέα από τους ήδη δηλωμένους πρέπει να κάνει δήλωση για προσθήκη νέων ΚΑΔ.

Στην περίπτωση των Σωματείων ή των Συλλόγων ο αριθμός αυτός είναι επί το πλείστον ένας από τους παρακάτω:

94.99.16.01 υπηρεσίες πολιτιστικών συλλόγων και σωματείων

94.99.19.01 υπηρεσίες άλλων μη κυβερνητικών οργανώσεων

94.99.19.02 υπηρεσίες εθνικών και πατριωτικών σωματείων

94.99.17.01 υπηρεσίες ενώσεων γυναικών

94.99.14.01 υπηρεσίες εξωραϊστικών και αναπτυξιακών σωματείων, ενώσεων, συνεταιρισμών

94.99.19.03 υπηρεσίες ερανικών επιτροπών

94.99.19.05 υπηρεσίες κοινωφελών ιδρυμάτων και σωματείων

94.99.16.01 υπηρεσίες πολιτιστικών συλλόγων και σωματείων

94.99.12.01 υπηρεσίες που παρέχονται από οικολογικά σωματεία

94.99.19.06 υπηρεσίες τοπικών συλλόγων και σωματείων

94.99.19.07 υπηρεσίες φιλανθρωπικών σωματείων

94.99.16.02 υπηρεσίες ψυχαγωγικών μη αθλητικών λεσχών

Να υπογραμμιστεί σε αυτό το σημείο ότι στην έναρξη δραστηριότητας του νομικού προσώπου υπάρχει η δυνατότητα δήλωσης τριτοβάθμιου Κ.Α.Δ..

Κατόπιν της έναρξης δραστηριότητας του σωματείου και της απόδοσης ΑΦΜ, το σωματείο ως νομικό πρόσωπο πρέπει να υποβάλλει ηλεκτρονική αίτηση για απόδοση κλειδαρίθμου.

Τον κλειδαρίθμο του νομικού προσώπου θα τον παραλάβει ο νόμιμος εκπρόσωπος του μόνο από την Δ.Ο.Υ. που ανήκει το νομικό πρόσωπο. Στην περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο ή ο νόμιμος εκπρόσωπός του νομικού προσώπου αδυνατεί να προσέλθει στη Δ.Ο.Υ., θα προσκομίζεται εξουσιοδότηση, με γνήσιο υπογραφής, από αστυνομικό τμήμα ή ΚΕΠ, και θα παραλαμβάνει τον κλειδαρίθμο άλλο πρόσωπο εκ μέρους του.

### **Εγγραφή στο Γ.Ε.ΜΗ.**

Στην παρ.1 του άρθ.1 του Ν.3419/2005, αναφέρονται τα πρόσωπα και οι ενώσεις προσώπων που υποχρεωτικά καταχωρούνται στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο. Ως εκ τούτου, τα σωματεία, οι πολιτιστικοί σύλλογοι και οι μη κυβερνητικές οργανώσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα **δεν εγγράφονται στο Γ.Ε.ΜΗ.**

### **Ιδιαίτερες επισημάνσεις**

Κατά τη συμπλήρωση του εντύπου Μ3, ένα σωματείο μη κερδοσκοπικού σκοπού επιδιώκει την απαλλαγή από το ΦΠΑ, εφόσον οι δράσεις του δεν αλλοιώνουν τον μη κερδοσκοπικό του χαρακτήρα και γίνονται αποκλειστικά για την επιδίωξη αυτού του σκοπού. Επομένως, πρέπει να υφίσταται ιδιαίτερη προσοχή στους σκοπούς και στις δραστηριότητες που αναγράφονται στο Καταστατικό έτσι ώστε να μην υπάρξει κώλυμα, κατά την εγγραφή του, στο τμήμα ΦΠΑ της αρμόδιας ΔΟΥ.

Σε περίπτωση που το σωματείο, ενεργήσει πράξεις οι οποίες υπόκεινται σε ΦΠΑ, θα πρέπει να γίνει μεταβολή στη ΔΟΥ και να ενταχθεί κανονικά σε καθεστώς ΦΠΑ για αυτές του τις πράξεις καθώς και να υποβάλλει δηλώσεις ΦΠΑ ανά τρίμηνο.

Στο σημείο αυτό πρέπει να αναφερθεί πως από τις 8 Σεπτεμβρίου 2016 με την απόφαση 39487/16 του Υπουργείου Εσωτερικών & Διοικητικής Ανασυγκρότησης, αποφασίστηκε η Σύσταση Εθνικού Μητρώου ελληνικών και ξένων Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (ΜΚΟ) που δραστηριοποιούνται σε θέματα διεθνούς προστασίας, μετανάστευσης και κοινωνικής ένταξης (βλ. παράρτημα σελ:124)

### 4.3. Υποχρεώσεις απεικόνισης συναλλαγών σύμφωνα με τα ΕΛΠ

#### Εισαγωγικές Έννοιες

Το 2014 ήταν ένα κομβικό έτος για τη χώρα μας, από φορολογική και λογιστική άποψη καθώς με τον ν.4308/2014 άλλαξε ο τρόπος τήρησης των λογιστικών αρχείων, εισάγοντας ένα νέο πλαίσιο λογιστικών και ρυθμιστικών κανόνων για τις επιχειρήσεις και τις λοιπές υποκείμενες οντότητες, τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (Ε.Λ.Π.). Τα ΕΛΠ θεωρείται από πολλούς ότι είναι η ομαλή ένταξη των επιχειρήσεων στα Διεθνή Λογιστικά Πρότυπα (Δ.Λ.Π.), προκειμένου να υφίσταται μια καθολική λογιστική αντιμετώπιση ανά τον κόσμο. Τα ΕΛΠ περιλαμβάνουν κανόνες και αρχές τόσο ως προς τον τρόπο τήρησης των βιβλίων και έκδοσης των στοιχείων (παραστατικών), όσο και τη διατύπωση γενικώς αποδεκτών κανόνων για τις επιχειρήσεις.

Στην εισηγητική έκθεση προς τη Βουλή για τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, αναφέρεται ότι το νομοθέτημα αυτό «ενσωματώνει με πληρότητα και ορθότητα στο εσωτερικό δίκαιο τις λογιστικές διατάξεις της Οδηγίας 34/2013/ΕΕ και υλοποιεί την περαιτέρω απλοποίηση του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ). Το νομοθέτημα στοχεύει στην ενοποίηση, συμπλήρωση και εκσυγχρονισμό των λογιστικών κανόνων της χώρας, ώστε να δημιουργηθεί ένα ολοκληρωμένο και λειτουργικό λογιστικό – ρυθμιστικό πλαίσιο για τις επιχειρήσεις και λοιπές υποκείμενες οντότητες. Η εφαρμογή του νέου πλαισίου καταπολεμά τη λογιστική πολυνομία και υπηρετεί την ανάγκη για διαφάνεια, αξιοπιστία και συγκρισιμότητα της χρηματοοικονομικής πληροφόρησης, συνθήκες που συμβάλλουν στην ομαλή λειτουργία της αγοράς. Έχει ληφθεί ιδιαίτερα υπόψη η αρχή «προτεραιότητα στις μικρές επιχειρήσεις» της Ευρωπαϊκής Ένωσης για τη μείωση του διοικητικού κόστους».

Υπό την έννοια αυτή, τα Ε.Λ.Π. έχουν αντικαταστήσει από τις 01/01/2015:

- Τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ, ν.4093/2012), ο οποίος είχε αντικαταστήσει τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, ΠΔ 186/1992)
- Το Ελληνικό Γενικό Λογιστικό Σχέδιο (ΕΓΛΣ, ΠΔ 1123/1980)

Σύμφωνα λοιπόν με τις διατάξεις του ν.4308/2014, η βασική διάκριση των επιχειρήσεων γίνεται βάσει μεγέθους και έτσι οι επιχειρήσεις, εφεξής οντότητες, διακρίνονται με βάση τα κριτήρια που θέτει ο νόμος<sup>7</sup> σε πολύ μικρές, μικρές, μεσαίες και μεγάλες. Ανάλογα λοιπόν τη κατηγορία στην οποία ανήκουν, οι οντότητες πρέπει να εκπληρώνουν τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τα ΕΛΠ.

Στον τρόπο τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, δεν υπάρχουν ουσιαστικές αλλαγές σε σχέση με τον ΚΦΑΣ. Όσον αφορά τη λογιστική απεικόνιση των δραστηριοτήτων, εισάγεται σταδιακά, όπως προαναφέρθηκε, η λογική των Διεθνών Λογιστικών Προτύπων (ΔΛΠ) και των Διεθνών Προτύπων Χρηματοοικονομικής Αναφοράς (ΔΠΧΑ).

Για πρώτη φορά, τα ΕΛΠ εισάγουν την έννοια της οντότητας, όπου με βάση τον ορισμό του παραρτήματος Α του ν.4308/2014, οντότητα είναι κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων, με ή χωρίς νομική προσωπικότητα, επιχείρηση ή οργανισμός κερδοσκοπικού ή μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που ανήκει στον ιδιωτικό ή δημόσιο τομέα.

Επομένως, σύμφωνα με τα ΕΛΠ και την παρ.2 του άρθρου 1, από 01/01/2015, οι οντότητες που εφαρμόζουν τις διατάξεις του νόμου διακρίνονται στις ακόλουθες – κατά νομική μορφή – κατηγορίες:

- Ανώνυμη Εταιρεία (Α.Ε.)
- Εταιρεία Περιορισμένης Ευθύνης (Ε.Π.Ε.)
- Ετερόρρυθμη κατά μετοχές εταιρεία
- Ιδιωτική Κεφαλαιουχική Εταιρεία (Ι.Κ.Ε.)
- Ομόρρυθμη ή Ετερόρρυθμη εταιρεία όταν όλα όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη και είναι νομικά πρόσωπα
- Ετερόρρυθμη εταιρεία (Ε.Ε.)
- Ομόρρυθμη εταιρεία (Ο.Ε.)
- Ατομική επιχείρηση (φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα)
- Κάθε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. Επισημαίνεται

---

<sup>7</sup> Τα κριτήρια για την κατηγοριοποίηση των επιχειρήσεων βάσει μεγέθους είναι το σύνολο του ενεργητικού, το καθαρό ύψος του κύκλου εργασιών και ο μέσος όρος των απασχολούμενων.



ότι, οι ακόλουθες οντότητες, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εμπίπτουν στην εφαρμογή των ΕΛΠ:

- **Αστικές εταιρείες κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα**
- Οι δικηγορικές εταιρείες
- Οι συμβολαιογραφικές εταιρείες
- Οι κοινωνίες αστικού δικαίου
- Οι συνεταιρισμοί
- Οι κοινοπραξίες
- Οι αφανείς εταιρείες
- Οι σχολάζουσες κληρονομίες
- Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις
- Οι εκμεταλλεύσεις πλοίων

Καθώς και οποιαδήποτε άλλη οντότητα του ιδιωτικού τομέα, που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Ακόμη εντάσσονται, εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα:

- Τα Ν.Π.Ι.Δ.
- **Τα σωματεία**
- **Οι σύλλογοι**
- **Οι ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα.**
- Οντότητα (κερδοσκοπική ή μη) που ανήκει ή ελέγχεται ή τελεί υπό την εποπτεία του Δημοσίου, όταν δεν εμπίπτουν στο άρθρο 156 του ν.4270/14.

Οι κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές οντότητες που ανήκουν στο δημόσιο τομέα ή ελέγχονται από το δημόσιο ή τελούν υπό την εποπτεία του δημοσίου, όταν εμπίπτουν στην εφαρμογή του άρθρου 156 του νόμου 4270/2014, χρησιμοποιούν το οικείο σχέδιο λογαριασμών που προβλέπεται από το κλαδικό λογιστικό τους σχέδιο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 156 του ν.4270/14.

Συνεπώς, μόνο όταν ένα νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έχει εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εμπίπτει στις διατάξεις των ΕΛΠ αναφορικά με τα λογιστικά αρχεία, τα παραστατικά, τις οικονομικές καταστάσεις και την επιμέτρηση των περιουσιακών στοιχείων, όπως θα δούμε παρακάτω στο κεφάλαιο 4. Διαφορετικά, τηρεί απλά και μόνο τα βιβλία του

Αστικού Κώδικα και εμπίπτει στις διατάξεις του ΚΦΕ περί απαλλαγής ή μη από το φόρο.

Εδώ αξίζει να αναφέρουμε ότι σύμφωνα με τα ΕΛΠ, τα μη κερδοσκοπικά Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με κύκλο εργασιών μέχρι και 1.500.000 ευρώ, τηρούν απλογραφικά βιβλία. Αν ο κύκλος εργασιών τους ξεπεράσει τα 1.500.000 ευρώ, είναι υποχρεωμένες να τηρούν διπλογραφικά βιβλία.

### **Λογιστικό Σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία**

Στην παρ. 12 του άρθρου 3 αναφέρεται:

«Όταν σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παρ. 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παρ.1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν:

α) τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα.

β) τα πάσης φύσεως κέρδη

γ) τις πάσης φύσεως αγορές περιουσιακών στοιχείων, διακεκριμένα σε αγορές εμπορευμάτων, υλικών (πρώτων ή βοηθητικών υλών), παγίων και αγορές λοιπών περιουσιακών στοιχείων.

δ) τα πάσης φύσεως έξοδα, διακεκριμένα σε αμοιβές προσωπικού συμπεριλαμβανομένων εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς, αποσβέσεις, έξοδα από τη λήψη λοιπών υπηρεσιών και λοιπά έξοδα.

ε) τις πάσης φύσεως ζημιές

στ) τους πάσης φύσεως φόρους και τέλη, ξεχωριστά κατά είδος».

Με την ΠΟΛ.1003/31-12-2014 δόθηκαν οι απαραίτητες διευκρινήσεις αναφορικά με τα παραπάνω. Στην περίπτωση 3.12.9 αναφέρεται:

«Συνοπτικά, απλογραφικό σύστημα εφαρμόζουν οι πολύ μικρές οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 που δεν συντάσσουν ισολογισμό. Ενδεικτικά: (...)

Γ) τα μη κερδοσκοπικού Ν.Π.Ι.Δ. (σωματεία, σύλλογοι, ενώσεις προσώπων κ.λπ.), εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με κύκλο εργασιών έως 1.500.000 ευρώ».

Σε αυτό το σημείο σκόπιμο είναι να αναφέρουμε τι αποκαλείται ως «επιχειρηματική δραστηριότητα» με βάση το άρθρο 21 του Ν. 4172/2013:

« 1. ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης (πάγια), καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

2 (...)

3. Συγκεκριμένα όσον αφορά τις μη κερδοσκοπικές οντότητες, με τον όρο «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων».

- **Επομένως, τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, μόνον εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούνται να εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις του Ν.4308/2014 περί λογιστικού συστήματος και λογιστικών αρχείων.**

### **Τήρηση βιβλίων από σωματεία**

Τα σωματεία υποχρεούνται, εκτός των άλλων, να τηρούν τα ακόλουθα βιβλία:

- Βιβλίο μητρώου μελών
- Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων Γενικών Συνελεύσεων των μελών
- Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων Δ.Σ.
- Βιβλίο πρακτικών συνεδριάσεων Ελεγκτικής Επιτροπής
- Βιβλίο ταμείου
- Βιβλίο περιουσίας
- Βιβλίο πρωτοκόλλου
- Κάθε άλλο βιβλίο που το Δ.Σ. κρίνει ως χρήσιμο και απαραίτητο σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

### **Τήρηση Βιβλίων από Αστικές Μη Κερδοσκοπικές εταιρείες**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1003/2015 και το άρθ. 1 του ν.4308/2014, οι αστικές εταιρείες, κερδοσκοπικές ή μη, θεωρούνται υποκείμενες στα ΕΛΠ οντότητες, μόνον εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ακολουθούν τα παρακάτω παραδείγματα.

Αστική εταιρεία θεάτρου: τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων κατά την έναρξη και στη συνέχεια ανάλογα με τα ακαθάριστα έσοδα της, τα οποία προκύπτουν από την έκδοση εισιτηρίων.

Αστική εταιρεία – εκπαιδευτήριο: αρχικά τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων (απλογραφικά βιβλία) και εκδίδει αποδείξεις παροχής υπηρεσιών. Στη συνέχεια τηρεί τα ανάλογα με τον κύκλο εργασιών βιβλία.

Γενικά, κάθε αστική εταιρεία, κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, εφόσον αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, αντιμετωπίζεται με όλες τις υποχρεώσεις όπως και μία ομόρρυθμη εταιρεία.

### **Τήρηση βιβλίων από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τηρούν βιβλία μόνο για πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ ή σε φόρο εισοδήματος, ή αλλιώς όταν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Για τη δραστηριότητα τους αυτή, τηρούν τουλάχιστον βιβλίο εσόδων – εξόδων (απλογραφικά ή αλλιώς Β' κατηγορίας βιβλία).

Για παράδειγμα, αν ένα σωματείο εκδίδει εφημερίδα και καταχωρεί σε αυτή διαφημίσεις, τότε το σωματείο υποχρεούται να τηρεί βιβλίο εσόδων – εξόδων καθώς τα έσοδα των διαφημίσεων υπάγεται σε ΦΠΑ. Στο βιβλίο αυτό θα παρακολουθεί μόνο τα έσοδα που προέρχονται από τις διαφημίσεις και τα έξοδα με ΦΠΑ που αναλογούν σε αυτές. Σε αυτήν την περίπτωση, εφόσον τα έσοδα από τις διαφημίσεις υπάγονται σε ΦΠΑ, θα εκπίπτει και ο ΦΠΑ των εξόδων που αναλογούν στις διαφημίσεις. Γι' αυτό θα πρέπει να τηρούνται ξεχωριστά από τις δραστηριότητες που πραγματοποιούνται στα πλαίσια του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους.

- Πέρα από τα ανωτέρα βιβλία που τηρούνται υποχρεωτικά, ισχύει ότι τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τηρούν βιβλία, με την έννοια που έχει ο όρος «βιβλία» στα ΕΛΠ, μόνον όταν υφίστανται πράξεις που υπάγονται σε ΦΠΑ ή σε φόρο εισοδήματος. Για τις δραστηριότητες αυτές τηρούν τουλάχιστον βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Όσον αφορά τα λογιστικά στοιχεία (παραστατικά) για σωματεία, συλλόγους, ενώσεις προσώπων και γενικά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα, ενδεικτικά απαιτούνται τα παρακάτω:

#### Λογιστικά στοιχεία εσόδων

**Αποδείξεις εσόδων:** το παραστατικό αυτό χρησιμοποιείται στις συνδρομές των μελών του συλλόγου και στις έκτακτες οικονομικές ενισχύσεις των μελών. Στην απόδειξη είσπραξης πρέπει να αναγράφεται:

- Η ημερομηνία έκδοσης ή είσπραξης της απόδειξης
- Το ονοματεπώνυμο
- Η διεύθυνση
- Το ΑΦΜ και η Δ.Ο.Υ. του μέλους
- Αιτιολογία πχ. Συνδρομή, έκτακτη συνδρομή, οικονομική ενίσχυση

**Τιμολόγια:** το παραστατικό αυτό χρησιμοποιείται για εισπραττόμενες χορηγίες ή επιχορηγήσεις από Ν.Π.Ι.Δ. ή Ν.Π.Δ.Δ. ή Νομικά Πρόσωπα. Στο τιμολόγιο αναγράφεται:

- Η ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου
- Η επωνυμία
- Το επάγγελμα
- Η διεύθυνση
- Το ΑΦΜ και η Δ.Ο.Υ. του νομικού προσώπου
- Αιτιολογία

#### Λογιστικά στοιχεία εξόδων

**Αποδείξεις Λιανικών Συναλλαγών ή Αποδείξεις Φορολογικών Ταμειακών Μηχανών (ΦΤΜ), Απόδειξη Παροχής Υπηρεσιών Λιανικώς:** Τα παραστατικά

αυτά λαμβάνονται για την αγορά αγαθών ή υπηρεσιών από εμπορικές επιχειρήσεις. Στις αποδείξεις εμπεριέχεται υποχρεωτικά ο ΦΠΑ.

**Τιμολόγιο ή Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών:** Τα παραστατικά αυτά λαμβάνονται για την αγορά αγαθών ή Υπηρεσιών. Βασικό σε αυτό το σημείο είναι να τονιστεί πως όταν τα παραστατικά αυτά εμπεριέχουν αξίες άνω των 500 ευρώ καθαρή αξία (χωρίς ΦΠΑ), η εξόφληση τους θα πρέπει να γίνεται μέσω επιταγής ή τραπεζικού λογαριασμού.

**Τίτλος Κτήσης ή Τιμολόγιο Αγοράς ή Απόδειξη Επαγγελματικής Δαπάνης ή Συμφωνητικό ή Υπεύθυνη Δήλωση:** Το παραστατικό αυτό χρησιμοποιείται σε περίπτωση που καταβάλλεται αμοιβή σε φυσικό πρόσωπο που είναι περιστασιακά απασχολούμενος, απασχολείται ευκαιριακά, δηλαδή παρεπόμενα και όχι κατά σύστημα. Η ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα αποδεικνύεται από πραγματικά γεγονότα, τα οποία κρίνονται από τον αρμόδιο προϊστάμενο Δ.Ο.Υ.. Τέτοια πραγματικά γεγονότα αποτελούν κυρίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών και γενικότερα εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

Σημείωση: επί της αμοιβής γίνεται παρακράτηση φόρου 20% που αποδίδεται στη Δ.Ο.Υ. ενώ αποδίδεται και χαρτόσημο ΟΓΑ 3,6 %.

Στην περίπτωση που τα σωματεία, οι σύλλογοι, οι ενώσεις προσώπων και γενικά τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα δεν αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και οι δαπάνες αφορούν στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους τότε δεν υποχρεούνται στην εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 – ΕΛΠ, αλλά στην τήρηση των βιβλίων όπως προβλέπει ο Αστικός Κώδικας και το καταστατικό τους.

#### **4.4. Θέματα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας**

Ο Φόρος Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), του οποίου οι διατάξεις κωδικοποιήθηκαν στην Ελλάδα με το ν.2859/2000, είναι ένας γενικός φόρος κατανάλωσης που επιβάλλεται στις εμπορικές δραστηριότητες, οι οποίες αφορούν την παραγωγή & τη διανομή αγαθών και την παροχή υπηρεσιών. Το κοινό σύστημα ΦΠΑ εφαρμόζεται στα αγαθά και τις υπηρεσίες που αγοράζονται και πωλούνται προς κατανάλωση στην

ΕΕ. Ο φόρος υπολογίζεται σε συνάρτηση με την αξία που προστίθεται στα αγαθά ή στις υπηρεσίες σε κάθε στάδιο της παραγωγής και της αλυσίδας διανομής. Ο ΦΠΑ βαρύνει τον τελικό καταναλωτή ως ποσοστό επί της τελικής τιμής του προϊόντος ή της υπηρεσίας. Αυτή η τελική τιμή είναι το άθροισμα των αξιών που προστίθενται σε κάθε στάδιο παραγωγής και διανομής. Ο υποκείμενος στον φόρο καταβάλλει στη φορολογική αρχή τον ΦΠΑ που έχει εισπράξει για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες αφού πρωτίστως εκπέσει τον ΦΠΑ που κατέβαλλε στους προμηθευτές του.

### **Πεδίο εφαρμογής του ΦΠΑ**

Στον ΦΠΑ υπόκεινται οι πράξεις που πραγματοποιούνται εξ επαχθούς αιτίας στο εσωτερικό της χώρας, από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με την ιδιότητα αυτή, καθώς και οι εισαγωγές που πραγματοποιούνται από οποιονδήποτε. Στις φορολογητέες συναλλαγές περιλαμβάνονται:

- Οι παραδόσεις αγαθών από υποκείμενο στο φόρο. Ως παράδοση αγαθών θεωρείται η μεταβίβαση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος ως κύριος, ενσώματο αγαθό.
- Οι ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών προερχόμενων από ένα κράτος μέλος στο έδαφος άλλου κράτους μέλους. Ως ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών νοείται η απόκτηση του δικαιώματος να διαθέτει κάποιος, ως κύριος κινητό ενσώματο αγαθό που αποστέλλεται στον αποκτώντα, σε κράτος μέλος άλλο από το κράτος μέλος από το οποίο αναχώρησε η αποστολή του αγαθού
- Οι παροχές υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο. Ως παροχή υπηρεσιών νοείται κάθε πράξη η οποία δεν αποτελεί παράδοση αγαθών.
- Οι εισαγωγές αγαθών εκτός ΕΕ (από τρίτα εδάφη ή χώρες εκτός ΕΕ). Ως εισαγωγή αγαθών νοείται η είσοδος, στο εσωτερικό της ΕΕ, αγαθού που δεν έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία. Εισαγωγή αγαθών θεωρείται επίσης η είσοδος εντός της Κοινότητας, αγαθού που έχει τεθεί σε ελεύθερη κυκλοφορία και προέρχεται από τρίτο έδαφος.

### **Υποκείμενα πρόσωπα στο ΦΠΑ**

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής

β) κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί περιστασιακά παράδοση ενός καινούργιου μεταφορικού μέσου, το οποίο αποστέλλεται ή μεταφέρεται προς άλλο κράτος –μέλος. Δε θεωρείται ότι ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά τρόπο ανεξάρτητο οι μισθωτοί και λοιπά φυσικά πρόσωπα, τα οποία συνδέονται με τον εργοδότη τους με σύμβαση εργασίας ή με οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση που δημιουργεί δεσμούς εξάρτησης, όσον αφορά τους όρους εργασίας ή την αμοιβή και συνεπάγεται την ευθύνη του εργοδότη.

γ) κάθε πρόσωπο το οποίο πραγματοποιεί ευκαιριακά πράξεις τους άρθρου 6, εφόσον με δήλωση του ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

Γενικότερα, για να υπαχθεί κάποιος στο φόρο πρέπει να συγκεντρώνει τις εξής ιδιότητες:

A. να είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων ανεξάρτητα από τη νομική τους μορφή (ανώνυμη εταιρίες, ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες, ΙΚΕ, ΕΠΕ, συνεταιρισμοί, κοινοπραξίες κλπ.)

B. να ασκεί οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, **τον επιδιωκόμενο σκοπό (κερδοσκοπικό ή μη)** και το αποτέλεσμα της δραστηριότητας του (κέρδος ή ζημία).

Γ. να ενεργεί κατά την άσκηση της δραστηριότητας του με τρόπο ανεξάρτητο, που σημαίνει ότι για να υπαχθεί κάποιος στο φόρο δεν πρέπει να έχει με τον εργοδότη ή τον εντολέα του σχέσεις μισθωτής εργασίας ή οποιαδήποτε άλλη νομική σχέση εξάρτησης.

### **Πότε τα πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι υποκείμενα στο ΦΠΑ**

- Όταν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παρ.1 του Κώδικα ΦΠΑ<sup>8</sup>, τότε είναι υποκείμενα στο ΦΠΑ και έχουν κατ' αρχήν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των λοιπών υποκείμενων στο φόρο (υποβολή δηλώσεων, έκπτωση φόρου εισροών κλπ.). Βεβαίως, σε πολλές περιπτώσεις απαλλάσσονται του φόρου – π.χ. βάσει άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, οι οποίες περιπτώσεις εξαρτώνται κατά κύριο λόγο από το είδος της συναλλαγής, δηλαδή της παροχής υπηρεσίας ή της παράδοσης αγαθών. Η

---

<sup>8</sup>Βλέπε θέμα «Οικονομική Δραστηριότητα» σελ.74



απαλλαγή αφορά μόνο τις υπηρεσίες που τα εν λόγω πρόσωπα παρέχουν ή τα αγαθά που παραδίδουν και όχι αυτά που λαμβάνουν.

- Αντίθετα, όταν τα εν λόγω πρόσωπα δεν ασκούν πράξεις που θεωρούνται οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4 του Κώδικα, αλλά οι πράξεις που διενεργούν εξυπηρετούν το σκοπό για τον οποίο συστάθηκαν σύμφωνα με το καταστατικό τους (φιλανθρωπικό, πολιτιστικό κλπ.), τότε τα πρόσωπα αυτά δεν θεωρούνται υποκείμενα στο φόρο για τις εν λόγω πράξεις. Βεβαίως τα πρόσωπα αυτά, αν και μη υποκείμενοι στο φόρο, είναι δυνατόν να καταστούν σε ορισμένες περιπτώσεις πχ. ενδοκοινοτική συναλλαγή, υπόχρεοι στο φόρο. Σε περίπτωση δε, που διενεργούν παράλληλα και φορολογητέες πράξεις, είναι υποκείμενοι στο φόρο για τις πράξεις αυτές με τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα που συνεπάγονται (υποχρέωση υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ, ενδοκοινοτικών αποκτήσεων ή παραδόσεων, διακανονισμό παγίων κλπ.)

Σε αυτό το σημείο πρέπει και πάλι να τονιστεί ότι ως προς το ΦΠΑ, η κρίση για το χαρακτηρισμό ενός προσώπου ως μη κερδοσκοπικού ή όχι, εναπόκειται στον προϊστάμενο της αρμόδιας ΔΟΥ με βάση τα πραγματικά περιστατικά και δεν εξαρτάται από το πώς αυτοπροσδιορίζεται το εν λόγω πρόσωπο στο καταστατικό του. Βασικά κριτήρια για τον ανωτέρω χαρακτηρισμό είναι το είδος των συναλλαγών που διενεργεί, η διανομή ή μη ωφελημάτων οποιασδήποτε μορφής στα μέλη του, το καταστατικό, οι σκοποί του προσώπου αυτού κλπ. Πάντως ο προϊστάμενος της ΔΟΥ θα πρέπει να λαμβάνει υπόψη ότι ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας ενός προσώπου καθορίζεται καταρχήν από τη νομότυπη αναγνώριση του ως τέτοιου και την καταχώρηση αυτού στο βιβλίο σωματείων του οικείου Πρωτοδικείου. Από εκεί και πέρα, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας ενός νομικού προσώπου υφίσταται όταν από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει η οποιουδήποτε είδους διανομή κερδών προς τα μέλη του. Σχετικό προς αυτό είναι και το άρθρο 106 του Αστικού Κώδικα σύμφωνα με το οποίο, η περιουσία ενός σωματείου που διαλύθηκε δεν διανέμεται ποτέ στα μέλη του. Επιπλέον, σε περίπτωση αμφισβήτησης της απόφασης του προϊσταμένου της ΔΟΥ ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να ασκήσει ενδικοφανή προσφυγή σύμφωνα με το άρθρο 63 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013) και στη συνέχεια, εάν δεν δικαιωθεί, να προσφύγει στα δικαστήρια.

Το ίδιο συμβαίνει και σε ό,τι αφορά την κρίση μιας πράξης ως εμπορική, καθώς η πράξη κρίνεται τελικά από τον προϊστάμενο της ΔΟΥ με βάση τα πραγματικά

περιστατικά. Βασικό κριτήριο για τον ανωτέρω χαρακτηρισμό αποτελεί η φύση της πράξης, δηλαδή εάν η εν λόγω πράξη εμπίπτει στην έννοια της οικονομικής ή εμπορικής δραστηριότητας του άρθρου 4, καθώς και η διενέργεια της να μην συνεπάγεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, δηλαδή να μην πρόκειται για πράξη ταυτόσημη που ανταγωνίζεται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται στο φόρο.

Τέλος, επί των υπηρεσιών ή αγαθών που τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα λαμβάνουν από άλλους υποκείμενους στο φόρο, επιβάλλεται ΦΠΑ σε κάθε περίπτωση (εκτός αν προβλέπει διαφορετικά ο Ν.2859/2000), ο οποίος κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ εκπίπτει ή όχι από το ΦΠΑ εκροών.

Σύνηθες είναι το φαινόμενο πολλά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα να μην επιβάλλουν φόρο στις δραστηριότητες τους, επικαλούμενα ότι αυτές διενεργούνται στο πλαίσιο του σκοπού για τον οποίο συστάθηκαν. Το θέμα αυτό χρήζει μεγάλης προσοχής, καθώς τα τελευταία χρόνια εκδίδονται ολοένα και περισσότερες αποφάσεις από τη Διοίκηση οι οποίες επιβεβαιώνουν τον γενικό κανόνα, ότι δηλαδή τα εν λόγω πρόσωπα είναι υποκείμενα στο φόρο για υπηρεσίες ή αγαθά που παρέχουν, εφόσον υποκρύπτεται οικονομική δραστηριότητα και λειτουργούν ανταγωνιστικά προς τις λοιπές επιχειρήσεις. Επειδή τα παραπάνω κρίνονται αποκλειστικά από το φορολογικό έλεγχο με βάση τα πραγματικά περιστατικά, ενδεχόμενη μη επιβολή ΦΠΑ σε τέτοια αγαθά ή υπηρεσίες εμπεριέχει τεράστιους κινδύνους για τα πρόσωπα αυτά.

### **Οικονομική δραστηριότητα**

Στην έννοια της οικονομικής δραστηριότητας (άρθ.4 του ΦΠΑ), την οποία είναι απαραίτητο να ασκεί ένα πρόσωπο για να θεωρηθεί ως υποκείμενο στο φόρο, περιλαμβάνεται η δραστηριότητα του παραγωγού (βιομηχάνου, βιοτέχνη, χειροτέχνη κ.λπ.), του εμπόρου γενικά (χονδρεμπόρου ή λιανοπωλητή), καθώς και η δραστηριότητα αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Οικονομική δραστηριότητα συνιστούν επίσης οι δραστηριότητες της εξόρυξης (μεταλλευτικές, λατομικές επιχειρήσεις κ.λπ.), οι δραστηριότητες των αγροτών, των ελευθεριών επαγγελματιών, καθώς και η εκμετάλλευση ενός ενσώματου ή άυλου

αγαθού, που γίνεται με σκοπό την απόκτηση εσόδων (εκμίσθωση μηχανήματος, εκμετάλλευση διπλώματος ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, τεχνογνωσίας κ.λπ.).

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Ν.3697/2008 που ισχύουν από 01/01/2007, τροποποιείται το άρθρο 4 του κώδικα ΦΠΑ και προστίθεται νέα παράγραφος 2 με την οποία διευκρινίζεται ότι στην έννοια της οικονομικής δραστηριότητας, περιλαμβάνεται και η εκ μέρους κοινωνίας του Αστικού Κώδικα κατασκευή ακινήτου προς πώληση επί του κοινού γηπέδου (οικοπέδου ή αγροτεμαχίου) εφόσον:

A) όλοι οι κοινωνοί διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση,  
B) κάποιος ή κάποιοι εκ των κοινωνιών διενεργούν κατ' επάγγελμα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, ενώ κάποιος ή κάποιοι δεν διενεργούν τέτοιες πράξεις κατά συνήθη δραστηριότητα,

Γ) όλοι ή κάποιοι εκ των κοινωνιών διενεργούν κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση έστω και εάν δεν έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης ή μεταβολών σύμφωνα με το άρθρο 36 για τη δραστηριότητα τους αυτή.

Οι παραπάνω ρυθμίσεις κρίθηκαν αναγκαίες ύστερα από την επιβολή του ΦΠΑ στα ακίνητα προς αποφυγή καταστρατηγήσεων και παρερμηνειών. Τα αναφερόμενα στις παραπάνω περιπτώσεις β' και γ' δεν έχουν εφαρμογή εφόσον οι κοινωνοί, οι οποίοι δεν διενεργούν κατ' επάγγελμα ή κατά συνήθη δραστηριότητα κατασκευή οικοδομών προς πώληση, απέκτησαν το εμπράγματο δικαίωμα τους με οποιονδήποτε τρόπο, πριν την 01/01/2006 ή στις περιπτώσεις απόκτησης μετά την 01/01/2006 μόνον εφόσον αυτό προέρχεται από κληρονομιά ή γονική παροχή.

### **ΦΠΑ σε περίπτωση παροχής υπηρεσίας χωρίς αντάλλαγμα**

Κατά την έννοια των διατάξεων της παρ.1 του άρθ.2, της παρ.1 του άρθ.3 και της παρ.1 του άρθ.4 του Κώδικα ΦΠΑ, η επιβολή ΦΠΑ σε ορισμένο πρόσωπο για παροχή υπηρεσιών προϋποθέτει την άσκηση από αυτό «οικονομικής» δραστηριότητας, δηλαδή δραστηριότητας που πραγματοποιείται έναντι αμοιβής και συνεπώς, όταν η δραστηριότητα του παρέχοντος υπηρεσίες συνίσταται αποκλειστικώς στην παροχή υπηρεσιών χωρίς αντάλλαγμα, δεν υπάρχει βάση για την επιβολή φορολογίας και η δραστηριότητα αυτή δεν υπόκειται σε ΦΠΑ. Για παράδειγμα, εφόσον για τη συμμετοχή σε εκδηλώσεις, σεμινάρια, συναυλίες κ.λπ.

που διοργανώνει ένα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο σε αίθουσες Δήμου ή σε χώρους τρίτων, δεν καταβάλλεται αντίτιμο (είσοδος ελεύθερη), δεν τίθεται θέμα επιβολής φόρου.

Εξάλλου, ναι μεν οι ανωτέρω διατάξεις του άρθρου 9 του Κώδικα ΦΠΑ προβλέπουν ότι επιβάλλεται, υπό όρους, ΦΠΑ στη χρησιμοποίηση υπηρεσιών ή αγαθών της επιχείρησης ή στην παροχή υπηρεσιών άνευ ανταλλάγματος από υποκείμενο στο φόρο, αλλά η εφαρμογή τους προϋποθέτει ότι οι πράξεις αυτές διενεργούνται από πρόσωπο που είναι υποκείμενο σε ΦΠΑ, δηλαδή από ασκούντα οικονομική δραστηριότητα, η οποία δεν μπορεί βέβαια να συνίσταται στις εν λόγω πράξεις.

**Επομένως, δεν εξομοιώνεται με παροχή υπηρεσιών εξ επαχθούς αιτίας η χωρίς αντάλλαγμα παροχή υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο για λόγους ανθρωπιστικούς.**

**Τι θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για τα πρόσωπα μη**

**κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή για απαλλασσόμενους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης**

Για την ύπαρξη ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών πρέπει να συντρέχουν οι εξής προϋποθέσεις:

- Να πρόκειται για αγαθά που μεταφέρονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος – μέλος
- Ο αποκτών (αγοραστής) να είναι υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο ή μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, που ενεργεί με την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο.

Ως υποκείμενο στο φόρο θεωρείται το πρόσωπο που ενεργεί πράξεις φορολογητέες ή αφορολόγητες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου ή πράξεις απαλλασσόμενες σύμφωνα με το άρθρο 22 (ιατρικές-νοσοκομειακές υπηρεσίες, εκπαίδευση κ.α.), καθώς και οι αγρότες του άρθρου 41.

Ως μη υποκείμενο στο φόρο ΝΠΔΔ θεωρείται το πρόσωπο το οποίο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθ.3, δεν θεωρείται υποκείμενο στο φόρο, καθώς και κάθε νομικό πρόσωπο το οποίο δεν θεωρείται ότι ασκεί οικονομική δραστηριότητα π.χ. εκκλησίες, σύλλογοι, πρεσβείες, ξένες αποστολές κ.λπ.

- Ο πωλητής να είναι υποκείμενος στο φόρο σε άλλο κράτος – μέλος, να μην απαλλάσσεται λόγω ύψους ακαθάριστων εσόδων στη χώρα του, ούτε να

πραγματοποιεί παραδόσεις αγαθών για τις οποίες ο τόπος φορολογίας βρίσκεται στο εσωτερικό της χώρας.

- Η συναλλαγή να πραγματοποιείται από επαχθή αιτία. Παρότι όμως κατ' αρχήν απαιτείται η ύπαρξη ανταλλάγματος σε χρήμα ή είδος, υπάρχουν ορισμένες πράξεις, οι οποίες υπάγονται στο φόρο αν και δεν υπάρχει αντάλλαγμα (αυτοπαράδοση κ.λπ.)
- Η συναλλαγή να πραγματοποιείται στα πλαίσια της άσκησης της οικονομικής δραστηριότητας τόσο του πωλητή όσο και του αγοραστή.

**Τι δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών για τα πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή για απαλλασσόμενους χωρίς δικαίωμα έκπτωσης – η εξαίρεση της παρ. 2 του άρθρου 11**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθ.11 του ΦΠΑ, δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, η απόκτηση που πραγματοποιείται από:

- Υποκείμενο στο φόρο που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς των αγροτών του άρθρου 41
- Υποκείμενο στο φόρο που πραγματοποιεί μόνο παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών, που δεν του παρέχουν κανένα δικαίωμα έκπτωσης και
- Από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, εφόσον το ύψος των συναλλαγών αυτών, χωρίς το ΦΠΑ, που οφείλεται στο κράτος – μέλος της αναχώρησης, της αποστολής ή της μεταφοράς, δεν υπερβαίνει κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο το ποσό των 10.000 ευρώ και κατά την τρέχουσα διαχειριστική περίοδο δεν υπερβαίνει το ίδιο ποσό.

Εφόσον όμως το επιθυμούν, τα πρόσωπα των προηγούμενων τριών περιπτώσεων, μπορούν με δήλωση τους να επιλέξουν την ένταξη τους στο καθεστώς φορολόγησης των αποκτήσεων τους, από άλλο κράτος μέλος ως «ενδοκοινοτικών αποκτήσεων» με οποιοδήποτε χρόνο κατά τη διάρκεια της διαχειριστικής περιόδου. Η επιλογή αυτή γίνεται με υποβολή δήλωσης, η οποία ισχύει τουλάχιστον για δύο πλήρεις διαχειριστικές περιόδους, μετά την πάροδο των οποίων μπορεί να ανακληθεί. Η ανάκληση θα ισχύει από την επόμενη διαχειριστική περίοδο.

### **Υποχρεώσεις σε περίπτωση ενδοκοινοτικής απόκτησης**

Σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, ο υποκείμενος στο φόρο ο οποίος ενεργεί αποκλειστικά πράξεις για τις οποίες δεν του παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, τα νομικά πρόσωπα που δεν υπόκεινται στο φόρο και οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον διενεργούν ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών οι οποίες δεν καλύπτονται από την παρέκκλιση της παραγράφου 2 του άρθρου 11, υποχρεούνται:

- Να υποβάλλουν τις δηλώσεις έναρξης εργασιών, μεταβολών – μετάταξης, οριστικής παύσης εργασιών και να λαμβάνουν ΑΦΜ
- Να υποβάλλουν δήλωση με την οποία να γνωστοποιούν τη διενέργεια φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων. Αν δεν το γνωστοποιούν ήδη από την έναρξη τους, πρέπει να συμπληρώσουν την ειδική ένδειξη στο έντυπο της δήλωσης μεταβολών. Αντίστοιχα, να υποβάλλουν δήλωση με την οποία να γνωστοποιούν και την παύση των φορολογητέων ενδοκοινοτικών αποκτήσεων αγαθών.
- Να υποβάλλουν τη δήλωση που προβλέπεται από την παρ.8 του άρθρου 38. Πρόκειται για τη δήλωση ΦΠΑ με την οποία θα καταβάλλεται και ο ΦΠΑ που αναλογεί στις φορολογητέες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται ανά φορολογική περίοδο και μέχρι την τελευταία εργάσιμη του επόμενου μήνα από τη λήξη αυτής.
- Να υποβάλλουν τον ενδοκοινοτικό πίνακα – δήλωση VIES (listing), ο οποίος υποβάλλεται μέχρι τις 26 του επόμενου μήνα της ενδοκοινοτικής απόκτησης και τη δήλωση Intrastat, η οποία υποβάλλεται μέχρι τέλος του επόμενου μήνα της ενδοκοινοτικής απόκτησης.

### **Παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων προς τα μέλη τους – απαλλαγή ΦΠΑ**

Σύμφωνα με το άρθρο 22 και την περίπτωση η' της παρ.1, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών από σωματεία ή ενώσεις προσώπων (δεν περιλαμβάνονται οι κοινοπραξίες) προς τα μέλη τους, τα οποία μέλη ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από το φόρο ή μη υποκείμενη στο φόρο, εφόσον οι υπηρεσίες αυτές είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας αυτής και παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα.

Με άλλα λόγια με τη διάταξη αυτή απαλλάσσονται από το φόρο οι υπηρεσίες τις οποίες παρέχουν διάφορα σωματεία στα μέλη τους, τα οποία έναντι συμμετοχής στα γενικά έξοδα (π.χ. συνδρομές) δέχονται τις υπηρεσίες αυτές για την εξυπηρέτηση απαλλασσόμενων από το φόρο δραστηριοτήτων τους.

Π.χ. Ο «Ιατρικός σύλλογος Θεσσαλονίκης» πραγματοποιεί ένα συνέδριο και καλεί ξένους ειδικούς γιατρούς ομιλητές. Για τις συζητήσεις του συνεδρίου και τις απόψεις των ομιλητών, ο σύλλογος εκδίδει ένα σχετικό περιοδικό. Για την κάλυψη των δαπανών της διενέργειας του σεμιναρίου και της έκδοσης του περιοδικού, επιβάλλει δικαίωμα συμμετοχής (συνεισφορά στα κοινά έξοδα) σε κάθε γιατρό ένα χρηματικό ποσό. Οι υπηρεσίες ενημέρωσης των γιατρών που παρέχονται στη διάρκεια του σεμιναρίου και η παράδοση του σχετικού περιοδικού από το σύλλογο είναι αφορολόγητες πράξεις, έστω και εάν για αυτές ο κάθε γιατρός κατέβαλλε κάποιο χρηματικό ποσό.

#### **Απαλλαγή από ΦΠΑ ιδρυμάτων με αντικείμενο την προστασία των νέων**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. θ' της παρ.1 του άρθ.22 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσονται από το ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών που συνδέονται στενά με την προστασία των παιδιών και των νέων, που πραγματοποιούνται από νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου ή άλλος οργανισμούς ή ιδρύματα αναγνωρισμένα από το κράτος. Ενδεικτικά αναφέρεται ότι στις εν λόγω διατάξεις υπάγονται τα κέντρα νεότητας, τα πνευματικά κέντρα, τα κέντρα που βοηθούν την ανάπτυξη της οικοτεχνίας για το γυναικείο αγροτικό πληθυσμό και τα λοιπά κέντρα των Δήμων και Κοινοτήτων, εφόσον αυτά τα πρόσωπα αναγνωρίζονται από τη Γενική Γραμματεία Νέας Γενιάς ή από άλλο αρμόδιο δημόσιο φορέα και οι διενεργούμενες από αυτά πράξεις δεν είναι τέτοιας μορφής και έκτασης, ώστε με την απαλλαγή τους να επέρχεται στρέβλωση των όρων ανταγωνισμού.

Ομοίως στις ίδιες απαλλακτικές διατάξεις, για τις παροχές υπηρεσιών και τις στενά συνδεδεμένες με αυτές παραδόσεις αγαθών που διενεργούν (π.χ. παραδόσεις ενημερωτικών εντύπων κ.λπ.) υπάγονται οι διάφοροι φορείς καταπολέμησης της διάδοσης των ναρκωτικών και προστασίας των νέων όπως είναι το ΚΕ.Θ.Ε.Α. (Κέντρο Θεραπείας Εξαρτημένων Ατόμων), οι ιδρυόμενοι από το ΚΕ.Θ.Ε.Α. συμβουλευτικοί σταθμοί και κέντρα σωματικής αποτοξίνωσης, οι θεραπευτικές Κοινότητες, τα κέντρα κοινωνικής επανένταξης και άλλες ανάλογες μονάδες και ο

Ο.ΚΑ.ΝΑ (Οργανισμός Κατά των Ναρκωτικών) που εποπτεύονται από το Υπουργείο Υγείας και Πρόνοιας και ειδικότερα από το Γραφείο για το πρόβλημα χρήσης εξαρτησιογόνων ουσιών

### **Απαλλαγή ΦΠΑ εσόδων που αποκτώνται από ευκαιριακού χαρακτήρα εκδηλώσεις**

Στην περ. ιη' του άρθ.22 του Κώδικα ΦΠΑ, αναφέρεται ότι απαλλάσσονται του ΦΠΑ τα έσοδα από ευκαιριακού τύπου εκδηλώσεις, που οργανώνουν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για την οικονομική τους ενίσχυση, εφόσον αυτές δεν ξεπερνούν τις δύο κατ' ανώτατο όριο ανά έτος (ΠΟΛ.1071/08.03.1995).

Για τη χορήγηση της σχετικής απαλλαγής, σύμφωνα με την Π.6786/640/7.10.1986, η απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της παροχής υπηρεσιών και της παράδοσης αγαθών που ενεργούνται από τα πρόσωπα αυτά παρέχεται στα πρόσωπα που τη δικαιούνται, ύστερα από αίτησή τους, που υποβάλλεται στον προϊστάμενο της ΔΟΥ που έχουν την έδρα τους και έγκριση αυτού. Στην αίτηση και την αντίστοιχη έγκριση του εφόρου αναγράφεται, κατά περίπτωση, το είδος των υπηρεσιών, καθώς και το είδος και η ποσότητα των αγαθών, των οποίων ζητείται η απαλλαγή από το φόρο. Ο έφορος εγκρίνει την απαλλαγή μετά από έλεγχο ότι συντρέχουν οι σχετικές προϋποθέσεις του νόμου (νομότυπος σύσταση, επιδιωκόμενος σκοπός κ.τ.λ.).

### **Παροχή υπηρεσιών από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Σύμφωνα με το άρθ.22 και την περ. ιδ' της παρ.1 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ «η παροχή υπηρεσιών που συνδέεται στενά με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή από νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή».

Να τονιστεί ότι σύμφωνα με την παραπάνω διάταξη, από το ΦΠΑ απαλλάσσονται **μόνο** οι υπηρεσίες που παρέχονται από αθλητικά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δηλαδή τα αθλητικά σωματεία, σε πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή.

Συνεπώς, οι υπηρεσίες (θέαμα, άσκηση κ.λπ.) που παρέχονται από κερδοσκοπικά αθλητικά σωματεία σε οποιοδήποτε πρόσωπο, ανεξάρτητα με τον εάν



ασχολείται ή όχι με την αθλητισμό ή τη σωματική αγωγή, ή υπηρεσίες που παρέχονται από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αθλητικά σωματεία σε πρόσωπα που δεν ασχολούνται με τον αθλητισμό ή την αθλητική αγωγή, δεν απαλλάσσονται από το ΦΠΑ.

Παραδείγματα:

- Τα εισιτήρια που εκδίδονται για την παρακολούθηση αγώνων, είτε σε αυτούς συμμετέχουν Π.Α.Ε. είτε ερασιτεχνικά σωματεία, όμιλοι κ.λπ., βαρύνονται πάντοτε με ΦΠΑ.
- Αν ένα αθλητικό σωματείο παραχωρεί για πρόσκαιρη χρήση στους αθλητές – μέλη τους αγαθά όπως ρακέτες, μπάλες κ.λπ. για την άθληση τους, τότε αυτά τα αγαθά θεωρούνται αφορολόγητες πράξεις.
- Αν ένα αθλητικό σωματείο πωλεί αγαθά όπως τα παραπάνω σε οποιονδήποτε, τότε οι πράξεις αυτές θεωρούνται φορολογητέες.
- Οι υπηρεσίες που παρέχονται από τα αθλητικά σωματεία όπως χρήση προπονητηρίων – αποδυτηρίων – εγκαταστάσεων, παροχή οδηγιών & συμβουλών από τον προπονητή στους αθλητές – μέλη τους, αποτελούν αφορολόγητη παροχή υπηρεσιών.

Αντιθέτως, όταν η παροχή υπηρεσιών γίνεται από πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα προς αθλούμενους έναντι αμοιβής (π.χ. εκμάθηση τένις κ.λπ.) αποτελεί φορολογητέα πράξη. Έτσι, φορολογητέα πράξη αποτελεί και η παροχή υπηρεσιών γυμναστικής γενικά (γυμναστήρια), με ή χωρίς χρήση μηχανημάτων, από οποιονδήποτε και να παρέχονται. Επομένως, οι εν λόγω υπηρεσίες γυμναστικής υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ και στην περίπτωση που παρέχονται από γυμναστήριο που έχει τυπικά το χαρακτήρα του σωματείου έναντι καταβολής αμοιβής υπό τη μορφή συνδρομής των γυμναζόμενων προσώπων – μελών, ανεξάρτητα αν η αμοιβή – συνδρομή καταβάλλεται περιοδικά ή εφάπαξ.

- **Αθλητικά σωματεία που παρέχουν υπηρεσίες γυμναστικής στα μέλη τους έναντι συνδρομής υπάγονται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ για τις υπηρεσίες τους αυτές και επομένως ο χαρακτήρας του σωματείου είναι απλά και μόνο τυπικός.**

Επισημαίνεται, τέλος ότι η μίσθωση ευκαιριακά οργανωμένων αθλητικών εγκαταστάσεων, όπως σταδίων, γυμναστηρίων, γηπέδων κ.λπ. που διαθέτουν όργανα και εγκαταστάσεις άθλησης (αποδυτήρια, κερκίδες κ.λπ.), υπάγεται σε ΦΠΑ.

Συμπερασματικά, για να μπορούν τα αθλητικά σωματεία να τύχουν της απαλλαγής, οι υπηρεσίες αυτές πρέπει να παρέχονται από οργανισμό μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, να συνδέονται στενά με τον αθλητισμό, να είναι απαραίτητες για την άσκηση των δραστηριοτήτων τους και να έχουν ως πραγματικούς αποδέκτες πρόσωπα που ασχολούνται με τον αθλητισμό. Αντιθέτως, οι υπηρεσίες που δεν πληρούν αυτές τις προϋποθέσεις και, ιδίως, αυτές που συνδέονται με τους αθλητικούς ομίλους και τη λειτουργία τους, όπως π.χ. η παροχή συμβουλών σε θέματα marketing και εξασφάλισης χορηγιών, δεν μπορούν να τύχουν της επίμαχης απαλλαγής. Επίσης, δεν μπορούν να τύχουν της εν λόγω απαλλαγής οι υπηρεσίες που έχουν κατ' ουσίας ως σκοπό να αποκομίσει ο οικείος οργανισμός πρόσθετα έσοδα από πράξεις που ανταγωνίζονται ευθέως τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπόκεινται στον ΦΠΑ.

**Γενικότερα οι προϋποθέσεις απαλλαγής από το ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από πρόσωπα με κερδοσκοπικού χαρακτήρα είναι οι εξής:**

- Το νομικό πρόσωπο να μην έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα

Γενικά, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας ενός νομικού προσώπου καθορίζεται καταρχήν από τη νομότυπη αναγνώριση του ως τέτοιου και την καταχώρηση αυτού στο βιβλίο σωματείων του Πρωτοδικείου της έδρας του. Από εκεί και πέρα, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας ενός νομικού προσώπου όσο από τα πραγματικά περιστατικά δεν προκύπτει οποιουδήποτε είδους διανομή κερδών προς τα μέλη του.

Ειδικότερα, τα διενεργούντα αυτές τις πράξεις νομικά πρόσωπα δεν πρέπει να έχουν ως σκοπό τη συστηματική επιδίωξη του κέρδους, τα ενδεχόμενα δε κέρδη τους δεν πρέπει σε καμία περίπτωση να διανέμονται άμεσα ή έμμεσα, αλλά να διατίθενται για τη διατήρηση ή τη βελτίωση των παρεχόμενων υπηρεσιών του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους.

Επιπλέον, ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο ο νόμος αναφέρει μόνο νομικά πρόσωπα και όχι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα), ο κερδοσκοπικός ή μη χαρακτήρας τους προκύπτει από τη συστατική τους πράξη (καταστατικό), οι δε δραστηριότητές τους σε κάθε περίπτωση ελέγχονται από την αρμόδια ΔΥΟ σχετικά με το εάν είναι σύμφωνες ή μη με τους σκοπούς τους.

- Οι πράξεις που πραγματοποιούν να μην προκαλούν στρέβλωση του ανταγωνισμού

Οι παροχές υπηρεσιών και οι παραδόσεις αγαθών που παρέχονται από τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού σκοπού και προορίζονται κυρίως για να ενισχύσουν τα έσοδα τους αποκλείονται από την απαλλαγή ΦΠΑ, όταν πρόκειται για πράξεις που ανταγωνίζονται άμεσα τις πράξεις εμπορικών επιχειρήσεων που υπάγονται κανονικά στο ΦΠΑ πχ. όπως αναφέρθηκε και παραπάνω οι αθλητικές εκδηλώσεις από σωματείο με εισιτήριο και η παροχή υπηρεσιών γυμναστικής.

Επομένως, με τη χορήγηση της απαλλαγής ΦΠΑ δεν πρέπει να επέρχεται στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού και να τίθενται φορολογικά σε μειονεκτικότερη θέση οι εμπορικές επιχειρήσεις που έχουν όμοιες δραστηριότητες. Ειδικότερα, όσον αφορά στην ύπαρξη ή μη στρέβλωσης του ανταγωνισμού κατά την παροχή υπηρεσιών από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και από λοιπές κερδοσκοπικές επιχειρήσεις, θα πρέπει να ελέγχεται αν οι παρεχόμενες υπηρεσίες από τα πρόσωπα αυτά στον καταναλωτή είναι πανομοιότυπες ή παρόμοιες και ικανοποιούν τις ίδιες ανάγκες του. Για να ελεγχθεί αυτό, θα μπορούσε να χρησιμοποιηθεί ως μέσο η ποιότητα των παρεχόμενων υπηρεσιών ή ο χρησιμοποιούμενος εξοπλισμός. Για παράδειγμα, οι υπηρεσίες που παρέχονται από μια επιχείρηση με εξειδικευμένο προσωπικό και με υψηλής τεχνολογίας προσωπικό διαφέρουν πολύ από τις αντίστοιχες υπηρεσίες ενός μη κερδοσκοπικού πρόσωπο με αποτέλεσμα να μην υπάρχει στρέβλωση του ανταγωνισμού σε περίπτωση απαλλαγής του δεύτερου προσώπου από το φόρο (έγγρ. 1091109/14.6.2016).

Σε κάθε περίπτωση, η εξέταση του κατά πόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις υπαγωγής στις απαλλακτικές διατάξεις του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ, συνιστά θέμα η έρευνα του οποίου εξαρτάται από τη ΔΟΥ που ανήκει το ενδιαφερόμενο πρόσωπο.

- **Προϋποθέσεις απαλλαγής από το ΦΠΑ των υπηρεσιών που παρέχονται από πρόσωπα με κερδοσκοπικού χαρακτήρα:**
  - Το νομικό πρόσωπο να μην έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα
  - Οι πράξεις που πραγματοποιούν να μην προκαλούν στρέβλωση του ανταγωνισμού

### **Διάθεση της χρήσης διαφόρων αθλητικών χώρων σε σωματεία και ιδιωτικά εκπαιδευτήρια από Δήμους**

Πολιτιστικός και Αθλητικός Οργανισμός Δήμου, καθίσταται καταρχήν, υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο για τις πράξεις που δεν διενεργεί κατά την εκπλήρωση της αποστολής του ως δημόσια εξουσία ή εφόσον αυτές οι πράξεις μπορούν να ασκηθούν και από ιδιωτικούς φορείς. Από εκεί και πέρα, είναι ερευνητέο το κατά πόσον ορισμένες από τις αν λόγω δραστηριότητες απαλλάσσονται από το φόρο κατ' εφαρμογή του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ ή κατά πόσο συντρέχει στρέβλωση του ανταγωνισμού.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1049/2010, το δικαίωμα χρήσης αθλητικών εγκαταστάσεων για την προπόνηση ή τη διεξαγωγή οποιουδήποτε αθλήματος ή αθλητικού γεγονότος (αγώνες) υπάγονται στο μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ μέχρι και τις 22/04/2010 ενώ από τις 23/04/2010 έως και σήμερα υπάγεται στον κανονικό συντελεστή ΦΠΑ, ήτοι σήμερα 24%.

### **Απαλλαγή ΦΠΑ υπηρεσιών που παρέχουν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, έναντι συνδρομής, στα μέλη τους.**

Σύμφωνα με το άρθρο 22 και την περίπτωση ιε' της παρ.1 του Κώδικα ΦΠΑ, απαλλάσσεται του ΦΠΑ η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών προς τα μέλη τους, έναντι καταβολής συνδρομής, από μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα που επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς φιλανθρωπικούς, πολιτικούς, φιλοσοφικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού.

Με τη διάταξη αυτή, απαλλάσσονται από το φόρο όλες οι υπηρεσίες και τα συναφή με αυτές αγαθά που παρέχουν τα πρόσωπα αυτά έναντι συνδρομής στα μέλη τους. Έτσι, όλες οι συνδρομές που καταβάλλονται σε πολιτικά, συνδικαλιστικά, φιλανθρωπικά κ.λπ. σωματεία ή ενώσεις από τα μέλη τους, καθώς και τα παραδιδόμενα απ' αυτές αγαθά απαλλάσσονται από το φόρο π.χ. διανομή εντύπων με ειδικά θέματα από σωματείο στα μέλη του έναντι αμοιβής ή διανομή τροφίμων από θρησκευτικό σωματείο στα μέλη του έναντι μια συμβολικής τιμής. Αντιθέτως όμως, εάν ένα θρησκευτικό σωματείο ανοίξει κατάστημα πώλησης τροφίμων στα μέλη του, έστω και σε χαμηλές τιμές, οι πωλήσεις αυτές δεν είναι δυνατό να

απαλλαγούν από το ΦΠΑ, διότι η ενέργεια αυτή προσδίδει στα πρόσωπα αυτά την ιδιότητα του υποκείμενου στο φόρο.

Επιπλέον, η εκμετάλλευση κυλικίων – μπαρ κ.λπ. που βρίσκονται μέσα στους χώρους που στεγάζονται τα παραπάνω πρόσωπα, όταν είναι μισθωμένα σε διάφορα άλλα πρόσωπα που τα εκμεταλλεύονται, αποτελεί φορολογητέα πράξη στο πρόσωπο του μισθωτή.

Εννοείται ότι, όπως αναφέρθηκε και προηγουμένως, όταν οι πράξεις αυτές οδηγούν σε στρέβλωση του ανταγωνισμού, εξαιρούνται από την εν λόγω απαλλαγή. Για την απαλλαγή από το φόρο των πράξεων παροχής υπηρεσιών και παραδόσεων αγαθών που πραγματοποιούν τα εν λόγω σωματεία ή ενώσεις, θα πρέπει να διερευνείται η πλήρωση της προϋπόθεσης της μη στρέβλωσης του ανταγωνισμού υπό την έννοια ότι, οι ίδιες πράξεις εάν πραγματοποιούντο από υποκείμενους στο φόρο θα συνιστούσαν οικονομική δραστηριότητα και θα υπάγονταν σε ΦΠΑ.

Π.χ. η εκμετάλλευση πρατηρίων πώλησης αγαθών, βιβλιοπωλείων, περιπτέρων κ.λπ. από φιλανθρωπικά κ.λπ. σωματεία, δεν υπάγεται στις εν λόγω απαλλακτικές διατάξεις, διότι τέτοιες δραστηριότητες εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 4 του Κώδικα ΦΠΑ, σύμφωνα με τις οποίες τα πρόσωπα αυτά ασκούν οικονομική δραστηριότητα και πρέπει να υπαχθούν σε καθεστώς ΦΠΑ. Η μη υπαγωγή τέτοιων δραστηριοτήτων σε ΦΠΑ πλήττει τον ανταγωνισμό και δημιουργεί ανισότητες ως προς τη φορολογική μεταχείριση των υποκείμενων στο φόρο που επιδιώκουν σκοπούς κερδοσκοπικούς για όμοιες πράξεις.

#### **4.5. Διατάξεις φορολογίας εισοδήματος**

##### **Εισαγωγικές έννοιες- ορισμοί**

Οι φορολογικές υποχρεώσεις των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου και των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών ρυθμίζεται βάσει του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.4172/2013), ο οποίος πρόσφατα τροποποιήθηκε με τον ν.4447/23.12.2016 και ρυθμίζει τη φορολογία εισοδήματος:

α) των φυσικών προσώπων

β) των νομικών προσώπων και

Γ) των κάθε είδους νομικών οντοτήτων

**Νομικό πρόσωπο** είναι κάθε επιχείρηση ή εταιρεία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιρειών με νομική προσωπικότητα (άρθ.2,ν.4172/2013)

**Νομική οντότητα** είναι κάθε μάρφωμα εταιρικής ή μη οργάνωσης ανεξαρτήτως νομικής προσωπικότητας και **κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα** που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός, οργανισμός, υπεράκτια ή εξωχώρια εταιρεία, κάθε μορφής εταιρεία ιδιωτικών επενδύσεων, κάθε μορφής καταπίστευμα ή εμπίστευμα ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, **κάθε μορφής ίδρυμα ή σωματείο** ή οποιοδήποτε μάρφωμα παρόμοιας φύσης, κάθε μορφή προσωπικής επιχείρησης ή οποιαδήποτε οντότητα προσωπικού χαρακτήρα, κάθε μορφής κοινή επιχείρηση, κάθε μορφής εταιρείας διαχείρισης κεφαλαίου ή περιουσίας ή διαθήκης ή κληρονομίας ή κληροδοσίας ή δωρεάς, κάθε φύσης κοινοπραξία, κάθε μορφής εταιρεία αστικού δικαίου, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρείες, κοινωνίες αστικού δικαίου (άρθ.2,ν.4172/2013).

**Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων** είναι ο φόρος που επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες. (άρθ.44, ν.4172/2013).

**Υποκείμενα πρόσωπα στο φόρο εισοδήματος** με βάση το άρθρο 45 του ν.4172/2013 είναι τα εξής:

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

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του ν.4172/2013.

**Απαλλασσόμενα από το φόρο εισοδήματος** σύμφωνα με το άρθρο 46 του ν.4172/2013 είναι τα εξής πρόσωπα:

α) οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Στους φορείς Γενικής Κυβέρνησης δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρείες, εκτός από αυτές στις οποίες το κράτος ή νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου συμμετέχει με ποσοστό εκατό τοις εκατό(100%)

β) η Τράπεζα της Ελλάδος

γ) οι εταιρείες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες (ΟΣΕΚΑ), που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος - μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή του Ευρωπαϊκού Οικονομικού Χώρου.

δ) οι διεθνείς οργανισμοί, υπό τον όρο ότι η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς συμβάσεως που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας,

ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α. Ε. σύμφωνα με τη νομοθεσία που το διέπει

στ) Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης.

### **Φορολογική Μεταχείριση νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο επιβολής φόρου εισοδήματος.

Ενδεικτικά αναφέρονται περιπτώσεις τέτοιων εσόδων, όπως οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, έσοδα από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 389/2000). Αντιθέτως, τα έσοδα που αποκτούν τα παραπάνω

πρόσωπα από δραστηριότητα η οποία δεν εντάσσεται στην άσκηση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους, αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση αυτού του μη κερδοσκοπικού σκοπού, δεδομένου ότι βάσει των διατάξεων της περ. γ' του άρθρου 45 του Ν.4172/2013 , τονίζεται ότι « [...]μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου» (σχετική η Γνμδ ΝΣΚ 383/1973).

Τα παρακάτω πρόσωπα που δεν έχουν νομική προσωπικότητα, δεν έχουν και αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων, την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη, για τα πρόσωπα αυτά φορολογική μεταχείριση:

- Τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί.
- Οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας και εκπαίδευσης οι οποίοι δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα και η περιουσία τους περιέρχεται στα εκπαιδευτικά ιδρύματα.

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης (περ. α' του άρθ. 46 του ν.4172/2013), απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος, με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ήτοι τα εισοδήματά από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα (royalties)<sup>9</sup>, ακίνητη περιουσία, υπεραξία από

---

<sup>9</sup>Ο όρος «δικαιώματα» σημαίνει το εισόδημα που αποκτάται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης, των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας επί λογοτεχνικού, καλλιτεχνικού ή επιστημονικού έργου, συμπεριλαμβανομένων των κινηματογραφικών και τηλεοπτικών ταινιών, μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές εκπομπές και αναπαραγωγής βιντεοκασετών, λογισμικού για εμπορική εκμετάλλευση ή προσωπική χρήση, διπλωμάτων ευρεσιτεχνίας, εμπορικών σημάτων [...] την εκμίσθωση βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού και εμπορευματοκιβωτίων και λοιπών συναφών δικαιωμάτων (άρθ.38, ν.4172/2013)



μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και τίτλων τα οποία φορολογούνται βάσει των άρθρων 36,37,38,39,41 και 42 του Ν.4172/2013 αντίστοιχα.

- Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου τα οποία συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, υπόκεινται στο φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων (για τα φορολογικά έτη από 01/01/2014) για τα εισοδήματα που αποκτούν από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους, έστω και αν αυτά διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους. Μόνο τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1044/10.02.2015 (περ. β' παρ.2 άρθ.45), γίνεται ο εξής διαχωρισμός:

Έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του σκοπού και δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας	Εισοδήματα που αποκτώνται από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους (ακόμη και αν διατίθενται για τον σκοπό αυτό) και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις
<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Εισφορές – συνδρομές μελών</li> <li>❖ Δικαιώματα εγγραφής μελών</li> <li>❖ Έσοδα από εράνους</li> <li>❖ Έσοδα από κρατικές επιχορηγήσεις</li> <li>❖ Έσοδα από χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων</li> <li>❖ Δωρεές τρίτων</li> <li>❖ Έσοδα από λαχειοφόρους κληρώσεις</li> <li>❖ Έσοδα από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά που</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Εισόδημα από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία)</li> <li>❖ Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας, μεταβίβαση τίτλων)</li> <li>❖ Συνδρομές τρίτων – μη μέλη</li> <li>❖ Έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων και εντύπων σε τρίτους – μη μέλη</li> <li>❖ Έσοδα από διαφημίσεις που</li> </ul>

<p>εκδίδονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών</li> </ul>	<p>καταχωρούνται στα παραπάνω περιοδικά, βιβλία και έντυπα</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>❖ Έσοδα από διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων</li> <li>❖ Έσοδα από δίδακτρα από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων και εργαστηρίων<sup>10</sup></li> <li>❖ Έσοδα από πώληση εικόνων</li> <li>❖ Έσοδα από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές.</li> </ul>
--	---

Επισημαίνεται ότι σε κάθε περίπτωση η διαπίστωση του εάν τα έσοδα προέρχονται ή όχι από την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού των πιο πάνω προσώπων ανάγεται, ως θέμα πραγματικό, στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής, η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Όλα τα παραπάνω εφαρμόζονται τόσο σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που έχουν την φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα όσο και σε αυτά που δεν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην Ελλάδα αλλά διατηρούν στην Ελλάδα μόνιμη εγκατάσταση, δεδομένου ότι εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή είναι το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που ασκείται στην ημεδαπή μέσω μόνιμης εγκατάστασης. Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα περιλαμβάνεται και η άσκηση δραστηριότητας στη χώρα μας μέσω γραφείου ή παραρτήματος, από αλλοδαπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

---

<sup>10</sup>Τα έσοδα από δίδακτρα από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων και εργαστηρίων φορολογούνται εφόσον η δραστηριότητα αυτή δεν αποτελεί τον κύριο μη κερδοσκοπικό σκοπό τους. Στην περίπτωση που η δραστηριότητα αυτή αποτελεί τον κύριο μη κερδοσκοπικό σκοπό τους, τα παραπάνω έσοδα δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, καθώς πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους.

- **Όταν τα παραπάνω πρόσωπα αποκτούν έσοδα (με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους), τότε αυτά τα έσοδα – ο προσδιορισμός του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα ρυθμίζεται βάσει των διατάξεων του ΚΦΕ (ν.4172/2013).**

### **Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα**

Σύμφωνα με το ν.4172/2013 και το άρθ. 47, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις.

Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

**Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45, δηλαδή [...]**

- Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση μόνο τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου (περ.γ')
- Κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα (περ. ε')  
**θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.**

Ο προσδιορισμός του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε φορολογικό έτος γίνεται με βάση τον λογαριασμό αποτελεσμάτων χρήσης, ο οποίος συντάσσεται σύμφωνα με τον Κ.Φ.Α.Σ. είτε βάσει του πίνακα φορολογικών αποτελεσμάτων χρήσης σε περίπτωση που η επιχείρηση εφαρμόζει Δ.Λ.Π.

Σε κάθε περίπτωση, το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπολογίζεται με αφαίρεση των εξόδων από τα έσοδα, όπως αυτά προκύπτουν από τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία.

### **Φορολογική Μεταχείριση της αστικής Μη Κερδοσκοπικής εταιρείας**

Με βάση την ΠΟΛ.1118/27.05.20163, ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών, υποκείμενο σε φόρο θεωρείται μόνο αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος (π.χ. τέλεση δημοσίων θεαμάτων, έκδοση εφημερίδων, προβολή κινηματογραφικών ταινιών, ενοίκια, τόκοι καταθέσεων κ.λπ.).

Κατά τη λειτουργία τους οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες βαρύνονται με δαπάνες που συνδέονται με τη γενικότερη λειτουργία τους και δεν μπορούν να βαρύνουν αποκλειστικά την δραστηριότητα (κλάδο) για την οποία φορολογούνται. Οι δαπάνες όπως π.χ. το ενοίκιο, η κατανάλωση ρεύματος, οι μισθοί του προσωπικού, του λογιστηρίου κ.λπ., πρέπει να μερίζονται σε μέρη ανάλογα των αφορολόγητων εσόδων και των ακαθάριστων εσόδων που υπόκεινται σε φορολογία.

Περαιτέρω, κατά τον προσδιορισμό των φορολογητέων καθαρών κερδών της εταιρείας, από τα ακαθάριστα έσοδα που υπόκεινται σε φορολογία αφαιρούνται οι δαπάνες που βαρύνουν αποκλειστικά τη φορολογητέα δραστηριότητα της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας, καθώς και από τις υπόλοιπες δαπάνες αυτές που με βάση τον παραπάνω μερισμό αντιστοιχούν επί των φορολογητέων ακαθάριστων εσόδων.

Όσον αφορά τις δαπάνες που με βάση τον παραπάνω μερισμό αντιστοιχούν επί των μη φορολογητέων εσόδων, αυτές καλύπτονται από τα έσοδα αυτά, ωστόσο, μόνο κατά το μέρος που τυχόν δεν καλύπτονται από τα έσοδα αυτά θα συμμετέχουν στο αποτέλεσμα (κέρδος ή ζημία) της αστικής μη κερδοσκοπικής εταιρείας. Δηλαδή, αν οι δαπάνες που αντιστοιχούν επί των αφορολόγητων εσόδων της εταιρείας είναι μικρότερες από τα έσοδα αυτά, εννοείται δεν θα λαμβάνονται καθόλου υπόψη για τον προσδιορισμό του κέρδους ή της ζημίας της εταιρείας.

Για τη καλύτερη κατανόηση των όσων εκτέθηκαν παραπάνω, παρατίθεται το ακόλουθο παράδειγμα (παρ. 5 ΠΟΛ.1118/2013):

Έστω η αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία «Ψ» με φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα 21.000 ευρώ, έσοδα από συνδρομές - εγγραφές 2.000 ευρώ, δαπάνες εμπορικής δραστηριότητας 15.000 ευρώ και λοιπές κοινές δαπάνες 26.000 ευρώ.

Έσοδα		Δαπάνες	
Φορολογητέα ακαθάριστα έσοδα	21.000	Εμπορικής Δραστηριότητας	15.000
Συνδρομές – Εγγραφές	2.000	Κοινές Δαπάνες	26.000
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>23.000</b>	<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>	<b>41.000</b>

Μερισμός δαπανών με βάση φορολογούμενα και αφορολόγητα ακαθάριστα έσοδα:

26.000	X	2.000/23.000	=	2.261	ευρώ
26.000	X	21.000/23.000	=	23.739	ευρώ

Προσδιορισμός κερδών ή ζημιών:

Ακαθάριστα Έσοδα φορολογητέα (21.000) - Δαπάνες (15.000 + 23.739 = 38.739 ) = Ζημία από εμπορική δραστηριότητα 17.739 ευρώ.

Επισημαίνεται ότι, επειδή τα αφορολόγητα έσοδα από συνδρομές - εγγραφές (2.000 ευρώ) είναι μικρότερα από το ποσό των δαπανών που αναλογούν σ' αυτά (2.261 ευρώ), συνεπώς μόνο η διαφορά των 261 ευρώ θα προστεθεί στη ζημιά που προέρχεται από την εμπορική δραστηριότητα της εταιρείας, δηλαδή, Σύνολο Ζημιών 17.739 + 261 = 18.000 ευρώ.

Τέλος, σύμφωνα με την παρ. 9 της ΠΟΛ.1031/07.02.2001, χαρακτηριστικό στοιχείο που διακρίνει τις αστικές Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εταιρείες από τις απλές αστικές, είναι η μη διανομή ωφελημάτων οποιασδήποτε μορφής στα μέλη τους.

### **Φορολογική αντιμετώπιση των δαπανών των αστικών Μη Κερδοσκοπικών Εταιρειών σε περίπτωση που αποκτούν έσοδα από διαφορετικές δραστηριότητες**

Στην περίπτωση που μια αστική εταιρεία αποκτά εισόδημα από διαφορετικές δραστηριότητες, για τον προσδιορισμό των καθαρών κερδών κάθε δραστηριότητας,

θα ληφθούν υπόψη οι δαπάνες που βαρύνουν κάθε δραστηριότητα δηλαδή οι δαπάνες που μπορούν να εξειδικευθούν ανά κλάδο που βαρύνουν, ενώ κοινές δαπάνες που δεν μπορούν να εξειδικευθούν επιμερίζονται με βάση τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα προς τα έσοδα του κλάδου αυτού.

Τα ανωτέρω θεωρούνται ότι ισχύουν γενικά για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα, όταν ασκούν επιπλέον δραστηριότητες εμπορικού χαρακτήρα και εκμεταλλεύσεως για των οποίων τα έσοδα φορολογούνται, πέραν του κερδοσκοπικού σκοπού τους.

### **Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας της αστικής εταιρείας**

Για να έχει μια εταιρεία τη φορολογική μεταχείριση Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αρκεί, όπως είναι ευνόητο, ο χαρακτηρισμός της στο καταστατικό της ως «μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα» αλλά απαιτείται:

- Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας αυτής να προκύπτει τόσο από το κείμενο του καταστατικού (σκοπός και λοιποί όροι), όσο και από τις πραγματικές συνθήκες λειτουργίας και τις δραστηριότητες που ήδη έχει μέχρι σήμερα προβεί, από τις παρεχόμενες υπηρεσίες και τα πρόσωπα προς τα οποία παρέχονται οι υπηρεσίες
- Να μη διανέμονται κέρδη στα μέλη της
- Να μην αμείβονται τα μέλη για τις υπηρεσίες που προσφέρουν στην εταιρεία είτε με εξαρτημένη σχέση είτε με ανεξάρτητη, καθώς και
- Η καταβολή μισθού ή αμοιβής στα μέλη της μπορεί να είναι μια συγκεκριμένη μορφή διανομής κερδών
- Να ορίζεται σαφώς ότι η περιουσία μετά τη διάλυση δίνεται για κοινωφελείς σκοπούς και δεν περιέρχεται στα μέλη ή σε άλλους τρίτους
- Γενικά οι σκοποί που αναφέρονται στο καταστατικό της αστικής εταιρείας πρέπει να είναι αποκλειστικά κοινωφελείς και να μην υπάρχει παράλληλη εξυπηρέτηση άλλων σκοπών.

### **Διατάξεις που αφορούν τα νομικά πρόσωπα ΜΚ χαρακτήρα**

Σύμφωνα με τα άρθρο 68 του ΚΦΕ, ισχύουν τα παρακάτω και για τα ΝΠ Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα:

- Τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες υποχρεούνται να δηλώνουν ηλεκτρονικά όλα τα εισοδήματά τους στη Φορολογική Διοίκηση
- Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση, η δήλωση υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από τη λήξη της εκκαθάρισης για τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν κατά την περίοδο αυτή.
- Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση του φορολογούμενου και το ποσό της φορολογικής οφειλής καθορίζεται σύμφωνα με τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, κατόπιν έκπτωσης: α) του φόρου που παρακρατήθηκε, β) του φόρου που προκαταβλήθηκε, γ) του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή σύμφωνα με το άρθρο 9. (...)
- Η καταβολή του φόρου γίνεται σε έξι (6), κατ' ανώτατο όριο, ισόποσες μηνιαίες δόσεις από τις οποίες η πρώτη καταβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από την καταληκτική ημερομηνία υποβολής της δήλωσης και οι υπόλοιπες πέντε (5) μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα των πέντε (5) επόμενων μηνών, η οποία δεν μπορεί να εκτείνεται πέραν του ίδιου φορολογικού έτους. Για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες που έχουν λυθεί ή έχουν τεθεί υπό εκκαθάριση η καταβολή του φόρου γίνεται εφάπαξ και όχι αργότερα από την επόμενη εργάσιμη ημέρα από την υποβολή της δήλωσης.

**Προκαταβολή του φόρου εισοδήματος για τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα και τις αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες**

Με βάση τη δήλωση που υποβάλλει το νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα και τους λοιπούς τίτλους βεβαίωσης που προβλέπονται στον ΚΦΔ, βεβαιώνεται προκαταβολή ποσού ίσου με εκατό τοις εκατό (100%) του φόρου που προκύπτει για το φόρο που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.

- **Προκαταβολή φόρου 100% του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους.**

Το παραπάνω ποσοστό μειώνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%) για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα τρία (3) πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους. Η μείωση αυτή δεν εφαρμόζεται για τα νομικά πρόσωπα που προέρχονται από μετατροπή ή συγχώνευση άλλων επιχειρήσεων με βάση τις διατάξεις οποιουδήποτε νόμου.

Η βεβαίωση αυτή γίνεται έναντι του φόρου που αναλογεί στο εισόδημα του διανυόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που δεν υπάρχει δήλωση ή οριστικός τίτλος, ο καταβλητέος φόρος υπολογίζεται με βάση το φόρο που προκύπτει από στοιχεία του εγγύτερου φορολογικού έτους.

### **Φορολογική αναμόρφωση – Έντυπο Ε3**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1235/24.11.2011 (περ. 4 παρ. Α'), **δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής της κατάστασης φορολογικής αναμόρφωσης για Ν.Π.Δ.Δ. (ιεροί ναοί, σχολεία, σωματεία & ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα).**

Βάσει της ΠΟΛ.1074/01.04.2015 (κεφ. Α' περ. 3β'), ειδικά για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, **το έντυπο Ε3 υποβάλλεται μόνο εφόσον συντρέχει περίπτωση.**

Επιπλέον, η ΠΟΛ.1042/16.03.2016 στην περίπτωση 8, αναφέρει ότι όταν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα **έχουν εισόδημα από επιχειρηματικές συναλλαγές, τότε υποχρεούνται και στη συμπλήρωση του εντύπου Ε3.**

Σε περίπτωση που τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν εισόδημα μόνο από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, δεν θα αναγράφουν ποσά στο έντυπο Ε3. Στην περίπτωση αυτή εφόσον συμπληρώνουν την κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης (κατάσταση αποδοθέντων και οφειλόμενων φόρων εισοδήματος και έμμεσων φόρων) θα οριστικοποιούν το έντυπο Ε3 χωρίς να αναγράφουν ποσά.

### **Φορολογικός Συντελεστής**

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1, άρθ.58 του Ν.4172/2013, τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, **καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά φορολογούνται με**



**συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%).** Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β', δ', ε', στ' και ζ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία φορολογούνται με συντελεστή 29%. Η περίπτωση ζ' του άρθρου 45 αφορά αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες.

- **Επομένως, όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, όταν έχουν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, φορολογούνται με συντελεστή 29%.**

Σημείωση: Με τους ν.4387/2016 και 4386/2016, επήλθαν σημαντικές μεταβολές στη Φορολογία Εισοδήματος Φυσικών και Νομικών Προσώπων. Οι αλλαγές αυτές οι οποίες εφαρμόζονται γενικά για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος 2016 και επόμενα. Σύμφωνα με τους παραπάνω νόμους, ο φορολογικός συντελεστής για όλα τα νομικά πρόσωπα και όλες τις νομικές οντότητες ανέρχεται σε 29%.

#### **Έντυπο Ν – Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Το έντυπο φορολογίας εισοδήματος είναι ενιαίο για όλα τα νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013 ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης των βιβλίων και στοιχείων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή τον τρόπο σύνταξης των οικονομικών τους καταστάσεων (με βάση τα Δ.Λ.Π. ή τα Ε.Λ.Π.). Παρ' όλα αυτά, κατά την **υποβολή με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου** της δήλωσης δεν επιτρέπεται η συμπλήρωση όλων των κωδικών και πινάκων, αλλά θα συμπληρώνονται μόνο αυτοί που αφορούν στα συγκεκριμένα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες με βάση την εξής κατηγοριοποίηση:

α) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με απλογραφικά βιβλία

β) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες με διπλογραφικά βιβλία

γ) **Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

δ) Νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που συντάσσουν οικονομικές καταστάσεις με βάση τα Δ.Λ.Π.

Στον κωδικό 471 αναγράφονται τα έσοδα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιρειών που αποτελούν εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα (π.χ. συνδρομές και εγγραφές

των μελών, χορηγίες ή δωρεές προς τις εταιρείες κ.λπ.) και τα οποία σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/18.03.2015 δεν εμπίπτουν στην έννοια των ακαθάριστων εσόδων και συνεπώς δεν φορολογούνται.

Ταυτόχρονα όμως και με βάση τις διατάξεις της ΠΟΛ.1070/2016, θα πρέπει να συμπληρωθεί και ο κωδικός 2021 της «Κατάστασης Φορολογικής Αναμόρφωσης», με βάση τις αντίστοιχες δαπάνες που αφορούν στα πιο πάνω ποσά, προκειμένου να είναι εφικτή η εκκαθάριση των εν λόγω νομικών οντοτήτων στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

### **Φορολογικός Συντελεστής των εισοδημάτων από ακίνητη περιουσία**

Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 (βλέπε υποσημείωση 11σελ: 34) και επομένως εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 της ΠΟΛ.1069/2015.

Στην έννοια της μόνιμης εγκατάστασης στην Ελλάδα αλλοδαπού νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προκειμένου να εφαρμοστούν οι ανωτέρω διατάξεις, περιλαμβάνονται τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα με κερδοσκοπικού χαρακτήρα που ασκούν δραστηριότητα στην Ελλάδα μέσω γραφείου, παραρτήματος κ.λπ.

Επισημαίνεται, ότι στο εν λόγω εισόδημα που αποκτούν τα παραπάνω ΝΠ περιλαμβάνεται και αυτό που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτου ή γης.

Ο συντελεστής φορολογίας για το εισόδημα από ακίνητη περιουσία των ΝΠ μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ρυθμίζεται με βάση τις διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 και της ΠΟΛ. 1069/2015. Διευκρινίζεται ότι τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, καθώς και τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης γ' του άρθρου 45 (νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα) που τηρούν απλογραφικά βιβλία **φορολογούνται για το**

**εισόδημα από ακίνητη περιουσία με συντελεστή είκοσι εννέα τοις εκατό (29%) (αλλαγή με τον ν.4386/2016), καθόσον τα εν λόγω έσοδα θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.** Ειδικά οι υπόχρεοι των περιπτώσεων β' (προσωπικές εταιρείες που συστήθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή), δ' (συνεταιρισμοί και ενώσεις αυτών), ε' (κοινωνίες αστικού δικαίου, αστικές κερδοσκοπικές ή μη κερδοσκοπικές εταιρείες, συμμετοχικές ή αφανείς εφόσον ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα), στ' (κοινοπραξίες) και ζ' (λοιπές νομικές οντότητες που ορίζονται στο άρθρο 2 του ν.4172/2013) του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με τους φορολογικούς συντελεστές που προβλέπονται στην παράγραφο 1 του άρθρου 29.

**Φορολογική Μεταχείριση των εσόδων από δίδακτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου**  
Η αναφορά που πραγματοποιείται στα έσοδα (δίδακτρα) από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων ως περίπτωση εσόδων από δραστηριότητες που δεν αποτελούν επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού σκοπού των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αφορά στις περιπτώσεις που η λειτουργία του ιδιωτικού εκπαιδευτηρίου δεν είναι ο κύριος σκοπός του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αλλά μια παρεμπόμπουσα δραστηριότητα που αυτό έχει αναπτύξει.

Έτσι, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1123/18.6.2015, ορίζεται ότι τα έσοδα από δίδακτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), με κύριο σκοπό την παροχή εκπαίδευσης, δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, καθόσον πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού τους.

Π.χ. Φιλανθρωπικό ίδρυμα με σκοπό τη μέριμνα και την εκπαίδευση παιδιών με γνωσιακές, νοητικές και αναπτυξιακές δυσκολίες, το οποίο λειτουργεί παράλληλα και έναν παιδικό σταθμό για υγιή παιδιά και εισπράττει δίδακτρα για τη λειτουργία του καθώς και αυτό ενός εκκλησιαστικού ιδρύματος με σκοπό την παροχή έμπρακτης αρωγής και συμπαραστάσης σε παιδιά και νέους και καθοδήγησης αυτών στα πλαίσια την ελληνορθόδοξης παράδοσης και πολιτισμού, το οποίο έχει ιδρύσει και λειτουργεί ιδιωτικό δημοτικό σχολείο. Επομένως, τα δίδακτρα του παιδικού σταθμού στο πρώτο παράδειγμα και τα δίδακτρα του δημοτικού σχολείου στο δεύτερο, είναι αντικείμενα

φόρου καθώς πρόκειται για παρεμπίπτουσες δραστηριότητες και όχι για δραστηριότητες προς την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους.

### **Εισόδημα Ν.Π. Μη Κερδοσκοπικού χαρακτήρα - Ζημία μεταφερόμενη φορολογικά**

Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττουν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου (περ. γ' αρθ.45 Ν.4172/2013) δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ.3 του άρθρου 68<sup>11</sup>, καθόσον σε καμία περίπτωση τα υπόψη νομικά πρόσωπα δεν εμπίπτουν στην έννοια της εταιρείας και ως εκ τούτου, τα εισοδήματα αυτά φορολογούνται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, με βάση τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47, συμψηφιζόμενου μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 64.

Επομένως, τα υπόψη νομικά πρόσωπα όταν θα συμπληρώνουν τους πίνακες 3Α1 του εντύπου Ν, κατά περίπτωση, ως ακαθάριστο ποσό θα καταχωρούν το μικτό ποσό με την προσθήκη μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, συμπληρώνοντας παράλληλα το αντίστοιχο πεδίο του παρακρατηθέντος φόρου.

- Σε περίπτωση που τα νομικά πρόσωπα έχουν πραγματοποιήσει δαπάνες για ακίνητα από τα οποία δεν αποκτούν εισόδημα (π.χ. κενά) και δεδομένου ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν θεωρούνται ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα (παρ. 2 άρθ.47 του ν.4172/2013), τότε οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από το μηδενικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία<sup>12</sup> με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρ.3 του άρθρου

---

<sup>11</sup>Παρ.3 άρθ.68 Ν.4172/2013: Ειδικά για τα μερίσματα που εισπράττει ημεδαπή μητρική εταιρεία από ημεδαπή ή αλλοδαπή θυγατρική της με έδρα σε άλλο κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης όταν δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 48, από το ποσό του φόρου εκπίπτει το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, καθώς και το ποσό του φόρου που παρακρατήθηκε ως φόρος επί του μερίσματος. Σε περίπτωση που το ποσό του φόρου που προκαταβλήθηκε ή παρακρατήθηκε είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο, η επιπλέον διαφορά επιστρέφεται.

<sup>12</sup>Παρ.1 άρθ.39 Ν.4172/2013: Εισόδημα από ακίνητη περιουσία σημαίνει το εισόδημα σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από: α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους. β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων

39<sup>13</sup>. Αποτέλεσμα της έκπτωσης των ως άνω δαπανών είναι ότι δημιουργείται ζημία μεταφερόμενη φορολογικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη προκειμένου να συμψηφιστεί με τα μελλοντικά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των υπόψη νομικών προσώπων από οποιαδήποτε πηγή εσόδων και αν προέρχονται αυτά. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες που αφορούν ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα.

- Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, στην έννοια των δαπανών που εκπίπτουν περιλαμβάνονται μόνο αυτές για τις οποίες βαρύνεται ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών και όχι τυχόν δαπάνες που βαρύνουν τον μισθωτή ή τον παραχωρησιούχο, αντίστοιχα (π.χ. δαπάνες για ύδρευση, ηλεκτρισμό κ.λπ.)
- Όσον αφορά στη χρεωστική διαφορά που προκύπτει σε βάρος των μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικών προσώπων δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην αλλοδαπή (περ. γ' άρθ.46), από την ανταλλαγή ομολόγων του ελληνικού δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα σε τριάντα (30) ισόποσες ετήσιες

---

στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα. γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών. δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

<sup>13</sup>Παρ.3 άρθ.39 του Ν.4172/2013: Οι ακόλουθες δαπάνες εκπίπτουν με τις παρακάτω προϋποθέσεις: α) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι φυσικό πρόσωπο εκπίπτει ποσοστό πέντε τοις εκατό (5%) για δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης ή άλλες πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου. β) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου και τα κάθε είδους ιδρύματα οι κάθε είδους δαπάνες εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%). Ειδικά για το Άγιο Όρος το ποσοστό της έκπτωσης για τις δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου ανέρχεται σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%). γ) Αν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρών είναι νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκπίπτουν σε ποσοστό εβδομήντα πέντε τοις εκατό (75%), οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες. δ) Το μίσθωμα που καταβάλλεται στις περιπτώσεις υπεκμίσθωσης. ε) Οι δαπάνες αντιπλημμυρικών έργων και έργων αποξήρανσης ελών σε ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%). στ) Το ποσό της αποζημίωσης που καταβάλλει, βάσει νόμου, ο εκμισθωτής στο μισθωτή για τη λύση της μισθωτικής σχέσης του ακινήτου.

δόσεις, αρχής γινόμενης από την χρήση μέσα στην οποία πραγματοποιείται η ανταλλαγή των τίτλων και ανεξάρτητα από τον χρόνο διακράτησης των ομολόγων (ΠΟΛ.1088/2016)

### **Συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών (ΜΥΦ). Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων για διασταύρωση πληροφοριών**

Σύμφωνα με την ΠΟΛ.1022/2014 και τις τροποποιήσεις της, κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, **κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα** με εξαίρεση τις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), υποβάλλει καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).

Η υποχρέωση αυτή αφορά κάθε νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, ανεξάρτητα της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή της απαλλαγής από αυτά, καθώς και της υπαγωγής ή μη στις διατάξεις του Φ.Π.Α. (υποκείμενοι που διενεργούν φορολογητέες ή απαλλασσόμενες πράξεις με ή χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. εισροών κ.λπ.). Από την υποχρέωση αυτή εξαιρούνται τα έσοδα ου αφορούν στις συνδρομές των μελών του Ν.Π. καθώς και στις έκτακτες ενισχύσεις μελών ή άλλων ιδιωτών.

Περιλαμβάνονται, συνεπώς, όλα τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες, ανεξαρτήτως κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα, όπως Α.Ε., Ε.Π.Ε., Ι.Κ.Ε., Ο.Ε., Ε.Ε., δημόσιο, Ν.Π.Δ.Δ., σωματεία, ιδρύματα, λοιπά μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα κ.λπ.

Επισημαίνεται ότι στις συγκεντρωτικές καταστάσεις αποτυπώνονται όλα τα παραστατικά που έχουμε λάβει και έχουμε εκδώσει ανεξαιρέτως ποσού (παλιότερα ίσχυε μόνο για ποσά άνω των 300€ καθαρή αξία), σε άλλους φορείς που έχουν την ίδια υποχρέωση.

Οι καταστάσεις αυτές που αφορούν τις περιπτώσεις α', β' και γ'<sup>14</sup> της ΠΟΛ.1022/2014 που αφορούν τα ημερολογιακά έτη 2016 και επόμενα, υποβάλλονται μέχρι το τέλος Φεβρουαρίου του επομένου έτους από το ημερολογιακό έτος που αφορούν.

Οι καταστάσεις της περίπτωσης δ' που αφορούν τα ημερολογιακά έτη 2016 και επόμενα, υποβάλλονται μέχρι το τέλος Απριλίου του επομένου έτους από το ημερολογιακό έτος που αφορούν.

- **Τα σωματεία και γενικά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υποχρεούνται στην υποβολή των Συγκεντρωτικών καταστάσεων πελατών – προμηθευτών ανεξάρτητα της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων ή της απαλλαγής από αυτά, καθώς και της υπαγωγής ή μη στο Φ.Π.Α.**

**Η υποβολή των καταστάσεων αυτών γίνεται ηλεκτρονικά μέσω του Taxisnet και η προθεσμία υποβολής αυτών είναι μέχρι τέλη Φεβρουαρίου του επόμενου έτους από το ημερολογιακό έτος που αφορούν.**

---

<sup>14</sup>Οι καταστάσεις των φορολογικών στοιχείων υποβάλλονται υποχρεωτικά με ηλεκτρονικό τρόπο, ως εξής: Περ. α': από τους εκδότες, τριμηνιαίως ανεξαρτήτως κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων τους (απλογραφικά ή διπλογραφικά) ή της απαλλαγής τους από την τήρηση αυτών, καθώς και της υποχρέωσης ή μη υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α. και το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το τρίμηνο που αφορούν Περ. β': από τους λήπτες, υπόχρεους υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., που τηρούν: βα) διπλογραφικά βιβλία, τριμηνιαίως, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το τρίμηνο που αφορούν ββ) απλογραφικά βιβλία, τριμηνιαίως, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από το τρίμηνο που αφορούν. Περ. γ': από τους λήπτες, μη υπόχρεους υποβολής περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., το δημόσιο και τα Ν.Π.Δ.Δ., καθώς και τους αγρότες, φυσικά πρόσωπα, που εντάσσονται είτε στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α., οι οποίοι όμως δεν ασκούν άλλη δραστηριότητα για την οποία υποχρεούνται σε τήρηση βιβλίων, είτε στο ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από τη λήξη του εκάστοτε ημερολογιακού έτους. Περ. δ': δ) από τους εκδότες και τους λήπτες φορολογικών στοιχείων (εκκαθαρίσεων) που η έκδοσή τους προβλέπεται μετά την παρέλευση του πρώτου μήνα του επόμενου ημερολογιακού έτους, με βάση σχετικές διατάξεις, υποβάλλονται το αργότερο μέχρι το τέλος Μαρτίου του επόμενου ημερολογιακού έτους, που αφορούν.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 5 ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

### 5.1. Εισαγωγή

Το πέμπτο κεφάλαιο της παρούσας διπλωματικής εργασίας είναι μια μελέτη περίπτωσης της σύστασης ενός μη κερδοσκοπικού σωματείου στην Ελλάδα με στόχο να παρουσιάσει με απλουστευτικό και πρακτικό τρόπο τα βήματα προκειμένου να είναι επιτυχής.

### 5.2. Μελέτη Περίπτωσης – Σύσταση σωματείου

Η μελέτη περίπτωσης που ακολουθεί είναι βασισμένη στη σύσταση ενός μη κερδοσκοπικού σωματείου με στόχο την προάσπιση των δικαιωμάτων των μειονοτικών ομάδων με έδρα τη Θεσσαλονίκη.

Αρχικά, μπορεί να νοείται αλλά είναι πολύ βασικό να γνωρίζουμε ότι όταν πρόκειται να ιδρύσουμε έναν τέτοιο οργανισμό, το πιο σημαντικό από όλα είναι να βρεθούν τα κατάλληλα άτομα. Πρόκειται για τα μέλη του σωματείου, τα οποία θα πρέπει να διέπονται από ηθικές αρχές, από μεγάλη όρεξη για εθελοντική εργασία και από έντονη επιμονή.

Από την ίδρυση ενός τέτοιου νομικού προσώπου μέχρι την πλήρη λειτουργία και χρηματοδότηση του, ο δρόμος είναι μακρύς. Για αυτόν ακριβώς το λόγο οι άνθρωποι οι οποίοι το αποτελούν θα πρέπει να γνωρίζουν εκ των προτέρων ότι απαιτεί κόπο και θυσίες. Θα πρέπει όλοι να είναι ενήμεροι για τη φύση του σωματείου και για τον μη κερδοσκοπικό σκοπό του, καθώς και για το γεγονός ότι ένα σωματείο δεν είναι και δεν πρέπει να θυμίζει σε τίποτα την έννοια της επιχείρησης. Ο καθένας ο οποίος συμμετέχει σε αυτήν την προσπάθεια, που συνήθως αποσκοπεί σε ένα καλύτερο αύριο για τον τόπο του και γενικότερα για τον κόσμο, πρέπει να εργάζεται εθελοντικά και να μην επιδιώκει την επίτευξη του κέρδους. Αυτό είναι που καθιστά ένα σωματείο, μη κερδοσκοπικό. Επομένως, αν υπάρχουν οι κατάλληλοι άνθρωποι και οι κατάλληλες συνθήκες, περνάμε στην πράξη.

Από την στιγμή λοιπόν που βρεθούν τα μέλη, τα οποία πρέπει να είναι τουλάχιστον είκοσι (20), μετά θα πρέπει να αποφασιστεί ποιος θα είναι ο σκοπός του σωματείου αυτού. Αρχικά, σίγουρα δεν θα είναι ξεκάθαρο ποιες θα είναι οι



δραστηριότητες με τις οποίες θα ασχοληθεί. Γι' αυτό το λόγο τις περισσότερες φορές στα καταστατικά των σωματείων οι σκοποί που αναφέρονται καλύπτουν ένα ευρύ φάσμα δραστηριοτήτων και δεν επικεντρώνονται συγκεκριμένα σε κάποιες από αυτές.

Εφόσον λοιπόν, αποφασιστεί και ο σκοπός ή οι σκοποί του σωματείου, το αμέσως επόμενο βήμα είναι η επαφή με ένα νομικό σύμβουλο. Η συμβολή ενός δικηγόρου στη σύσταση του σωματείου είναι καθοριστικής σημασίας καθώς αυτός είναι ο κατάλληλος άνθρωπος για τη σύνταξη του καταστατικού, της ιδρυτικής πράξης και γενικότερα όλων των απαραίτητων νομικών εγγράφων που απαιτούνται κατά την αίτηση στο Πρωτοδικείο, προκειμένου να γίνει η εγγραφή του σωματείου στο ειδικό δημόσιο βιβλίο, ήτοι Σωματείο, το οποίο τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας του.

Θα πρέπει να γνωρίζουμε στο σημείο αυτό, ότι οι παραπάνω διαδικασίες φέρουν και το κόστος των παράβολων συν το κόστος της αμοιβής του δικηγόρου.

Εφόσον λοιπόν συσταθούν τα νομιμοποιητικά έγγραφα, ο δικηγόρος είναι υπεύθυνος για την κατάθεση τους στο Πρωτοδικείο καθώς και για την δημοσίευση της εγγραφής του σωματείου.

Πέρα από το καταστατικό και την ιδρυτική πράξη που προαναφέρθηκαν, στο Πρωτοδικείο πρέπει να κατατεθεί το πρακτικό ίδρυσης του σωματείου, στο οποίο αναφέρεται η προσωρινή διοίκηση του καθώς και τα ιδρυτικά μέλη. Το πρακτικό αυτό θα πρέπει να φέρει τις υπογραφές των μελών καθώς και ονοματεπώνυμο, πατρώνυμο, διεύθυνση, αριθμό δελτίου ταυτότητας και ΑΦΜ των μελών. Σε ξεχωριστό έγγραφο, στον πίνακα μελών προσωρινής διοίκησης, θα πρέπει να αναγράφονται μόνο τα πέντε μέλη της διοίκησης και να φέρει τις υπογραφές τους (προαιρετικό).

Μόλις γίνουν οι παραπάνω ενέργειες και πραγματοποιηθεί η ίδρυση του σωματείου, το επόμενο βήμα είναι να γίνει και η έναρξη του στην εφορία που ανήκει η έδρα του. Από εδώ και πέρα, αναλαμβάνει ένας λογιστής – φοροτεχνικός. Η βοήθεια ενός λογιστή είναι πολύτιμη καθώς στην εφορία μπορεί να συναντήσουμε πολλά προβλήματα, που μόνο ένας ειδικός μπορεί να επιλύσει.

Σε αυτό το σημείο πρέπει να αναφερθεί ότι υπάρχουν πολλοί που υποστηρίζουν μέχρι και σήμερα ότι εφόσον αυτά τα πρόσωπα συστήνονται μόνο για μη κερδοσκοπικό σκοπό, δεν έχουν και υποχρέωση έναρξης δραστηριότητας. Αυτό

είναι ένα τελείως λανθασμένο επιχείρημα και δεν έχει καμία υπόσταση. Πέρα από τη νομική υπόσταση, τα σωματεία και κάθε είδους νομικό πρόσωπο, κερδοσκοπικού ή μη σκοπού, υποχρεώνεται να προβεί σε έναρξη δραστηριότητας. Συνεπώς, τα σωματεία είναι υποχρεωμένα να αποκτήσουν και φορολογική υπόσταση.

Ως έδρα του σωματείου, θα πρέπει να οριστεί ένας χώρος προκειμένου να υπάρχει τουλάχιστον διεύθυνση αλληλογραφίας. Αυτός ο χώρος μπορεί να είναι ένα κατάστημα ή ένα γραφείο. Στην περίπτωση που θα αναλύαμε τη σύσταση ενός αθλητικού σωματείου, ο χώρος αυτός θα μπορούσε να ήταν ένα γήπεδο, ένα στάδιο ή γενικότερα οποιουδήποτε είδους αθλητικές εγκαταστάσεις.

Μόλις βρεθεί ο χώρος που εξυπηρετεί το σωματείο θα πρέπει να συνταχθεί και το μισθωτήριο συμβόλαιο σε περίπτωση μίσθωσης του ή το δωρεάν παραχωρητήριο σε περίπτωση δωρεάν παραχώρησης.

Στην πρώτη περίπτωση, όπου το σωματείο ενοικιάζει το χώρο, ο εκμισθωτής συντάσσει το μισθωτήριο συμβόλαιο – το υποβάλλει ηλεκτρονικά μέσω της εφαρμογής του taxisnet, δηλώνοντας τον χώρο αυτό ως επαγγελματική στέγη και επιλέγοντας το πεδίο του «Υπό σύσταση Νομικό Πρόσωπο». Το σωματείο δεν έχει αποκτήσει προς το παρόν ΑΦΜ. Επομένως, ο εκμισθωτής θα πρέπει να τσεκάρει το πεδίο αυτό, να δηλώσει την επωνυμία του σωματείου, το ΑΦΜ και τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου (του προέδρου), όπως ακριβώς φαίνεται παρακάτω.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΣΘΩΤΩΝ +				
A/A	AΦM	ΟΝΟΜΑΤΕΠΩΝΥΜΟ/ΕΠΩΝΥΜΙΑ	ΑΛΛΟΔΑΠΟΣ ΧΩΡΙΣ ΑΦΜ *	N.Π. ΥΠΟ ΣΥΣΤΑΣΗ
1	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="checkbox"/>	<input checked="" type="checkbox"/>
	ΕΠΩΝΥΜΙΑ N.Π.	AΦM ΝΟΜΙΜΟΥ ΕΚΠΡ.	ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΝΟΜΙΜΟΥ ΕΚΠΡ.	
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	

Εν συνεχεία, θα πρέπει να αναφέρει το είδος της μίσθωσης, η οποία είναι επαγγελματική, την ημερομηνία σύνταξης του συμφωνητικού, τη διάρκεια της μίσθωσης και το συνολικό μηνιαίο μίσθωμα.

ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΙΣΘΩΣΗΣ				
Η μίσθωση αποτελεί συνέχεια προηγούμενης <input type="checkbox"/>				
Είδος Μίσθωσης	Ημερομηνία σύνταξης συμφωνητικού	Από	Έως	Συνολικό μηνιαίο μίσθωμα
ΕΠΙΛΕΞΤΕ ΕΙΔΟΣ ΜΙΣΘΩΣΗΣ Αστική (Κατοικίας) Επαγγελματική/εμπορική Αγροτική/Γεωργική Τουριστική (βραχυπρόθεσμη) Παραχώρηση χρήσης	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>
Σε περίπτωση μη σύνταξης ιδιωτικού συμφωνητικού, αφήστε κενή ημ/νια				

Το μίσθωμα προσδιορίζεται σε είδος ή ποσοστό;	<input type="checkbox"/>
Στο συμφωνητικό υπάρχει όρος που απαγορεύει την υπεκμίσθωση ή την παραχώρηση χρήσης	<input type="checkbox"/>
Στο συμφωνητικό υπάρχει όρος που επιτρέπει στο μισθωτή να συστήνει Ν.Π. στα οποία θα συμμετέχει και ο ίδιος, ή την πρόσληψη συνεταιρίου	<input type="checkbox"/>
Υπεκμίσθωση	<input type="checkbox"/>
Σημειώσεις	

Εάν το ακίνητο προσφέρεται για χρήση από κάποιον συγγενή ενός εκ των μελών του σωματείου ή από κάποιον που επιθυμεί να συνεισφέρει στο έργο του σωματείου, και πάλι θα πρέπει να συνταχθεί το μισθωτήριο βάζοντας ως συνολικό μηνιαίο μίσθωμα, ένα ελάχιστο ποσό το οποίο όμως δεν πρέπει να είναι κατώτερο του τρία τις εκατό (3%) της αντικειμενικής αξίας του ακινήτου διά δώδεκα (προκειμένου να υπολογιστεί το μίσθωμα σε μηνιαία βάση). Αυτό συμβαίνει λόγω του ότι δεν υφίσταται συγγένεια όταν πρόκειται για νομικά πρόσωπα. Η συγγένεια υφίσταται μόνο σε φυσικά πρόσωπα και πάλι όμως με τον περιορισμό ότι πρόκειται για κατοικίες μέχρι 200 τμ. προκειμένου να χρησιμοποιηθεί ως κύρια κατοικία προς ανιόντες (π.χ. γονείς, παππούδες κ.λπ.) ή κατιόντες (τέκνα κ.λπ.).

Δωρεάν παραχωρητήριο συναντούμε πολλές φορές στη σύσταση αθλητικών σωματείων όπου ο εκάστοτε δήμος παραχωρεί κάποιον δημόσιο χώρο προκειμένου να αξιοποιηθεί από το σωματείο.

Παρατήρηση: σε περίπτωση δωρεάν παραχωρητηρίου από δήμο, στο παραχωρητήριο να μην αναγράφεται η φράση «προσωρινή παραχώρηση» καθώς υπάρχει μεγάλη πιθανότητα να δημιουργηθεί πρόβλημα στην εφορία, σχετικά με την έδρα του σωματείου.

Επίσης, στις παρατηρήσεις καλό θα ήταν να αναγράφεται ότι πρόκειται να χρησιμοποιηθεί ως έδρα του τάδε μη κερδοσκοπικού σωματείου.

Εν συνεχεία, πρέπει να δηλωθούν τα στοιχεία του ακινήτου. Στο είδος επιλέγουμε γραφείο.

Α/Α Είδος Ακινήτου		ΑΤΑΚ	Οδός	Αριθμός	Τ.Κ.
1	ΕΠΙΛΕΞΤΕ ΕΙΔΟΣ ΑΚΙΝΗΤΟΥ				
Περιγραφή		ΚΑΕΚ	Δήμος/Περιοχή	Τοπωνύμιο/Θέση	Νομός
Όροφος	Μερική Μίσθωση	Επιφάνεια κυρίων χώρων	Επιφάνεια βοηθ. χώρων	Επιφάνεια Αγροτεμαχίου / Οικοπέδου/ Γηπέδου	
	<input type="checkbox"/>				
Μηνιαίο Μίσθωμα		Το Ακίνητο ΔΕΝ ηλεκτροδοτείται		Αριθμός Παροχής ΔΕΗ	<input type="button" value="Αναζήτηση"/>
		<input type="checkbox"/>			

Με βάση λοιπόν την έδρα, καθορίζεται και η εφορία στην οποία υπάγεται το σωματείο. Εάν δεν είμαστε σίγουροι σχετικά με την εφορία στην οποία υπάγεται το σωματείο, τηλεφωνούμε σε κάποια ΔΟΥ και δηλώνοντας τη διεύθυνση του σωματείου, μας ενημερώνουν αυτοί για το που υπάγεται.

Επειδή όμως στην πράξη δεν είναι όλα τόσο καθορισμένα και πολλές φορές διαφέρει ο τρόπος αντιμετώπισης από εφορία σε εφορία, και επειδή η ίδρυση ενός σωματείου δεν είναι και το πιο σύνηθες φαινόμενο, θα ήταν εύλογο, πριν απευθυνθούμε στη ΔΟΥ προκειμένου να γίνει η έναρξη του σωματείου, να τηλεφωνήσουμε και να ρωτήσουμε για την διαδικασία σύστασης στην αρμόδια ΔΟΥ προκειμένου να πάμε οργανωμένοι με όλα τα απαραίτητα δικαιολογητικά.

**ΠΡΟΣΟΧΗ:** Η έναρξη στη ΔΟΥ πρέπει να ολοκληρωθεί εντός τριάντα ημερών από την ημερομηνία επικύρωσης του καταστατικού, όπως ακριβώς ισχύει και για όλα τα νομικά πρόσωπα. Εάν ξεπεράσουμε την προθεσμία, βεβαιώνεται πρόστιμο της τάξης των εκατό ευρώ πλέον χαρτόσημο.

Την έναρξη στη ΔΟΥ τις περισσότερες φορές την κάνει ο λογιστής. Επειδή όμως είναι απαραίτητη και η φυσική παρουσία του νόμιμου εκπροσώπου του σωματείου, σε περίπτωση που δεν μπορεί να είναι παρόν, απαιτείται εξουσιοδότηση επικυρωμένη από την αστυνομία, τα ΚΕΠ (Κέντρα Εξυπηρέτησης Πολιτών) ή οποιαδήποτε άλλη δημόσια αρχή.

Τα απαραίτητα δικαιολογητικά έγγραφα που πρέπει να κατατεθούν στη ΔΟΥ, στο τμήμα Μητρώο, είναι τα εξής:

- Το καταστατικό (φωτοτυπημένο και όχι πρωτότυπο καθώς θα το κρατήσει η εφορία στο αρχείο της)
- Τη διαταγή εγγραφής του σωματείου από το Πρωτοδικείο (φωτοτυπημένη)
- Την ιδρυτική πράξη (φωτοτυπημένη)

- Το έντυπο Μ3
- Το έντυπο Μ7
- Το μισθωτήριο συμβόλαιο ή το δωρεάν παραχωρητήριο (εάν στην εφορία ζητηθεί και η αποδοχή του μισθωτηρίου θα αναφέρετε το γεγονός ότι το νομικό πρόσωπο είναι υπό σύσταση και δεν του έχει αποδοθεί ακόμη ο ΑΦΜ. Μόλις γίνει η έναρξη και αποδοθεί ο ΑΦΜ, το μισθωτήριο συμβόλαιο θα συνταχθεί πλέον στο ΑΦΜ του σωματείου. Επομένως, στην εφορία πάμε με το αντίγραφο που μας δίνει ο εκμισθωτής του ακινήτου).
- Τη δημοσίευση της ίδρυσης του σωματείου στην εφημερίδα
- Το πρακτικό της Γενικής Συνέλευσης για την εκλογή της προσωρινής Διοίκησης
- Αντίγραφο της αστυνομικής ταυτότητας του νόμιμου εκπροσώπου – προέδρου
- Εξουσιοδότηση επικυρωμένη, σε περίπτωση μη φυσικής παρουσίας του προέδρου
- Το Μ3 είναι ένα έντυπο του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο συμπληρώνεται για την Έναρξη / Μεταβολή Εργασιών Μη Φυσικού Προσώπου (Νομικά Πρόσωπα ή Ενώσεις Προσώπων).

Αναλυτικότερα, στο Μ3 αναγράφονται τα εξής:

The form is titled 'M3 TAXIS' in a red banner on the top left. The main title is 'ΔΗΛΩΣΗ' (DECLARATION) in large bold letters. Below it, the subtitle is 'ΕΝΑΡΞΗΣ / ΜΕΤΑΒΟΛΗΣ ΕΡΓΑΣΙΩΝ ΜΗ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ (ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ Ή ΕΝΩΣΕΙΣ ΠΡΟΣΩΠΩΝ)'. On the left, it says 'ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ' and 'Δ.Ο.Υ.:' followed by a blank box. On the right, there are input fields for 'Αρ. Δήλωσης', 'Ημνία Δήλωσης', and 'Αρ. φακέλου'. At the bottom right, there are checkboxes for 'ΕΝΑΡΞΗ' and 'ΜΕΤΑΒΟΛΗ', and a checkbox for 'Υπηρεσία'.

Στο πεδίο Δ.Ο.Υ. συμπληρώνουμε την εφορία στην οποία υπάγεται το σωματείο π.χ. ΦΑΕ Θεσσαλονίκης και σημειώνουμε με X το πεδίο ΕΝΑΡΞΗ

**α** **ΒΑΣΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΜΗ ΦΥΣΙΚΟΥ ΠΡΟΣΩΠΟΥ**

A.Φ.Μ.

Επωνυμία

Τίτλος

Μορφή Μη Φυσικού Προσώπου

Το πεδίο Α.Φ.Μ. θα συμπληρωθεί από την υπάλληλο του Μητρώου στη ΔΟΥ μόλις ολοκληρωθεί η διαδικασία της έναρξης. Στην Επωνυμία συμπληρώνουμε την επωνυμία του σωματείου, ακριβώς όπως αναγράφεται στο καταστατικό. Στο πεδίο Τίτλος συμπληρώνουμε τον διακριτικό τίτλο, αν υπάρχει, όπως ακριβώς αναγράφεται στο καταστατικό, και στη Μορφή Μη Φυσικού Προσώπου γράφουμε Μη Κερδοσκοπικό Σωματείο.

**α1** **ΚΑΤΑΣΤΑΤΙΚΟ**

Ημ/νία Έναρξης Επιχείρησης

Ημ/νία Μεταβολής Επιχείρησης

Αριθμός Καταστατικού

Αρχή Επικύρωσης

Ημ/νία Επικύρωσης Καταστατικού

Στην πεδίο Ημερομηνία Έναρξης, αναγράφουμε την ημερομηνία επικύρωσης του καταστατικού. Το σωματείο υφίσταται σαν οντότητα από την ημερομηνία επικύρωσης του καταστατικού και όχι από την ημερομηνία της έναρξης δραστηριοτήτων στη ΔΟΥ. Στον Αριθμό Καταστατικού αναγράφουμε τον αριθμό μητρώου του και στην Αρχή Επικύρωσης, την αρμόδια αρχή που το επικύρωσε π.χ. Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης

**β** **ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΗΣ**

Προέλευση Έναρξης

Αιτία Μεταβολής

Κατάσταση Επιχείρησης

Το μόνο που πρέπει να συμπληρωθεί εδώ είναι το πεδίο Προέλευση Έναρξης στο οποίο αναγράφουμε Πρώτη Έναρξη.

**β2 ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΣΚΗΣΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ**

Οδός-Αριθμός  Τ.Κ. - Περιοχή - Δήμος / Κοινότητα

Νομός  Τηλέφωνο  Fax

Αρμόδια Δ.Ο.Υ.  Αρμόδιο Τοπικό Γραφείο

Εδώ συμπληρώνουμε τα στοιχεία της διεύθυνσης της έδρας του σωματείου, όπως ακριβώς αναγράφονται στο μισθωτήριο συμβόλαιο. Στο Τηλέφωνο πρέπει να συμπληρώσουμε οπωσδήποτε ένα τηλέφωνο επικοινωνίας, και ας μην είναι του σωματείου που λογικά ακόμα δεν υπάρχει. Μπορούμε να αναγράψουμε το προσωπικό τηλέφωνο του Προέδρου.

**β4 ΚΒΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΙΚΗ ΠΕΡΙΟΔΟΣ**

Ημ/νία Λήξης Διαχειριστικής Περιόδου  Ημ/νία Λήξης Πρώτης Διαχειριστικής Περιόδου

ΚΑΤΗΓΟΡΙΑ ΒΙΒΛΙΩΝ	ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΤΑΞΗΣ	ΤΡΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ	ΤΟΠΟΣ ΤΗΡΗΣΗΣ
<input type="checkbox"/> Α <input type="checkbox"/> Β <input type="checkbox"/> Γ	<input type="checkbox"/> Υποχρεωτικά	<input type="checkbox"/> Μηχανογραφικά	<input type="checkbox"/> Έδρα
<input type="checkbox"/> Μη Υπόχρεοι	<input type="checkbox"/> Προαιρετικά	<input type="checkbox"/> Χειρόγραφα	<input type="checkbox"/> Εγκατάσταση
<input type="checkbox"/> Απαλλασσόμενοι	<input type="checkbox"/> Υποχρεωτικά με Α.Π.Δ.	<input type="checkbox"/> Μικτά	<input type="checkbox"/> Λογιστής

Στην Κατηγορία Βιβλίων σημειώνουμε το πεδίο Μη Υπόχρεοι. Η Ημ/νία Λήξης Διαχειριστικής Περιόδου ταυτίζεται με την Ημ/νία Λήξης Πρώτης Διαχειριστικής Περιόδου και είναι 31/12/2017 (αν πρόκειται για έναρξη δραστηριότητας μέσα στο έτος 2017).

**β5 Φ.Π.Α.**

ΥΠΑΓΩΓΗ Φ.Π.Α. ΟΧΙ  ΝΑΙ

**ΚΑΘΕΣΤΩΣ Φ.Π.Α.** **ΤΡΟΠΟΣ ΕΝΤΑΞΗΣ**

Απαλλασσόμενοι  Τεκμαρτό  Καπνοβ/κών  Αρθρ. 36Α  Υποχρεωτικά

Αγροτών  Κανονικό  Πρακτ.Ταξ.  Αρθρ. 36Β  Προαιρετικά

**β6 ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΕΣ ΣΥΝΑΛΛΑΓΕΣ**

Δεν ασκεί

Παροχή Υπηρεσιών

Αποκτήσεις  Υποχρεωτικά

Παραδόσεις  Προαιρετικά

**β7 ΕΙΔΙΚΟΣ ΦΟΡΟΣ ΚΑΤΑΝΑΛΩΣΗΣ**

ΟΧΙ  ΝΑΙ

Καπνοβ/κών  Αλκοολούχων  Πετρελαιοειδών

**ΠΙΝΑΚΑΣ 65 :** Αν ο δηλών υπάγεται σε περισσότερα του ενός καθεστώτα Φ.Π.Α., διαγραμμίζονται ανάλογα τα αντίστοιχα καθεστώτα στην ένδειξη " Καθεστώς Φ.Π.Α. "

Στην Υπαγωγή ΦΠΑ, επιλέγουμε το πεδίο Όχι. Στις Ενδοκοινοτικές Συναλλαγές επιλέγουμε Δεν ασκεί και στον Ειδικό Φόρο Κατανάλωσης, Όχι.

Προσοχή!

Όσον αφορά το θέμα υπαγωγής ή μη στο καθεστώς ΦΠΑ, τις περισσότερες φορές προκύπτουν προβλήματα. Σε περίπτωση που το καταστατικό αναφέρει μέσα σε άλλες και κάποιες δραστηριότητες που από τη φύση τους υπάγονται υποχρεωτικά σε καθεστώς ΦΠΑ όπως π.χ. παροχή νομικών συμβουλών ή διοργάνωση εκδηλώσεων και σεμιναρίων, είναι πολύ πιθανό να ζητηθεί η τροποποίηση του καταστατικού προκειμένου να μην υπαχθεί το σωματείο είτε να μπει το σωματείο σε καθεστώς ΦΠΑ, πράγμα το οποίο σημαίνει ότι το σωματείο δεν θα έχει το δικαίωμα να πραγματοποιήσει τις δύο ευκαιριακές εκδηλώσεις ανά έτος με σκοπό την ενίσχυση του σκοπού του. Για αυτό είναι πολύ βασικό πριν την οριστικοποίηση του καταστατικού, να συμβουλευτούμε και έναν λογιστή για τα θέματα του ΦΠΑ.

Α/Α	ΚΩΔΙΚΟΣ	ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ	ΕΙΔΟΣ			ΕΝΔΕΙΞΗ			
			ΚΥΡΙΑ	ΔΕΥΤ.	ΛΟΙΠΗ	ΒΟΗΘ.	ΕΝΑΡΞΗ	ΜΕΤΑ-ΒΟΗΘ.	ΔΙΑ-ΚΟΤΗ
1									
2									

Εδώ αναγράφουμε τους ΚΑΔ (Κωδικοί Άσκησης Δραστηριότητας) με κωδικό και την πλήρη περιγραφή τους και αναφέρουμε ποια είναι η κύρια και ποια η δευτερεύουσα δραστηριότητα (αν υπάρχει). Ακριβώς από δίπλα σημειώνουμε το πεδίο Έναρξης.

Τέλος, υπογράφεται το έντυπο από τον Πρόεδρο του σωματείου.



Το Μ7 είναι και αυτό έντυπο του Υπουργείου Οικονομικών, το οποίο αναφέρεται στη δήλωση Σχέσεων Φορολογούμενου.

**M7 TAXIS**

**ΔΗΛΩΣΗ**

**ΣΧΕΣΕΩΝ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

Δ.Ο.Υ. :

Αρ. Δήλωσης :

Ημ/νία Δήλωσης :

Αρ. φακέλου :

Υπηρεσία

**Α**

**ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΟΥΜΕΝΟΥ**

**Α.Φ.Μ.**

Όνοματεπώνυμο / Επωνυμία

Στο ΑΦΜ συμπληρώνεται το ΑΦΜ του Νόμιμου Εκπροσώπου του σωματείου και ακριβώς από κάτω το Όνοματεπώνυμο του, όπως ακριβώς αναγράφεται στην αστυνομική του ταυτότητα.

**Β**

**ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΣΧΕΤΙΖΟΜΕΝΩΝ**

**Α.Φ.Μ.**

Εναρξη  Διακοπή

Ημ/νία

Όνοματεπώνυμο / Επωνυμία

Είδος Σχέσης

Αποδεικτικό Έγγραφο

Αρ. Εγγράφου

Ημ/νία Εγγράφου

Εκδούσα Αρχή Αποδεικτικού Εγγράφου

Στο πεδίο Επωνυμία αναγράφεται η πλήρης επωνυμία του σωματείου και στο Είδος Σχέσης, Νόμιμος Εκπρόσωπος. Το Αποδεικτικό Έγγραφο είναι το καταστατικό με όλα τα στοιχεία του και η Εκδούσα Αρχή το Πρωτοδικείο Θεσσαλονίκης.

Εφόσον συμπληρωθούν όλα τα ανωτέρα έντυπα και γίνουν δεκτά από τη ΔΟΥ, ο υπάλληλος καταχωρεί ηλεκτρονικά τα στοιχεία που δηλώθηκαν και αποδίδει τον ΑΦΜ και τα έντυπα της έναρξης.

Επόμενο βήμα είναι η αίτηση για κλειδάριθμο, η οποία γίνεται ηλεκτρονικά με το ΑΦΜ και την επωνυμία του σωματείου, επιλέγοντας Αίτηση για Νομικό Πρόσωπο. Μόλις γίνει η αίτηση, ο πρόεδρος του σωματείου μπορεί να παραλάβει τον κλειδάριθμο από το τμήμα Μητρώο της αρμόδιας ΔΟΥ. Ένα δεν παρευρίσκεται ο ίδιος, εξουσιοδοτεί κάποιον άλλον να τον παραλάβει αντί αυτού.

Τέλος, εφόσον πλέον το σωματείο διαθέτει ΑΦΜ, πρέπει να φτιάξει τη σφραγίδα του στην οποία θα αναγράφονται όλες οι απαραίτητες πληροφορίες (επωνυμία, ΑΦΜ, διεύθυνση, τηλέφωνο, ΔΟΥ). Σφραγίζοντας λοιπόν όλα τα βιβλία του και τα μπλοκ των αποδείξεων, μπορεί πλέον να αρχίσει να εισπράττει και τις συνδρομές των μελών του.

## ΚΕΦΑΛΑΙΟ 6 – ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ, ΠΕΡΙΟΡΙΣΜΟΙ ΚΑΙ ΠΡΟΤΑΣΕΙΣ ΓΙΑ ΜΕΛΛΟΝΤΙΚΗ ΕΡΕΥΝΑ

### 6.1. Συμπεράσματα

Η εργασία αυτή ασχολήθηκε κυρίως με τη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των Μη Κερδοσκοπικών Οργανισμών στην Ελλάδα, ξεκινώντας παραθέτοντας τα βασικά χαρακτηριστικά των εν λόγω προσώπων. Μέσα από τους ισχύοντες νόμους και υπουργικές αποφάσεις, δόθηκε η όσο το δυνατόν πληρέστερη ερμηνεία του νομοθετικού και φορολογικού πλαισίου που διέπει τους οργανισμούς αυτούς. Το πλέον σίγουρο είναι ότι τα πρόσωπα αυτά παρουσιάζουν πολλές ιδιαιτερότητες αλλά και διαφορές με άλλες μορφές νομικών προσώπων, γεγονός το οποίο προσδίδει και έντονο ενδιαφέρον.

Οι Μη Κερδοσκοπικοί Οργανισμοί μπορεί να είναι ένας όρος ο οποίος χρησιμοποιείται, ή τουλάχιστον ακούγεται, εντονότερα τα τελευταία χρόνια στην Ελλάδα. Παρ' όλα αυτά ο όρος αυτός υφίσταται εδώ και πολλές δεκαετίες τόσο σε εθνικό όσο και σε παγκόσμιο επίπεδο και σε γενικές γραμμές παρατηρείται ότι οι οργανισμοί αυτοί αντιμετωπίζονται με παρόμοιο τρόπο ανά τον κόσμο.

Στην Ελλάδα, ακόμη υπάρχει σύγχυση και παραπληροφόρηση για την αντιμετώπιση των οργανισμών αυτών. Εάν όμως κάποιος διαβάσει με προσοχή, συνοχή και συνέπεια τους νόμους θα διαπιστώσει ότι στη χώρα μας υφίσταται ένα αρκετά ολοκληρωμένο φορολογικό πλαίσιο για τα πρόσωπα αυτά. Σίγουρα όμως το θέμα αυτό χρήζει ιδιαίτερης προσοχής καθώς εύκολα μπορούν να παρερμηνευτούν οι διατάξεις που αφορούν τα Μη Κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπα.

Συμπερασματικά, οι ΜΚΟ χαρακτηρίζονται από ιδιαίτερη και προσεκτική μεταχείριση. Όσον αφορά τη λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση τους, απαιτείται διαρκής προσοχή καθώς τα πρόσωπα αυτά δεν διατηρούν εφ' όρου ζωής τον μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα τους. Το εάν είναι ή όχι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί εξαρτάται πάντοτε από τα πραγματικά περιστατικά. Και όπως έχει πολλαπλώς τονιστεί, μπορεί ένας ΜΚΟ να είναι φοροαπαλλαγμένος από την κύρια μη κερδοσκοπική δραστηριότητα του, αλλά να πρέπει να φορολογηθεί για κάποιες άλλες δραστηριότητες οι οποίες δεν εξυπηρετούν τον σκοπό για τον οποίο συστάθηκε.

## **6.2. Περιορισμοί**

Οι ΜΚΟ σίγουρα είναι ένα θέμα το οποίο χαρακτηρίζεται από έντονο ενδιαφέρον, όσον αφορά την έρευνα και τη μελέτη. Παρ' όλα αυτά είναι και ένα θέμα το οποίο παρουσιάζει πολλά κενά από άποψη έρευνας και βιβλιογραφίας στην Ελλάδα αλλά και γενικότερα στον κόσμο. Η προσέγγιση του θέματος μέσω εμπειρικής μελέτης ήταν περιορισμός για τη διπλωματική αυτή αλλά σίγουρα προτείνεται για μελλοντική έρευνα.

## **ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ**

### Ελληνική:

- Φραγκανικόπουλος Χρ. (2007) Ο παγκόσμιος ρόλος των μη κυβερνητικών οργανώσεων, εκδόσεις Σιδέρης Ι.
- Καραμπέλιας Γ. (2014) ΜΚΟ και παγκοσμιοποίηση στην Ελλάδα, εναλλακτικές εκδόσεις
- Σκλιάς Π., Χουλιάρης Α. (2002) Η διπλωματία της κοινωνίας των πολιτών, εκδόσεις Παπαζήση
- Συρακούλης Κλ., Αφουξενίδης Α. (2008) Η δυναμική και τα όρια της κοινωνίας των πολιτών, εκδόσεις Προπομπός
- Σταματόπουλος Δ., Σταματόπουλος Π. και Σταματόπουλος Γ. (2015) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, εκδόσεις Forin
- Μακρυδημήτρης Α. (2006) Κράτος και κοινωνία των Πολιτών, Μεταμεσονύκτιες Εκδόσεις

### Ξενόγλωσση αρθρογραφία:

- Abzug R. and Webb N. (1999), “Relationships Between Nonprofit and For-Profit Organizations: A Stakeholder Perspective”, Sage Publications Inc. Vol.28, pp.416-431
- Ackerman S. (1996), “Altruism, Nonprofits, and Economic Theory”, Journal of Economic Literature, Vol. XXXIV, pp. 701-728
- Ben-ner A. and Gui B. (2003), “The theory of Nonprofit Organizations Revisited”, Kluwer Academic Plenum Publishers pp.3-20
- Hansmann H. (1981), “The rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation”, Yale School Faculty Scholarship Series, pp.54-64
- Hines J. (1999), “Non-Profit business activity and the unrelated Business Income Tax”, Tax policy and the Economy, Vol.13, pp.57-84

- Jetman R. (2001), “Tax-Motivated expense allocations by Nonprofit Organizations”, The accounting review, pp.297-311
- Omer T. and Jetman R. (2003), “Near zero taxable income reporting by Nonprofit Organizations”, The journal of American Taxation Association, Vol.25, pp.19-34
- Valentinov V. (2008), “The Economics of Nonprofit Organization: In Search of an Integrative Theory”, Journal of Economic Issues, Vol. XLII, pp.745-760

#### Ηλεκτρονικές πηγές

- [www.taxheaven.gr](http://www.taxheaven.gr)
- [www.forin.gr](http://www.forin.gr)
- [www.e-forologia.gr](http://www.e-forologia.gr)
- [www.gsis.gr](http://www.gsis.gr)

Το τρίτο κεφάλαιο της εργασίας αυτής προέρχεται κυρίως από τον Αστικό Κώδικα.

Το τέταρτο κεφάλαιο προέρχεται από τους ισχύοντες νόμους, πολυγραφημένες, νομοθετικές διατάξεις, εγκυκλίους και υπουργικές αποφάσεις.

Όλες οι εικόνες των εντύπων Μ3, Μ7 και του μισθωτηρίου, στο κεφάλαιο 6, προήλθαν από τα έντυπα αυτά στην ηλεκτρονική τους μορφή, τα οποία είναι αναρτημένα στο Taxisnet.

# ΠΑΡΑΡΤΗΜΑΤΑ

## 1. Υπόδειγμα Καταστατικού Σωματείου

### Άρθρο 1 επωνυμία

Στην πόλη «...», σήμερα «...»ιδρύεται με το παρόν συμφωνητικό Σωματείο Ανθρωπιστικό, Μη Κερδοσκοπικό, με την επωνυμία «...» και διακριτικό τίτλο «...». Σε όλες τις δραστηριότητες του τόσο στην Ελλάδα όσο και στο εξωτερικό το σωματείο χρησιμοποιεί την παραπάνω επωνυμία.

Το σωματείο είναι Μη Κυβερνητική Οργάνωση.

### Άρθρο 2 έδρα

Ως έδρα του σωματείου ορίζεται η «...». Η διεύθυνση αυτή μπορεί να αλλάξει στα όρια της έδρας χωρίς την τροποποίηση του καταστατικού. Το σωματείο μπορεί να διατηρεί παραρτήματα σε όλες τις περιφέρειες της Ελλάδας και στο εξωτερικό.

### Άρθρο 3 σκοποί και θεμελιώδεις αρχές

Ο σκοπός του σωματείου είναι μη κερδοσκοπικός και συνίσταται κυρίως στη δημιουργία, υλοποίηση και εφαρμογή προγραμμάτων ανθρωπιστικής δράσης, καθώς και στην ανάπτυξη πνεύματος αλληλεγγύης και κοινωνικής μέριμνας «...».

Ειδικότερα: «...»

### Άρθρο 4 μέσα δράσης – πραγματοποιήσεως των σκοπών

Μεταξύ άλλων τα μέσα δράσης του σωματείου είναι: συνέδρια, εκπαιδευτικά σεμινάρια, δημοσιεύσεις, μελέτες, υποστήριξη κοινωνικών οργανισμών, συνεργασίες με κοινωνικούς φορείς «...». Το σωματείο αναπτύσσει συνεργασία με πρόσωπα ή με αντίστοιχους φορείς (άλλες ΜΚΟ, ΝΠΙΔ, εθελοντικές οργανώσεις κ.λπ.) «...».

### Άρθρο 5 ανεξαρτησία σωματείου

Το Σωματείο έχει διοικητική και οικονομική αυτοτέλεια της λειτουργίας του και διέπεται μόνο από τις διατάξεις του καταστατικού του και της κείμενης νομοθεσίας περί Σωματείων. Δε δέχεται καμία παρέμβαση ή επιρροή και δρα ανεξάρτητα από κυβερνήσεις, κόμματα, πολιτικές ή θρησκευτικές οργανώσεις «...».

### Άρθρο 6 πόροι του σωματείου

Οι πόροι προέρχονται από: συνδρομές μελών, έκτακτες ενισχύσεις αυτών ή τρίτων προσώπων, από πόσα που προέρχονται από τη διοργάνωση εκδηλώσεων, από υποστηρικτικά χρηματικά κονδύλια προερχόμενα από ευρωπαϊκούς ή διεθνείς οργανισμούς «...».

### **Άρθρο 7 μέλη του σωματείου**

Τα μέλη διακρίνονται σε τακτικά και επίτιμα.

Υποψήφιο τακτικό μέλος μπορεί να είναι κάθε φυσικό πρόσωπο άνω των 18 ετών, είτε κατοικεί μόνιμα στην Ελλάδα είτε όχι, το οποίο έχει δικαιοπρακτική ικανότητα και πληροί τις ειδικότερες προϋποθέσεις που τάσσονται από το παρόν καταστατικό. Για την είσοδο τακτικού μέλους απαιτείται αίτηση του υποψήφιου μέλους προς το ΔΣ και αποδοχή αυτού από το ΔΣ κατά την απόλυτη και ανεξέλεγκτη εξουσία του.

Επίτιμο μέλος μπορεί να είναι κάθε πρόσωπο που συνέβαλε με εξαιρετικό τρόπο στην προώθηση των σκοπών του Σωματείου. Επίτιμα μέλη μπορούν να γίνουν, εκτός από τα φυσικά πρόσωπα και Οργανώσεις, ΝΠΙΔ, ΝΠΔΔ, ΜΚΟ κ.λπ. Τα επίτιμα μέλη απαλλάσσονται από την υποχρέωση οικονομικής συνδρομής στο Σωματείο. «...»

### **Άρθρο 8 αριθμός μελών**

Ο αριθμός των μελών είναι απεριόριστος.

Το Σωματείο μπορεί να εξακολουθεί να υπάρχει εφόσον τα τακτικά μέλη δεν είναι λιγότερα από είκοσι (20).

### **Άρθρο 9 κωλύματα εγγραφής και λόγοι αποκλεισμού μέλους**

Δεν εγγράφεται μέλος του Σωματείου όποιος στερήθηκε των πολιτικών του δικαιωμάτων, καθώς και όποιος καταδικάστηκε αμετάκλητα και κακούργημα. Δεν γίνονται δεκτά και, εφόσον έχουν εγγραφεί, διαγράφονται με απόφαση του ΔΣ μέλη οποιασδήποτε οργάνωσης με δράση και στόχους που αντιβαίνουν τους σκοπούς του Σωματείου. Διαγράφονται ακόμη, με απόφαση του ΔΣ μέλη που εκμεταλλεύονται την ιδιότητα τους για πολιτικό, οικονομικό ή άλλο όφελος «...».

### **Άρθρο 10 υποχρεώσεις μελών**

Τα τακτικά μέλη υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιας συνδρομής τους στο Σωματείο ύψους «...» ευρώ.

Τα τακτικά μέλη υποχρεούνται να καταβάλλουν τακτικά τις συνδρομές τους, να μετέχουν στις Γενικές Συνελεύσεις, να συμβάλλουν στην επίτευξη των σκοπών του Σωματείου «...».

### **Άρθρο 11 δικαιώματα των μελών**

Όλα τα μέλη του σωματείου έχουν ίσα δικαιώματα «...»

### **Άρθρο 12 αποχώρηση μέλους**

Κάθε μέλος δικαιούται να αποχωρήσει από το σωματείο με έγγραφη δήλωση του προς το ΔΣ, αφού καταβάλλει τη συνδρομή ολόκληρου του έτους μέσα στο οποίο



γίνεται η αποχώρηση και τυχόν άλλες οικονομικές υποχρεώσεις του προς το Σωματείο «...»

### **Άρθρο 13 διαγραφή μέλους**

Με απόφαση του ΔΣ διαγράφεται από μέλος του σωματείου κάθε μέλος το οποίο δεν τηρεί τις υποχρεώσεις του προς το σωματείο, παραβιάζει τις διατάξεις του καταστατικού ή επιδίδεται σε δραστηριότητες που αντιβαίνουν στους σκοπούς του σωματείου «...».

### **Άρθρο 14 Γενική Συνέλευση**

Η ΓΣ αποτελείται από τα τακτικά μέλη του Σωματείου, που έχουν εκπληρώσει τις ταμειακές οφειλές τους. Η ΓΣ αποτελεί το ανώτατο διοικητικό όργανο του σωματείου ικανό να λαμβάνει αποφάσεις για θέματα που δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα άλλου οργάνου. Συνέρχεται είτε τακτικά μια φορά το χρόνο είτε έκτακτα ύστερα από απόφαση του ΔΣ ή αν ζητηθεί από 1/5 των μελών με έγγραφη αίτηση που απευθύνεται στο ΔΣ. Η ως άνω αίτηση περιέχει τα θέματα που θα πρέπει να συζητηθούν. Οι έκτακτες ΓΣ πρέπει να συγκαλούνται μέσα σε είκοσι μέρες από την κατάθεση της σχετικής αίτησης. «...»

Η ΓΣ βρίσκεται σε απαρτία και συνεδριάζει έγκυρα όταν παρίστανται ή αντιπροσωπεύονται τα μισά τακτικά μέλη (με εκπληρωμένες τις ταμειακές οφειλές). Εάν δεν υπάρχει απαρτία συγκαλείται ξανά μετά από οκτώ ημέρες και συνεδριάζει έγκυρα ανεξάρτητα από τον αριθμό των παρευρισκόμενων μελών «...».

Όλες οι αποφάσεις της ΓΣ λαμβάνονται με φανερή πλειοψηφία, εκτός αν πρόκειται για προσωπικά ζητήματα ή για εκλογή μελών ΔΣ ή αν το ζητήσει το 1/3 των παρόντων μελών και διεξάγεται μυστική ψηφοφορία.

Στα θέματα της ημερήσιας διάταξης της ετήσιας τακτικής συνέλευσης περιλαμβάνονται υποχρεωτικά ο απολογισμός του ΔΣ, η εκλογή των μελών του ΔΣ «...».

Οι αρχαιρεσίες διεξάγονται με την μέριμνα τριμελούς εφορευτικής επιτροπής «...». η εφορευτική επιτροπή φροντίζει για όλα τα θέματα που έχουν σχέση με τις εκλογές, στο τέλος δε της ψηφοφορίας κάνει καταμέτρηση των ψήφων και ανακηρύσσει τους επιτυχόντες. Εκλογικό σύστημα ορίζεται το πλειοψηφικό. Για όλα αυτά συντάσσεται πρακτικό «...».

### **Άρθρο 15 διοικητικό συμβούλιο**

Το σωματείο διοικείται από το ΔΣ το οποίο αποτελείται από πέντε τακτικά μέλη (5) και δύο αναπληρωματικά μέλη (2).

Δεν μπορούν να εκλεγούν μέλη του ΔΣ όσοι κατέχουν οποιαδήποτε αποφασιστικής σημασίας θέση στην ιεραρχία οποιουδήποτε κόμματος ή πολιτικής ή θρησκευτικής οργάνωσης «...».

Η θητεία του ΔΣ ορίζεται «...» (τριετής, πενταετής κ.λπ.). Τα μέλη του ΔΣ είναι ελεύθερα επανεκλέξιμα.

### **Άρθρο 16 ανάδειξη των μελών του ΔΣ**

Για την πρότερη γνώση και διαφάνεια της διαδικασίας εκλογής των μελών του ΔΣ, οι υποψήφιοι καλούνται να γνωστοποιήσουν στον Πρόεδρο του απερχόμενου ΔΣ τη βούληση τους να συμμετάσχουν στη διαδικασία (εντός της προθεσμίας που ορίζεται από το ΔΣ).

Η εκλογή των μελών του ΔΣ διεξάγεται με μυστική ψηφοφορία και τα μέλη του σωματείου εκλέγουν τα αιρετά μέλη σημειώνοντας το ψηφοδέλτιο. Η όλη διαδικασία τελεί υπό την εποπτεία τριμελούς εφορευτικής επιτροπής που εκλέγεται από τη ΓΣ. «...» Σε περίπτωση ισοψηφίας γίνεται κλήρωση ανάμεσα σε αυτούς που ισοψήφησαν.

Όσοι εκλέγονται για τα ΔΣ συγκροτούνται σε σώμα και κατανέμουν μεταξύ τους τις αρμοδιότητες, προκειμένου να αναλάβουν τη διοίκηση του Σωματείου. Με μυστική ψηφοφορία το ΔΣ εκλέγει τον Πρόεδρο, τον Αντιπρόεδρο, το Γενικό Γραμματέα και τον Ταμία.

### **Άρθρο 17 Ελεγκτική επιτροπή**

Η ελεγκτική επιτροπή εκλέγεται από την Γενική Συνέλευση των μελών μαζί με το ΔΣ και αποτελείται από δύο μέλη και έναν αναπληρωτή τους. Η ελεγκτική επιτροπή ελέγχει την οικονομική κατάσταση και τα βιβλία του Σωματείου, και συντάσσει σχετική έκθεση που την θέτει υπόψη κατά την ημέρα της Τακτικής Γενικής Συνέλευσης των μελών.

### **Άρθρο 18 Πρόεδρος – αρμοδιότητες**

Ο Πρόεδρος του σωματείου έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Εκπροσωπεί το σωματείο ενώπιον κάθε διοικητικής, δικαστικής, φορολογικής ή άλλης αρχής, ενώπιον κάθε τρίτου φυσικού ή νομικού προσώπου, σε όλες τις δικαιοπραξίες και εκδηλώσεις

- Συγκαλεί τις συνεδριάσεις του ΔΣ, στις οποίες και προεδρεύει. Συγκαλεί με απόφαση του ΔΣ τακτικές και έκτακτες ΓΣ
- Κατευθύνει και παρακολουθεί τις εργασίες του ΔΣ και την εκτέλεση των αποφάσεων της ΓΣ και του ΔΣ
- Φροντίζει για την τήρηση και εφαρμογή των εσωτερικών κανονισμών του σωματείου, λαμβάνοντας κάθε μέτρο προς εξασφάλιση των συμφερόντων του σωματείου
- Ανοίγει, διακινεί και κλείνει οποιονδήποτε λογαριασμό του σωματείου σε οποιαδήποτε τράπεζα και ανεξαρτήτως ποσού
- Ενεργεί κάθε άλλη πράξη που δεν ανατίθεται σε άλλο όργανο του σωματείου «...»

Σε περίπτωση απουσίας ή κωλύματος του Προέδρου από τις συνεδριάσεις του ΔΣ, προεδρεύει κατά σειρά ο Αντιπρόεδρος, ο Γραμματέας και ο Ταμίας.

#### **Άρθρο 19 Αντιπρόεδρος**

Ο αντιπρόεδρος του σωματείου έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Αναπληρώνει τον Πρόεδρο όταν απουσιάζει ή κωλύεται στα εν γένει καθήκοντα του
- Αναλαμβάνει τα καθήκοντα του Προέδρου σε περίπτωση θανάτου ή παραίτησης του τελευταίου

Όταν ο αντιπρόεδρος απουσιάζει ή κωλύεται να ασκήσει τα καθήκοντα του, τον αντικαθιστά άλλος μέλος του ΔΣ που ορίζεται με απόφαση του ΔΣ «...».

#### **Άρθρο 20 Γενικός Γραμματέας**

Ο Γενικός Γραμματέας έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Αναλαμβάνει την εισήγηση και την εκτέλεση των αποφάσεων του ΔΣ
- Τηρεί το αρχείο του Σωματείου και συντάσσει τα πρακτικά του ΔΣ και των ΓΣ
- Τηρεί το μητρώο μελών
- Φροντίζει για την αλληλογραφία του Σωματείου
- Φυλάει τη σφραγίδα του σωματείου και σφραγίζει τα έγγραφα «...»

Όταν ο Γραμματέας απουσιάζει ή κωλύεται να ασκήσει τα καθήκοντα του, τον αντικαθιστά άλλος μέλος του ΔΣ που ορίζεται με απόφαση του ΔΣ.

#### **Άρθρο 21 Ταμίας**

Ο ταμίας έχει τις εξής αρμοδιότητες:

- Τηρεί τα λογιστικά βιβλία του σωματείου, τις αποδείξεις με τις οποίες εισπράττονται οι συνδρομές των μελών και τα διάφορα έσοδα και ενεργεί πληρωμές.
- Μεριμνά για την κατάθεση σε οποιαδήποτε τράπεζα σε λογαριασμό του σωματείου τα εισπραττόμενα χρήματα
- Προβαίνει σε εισπράξεις και πληρωμές
- Είναι υπεύθυνος για τη σύνταξη και υποβολή στο ΔΣ και στη ΓΣ του ετήσιου απολογισμού της οικονομικής διαχείρισης του Σωματείου
- Στο τέλος κάθε έτους συντάσσει τον ισολογισμό του Σωματείου «...»

Όταν ο Ταμίας απουσιάζει ή κωλύεται να ασκήσει τα καθήκοντα του, τον αντικαθιστά άλλοσ μέλος του ΔΣ που ορίζεται με απόφαση του ΔΣ.

#### **Άρθρο 22 τροποποίηση καταστατικού**

Το παρόν καταστατικό μπορεί να τροποποιηθεί με απόφαση της τακτικής ή έκτακτης ΓΣ του Σωματείου. Για τη λήψη της απόφασης θεωρείται απαραίτητη η παρουσία του ενός δευτέρου (1/2) των τακτικών μελών που έχουν τακτοποιήσει τις οικονομικές τους υποχρεώσεις και η πλειοψηφία των τριών τετάρτων (3/4) των παρόντων στη ΓΣ τακτικών μελών.

#### **Άρθρο 23 βιβλία του σωματείου**

Τα βιβλία που τηρεί υποχρεωτικά το Σωματείο είναι:

- Μητρώο μελών. Σε αυτό καταχωρούνται όλα τα στοιχεία των μελών του Σωματείου
- Βιβλίο Πρακτικών ΔΣ
- Βιβλίο Πρακτικών ΓΣ
- Βιβλίο εισπράξεων – πληρωμών «...»

#### **Άρθρο 24 διάλυση σωματείου**

Το Σωματείο μπορεί να διαλυθεί με απόφαση της ΓΣ του Σωματείου. Για τη λήψη της απόφασης θεωρείται απαραίτητη η παρουσία του ενός δευτέρου (1/2) των τακτικών μελών που έχουν τακτοποιήσει τις οικονομικές τους υποχρεώσεις και η πλειοψηφία των τριών τετάρτων (3/4) των παρόντων στη Γ.Σ. τακτικών μελών. Σε περίπτωση διάλυσης του σωματείου, η ΓΣ αποφασίζει τη διάθεση των περιουσιακών του στοιχείων σε άλλο μη κερδοσκοπικό φορέα, ο οποίος υπηρετεί παρεμφερείς σκοπούς. «...» Προβλέπεται ρητά ότι οποιαδήποτε περιουσιακά στοιχεία του Σωματείου δεν μπορούν ποτέ να διανεμηθούν στα μέλη του. «...»

## Άρθρο 25 ισχύς του καταστατικού –Τελική διάταξη

Το καταστατικό αυτό αποτελείται από «αριθμός άρθρων» άρθρα, διαβάστηκε και εγκρίθηκε από τα ιδρυτικά μέλη και θα ισχύει από την καταχώρισή του στο τηρούμενο Δημόσιο Βιβλίο του Ειρηνοδικείου.

Από κάτω ακολουθεί λίστα με τα ιδρυτικά μέλη, η οποία περιέχει όνομα, επώνυμο, πατρώνυμο και υπογραφή.

## **2. Υπόδειγμα Αίτησης για την αναγνώριση του σωματείου**

Ο «...» (γίνεται αναφορά στα πέντε μέλη της προσωρινής διοίκησης με το ονοματεπώνυμο τους, τη διεύθυνση τους και τον ΑΦΜ τους) , οι οποίοι ενεργούν υπό την ιδιότητα των μελών της προσωρινής διοικήσεως του υπό σύσταση σωματείου με την επωνυμία «...» και διακριτικό τίτλο «...».

Με το από «ημερομηνία» πρακτικό ίδρυσης, συστήθηκε σωματείο με έδρα και επωνυμία τις προαναφερθείσες και καταρτίστηκε για το λόγο αυτό, το από «ημερομηνία» καταστατικό το οποίο αποτελείται από «αριθμός» άρθρα και έχει εγκριθεί και υπογραφεί από όλα τα ιδρυτικά μέλη. Με την ίδια ιδρυτική πράξη εκλέχθηκε προσωρινή διοίκηση.

Ο σκοπός του σωματείου είναι μη κερδοσκοπικός και συνίσταται κυρίως στη δημιουργία, υλοποίηση και εφαρμογή προγραμμάτων ανθρωπιστικής δράσης «...»

Ειδικότερα [απαριθμούμε τους βασικούς σκοπούς]

Επειδή τηρήθηκαν όλες οι νόμιμες διατυπώσεις και επισυνάπτουμε στην αίτηση:

Α) την από «ημερομηνία» συστατική πράξη υπογεγραμμένη από τα ιδρυτικά μέλη που περιλαμβάνει και τα ονόματα των μελών του προσωρινού ΔΣ

Β) το από «ημερομηνία» καταστατικό με τις υπογραφές των ιδρυτικών μελών

Γ) τον από «ημερομηνία» πίνακα των μελών του ΔΣ.

Ζητούμε

Να γίνει δεκτή η αίτηση και να διαταχθεί εγγραφή του σωματείου με την επωνυμία «...» και διακριτικό τίτλο «...» στο βιβλίο σωματείων που τηρείται στο «...», να επικυρωθεί το από «ημερομηνία» καταστατικό του και να διαταχθούν οι νόμιμες δημοσιεύσεις.

### **3. Εθνικό Μητρώο ελληνικών και ξένων ΜΚΟ**

Με την απόφαση 39487/16, η οποία δημοσιεύτηκε στις 8 Σεπτεμβρίου 2016 από το Υπουργείο Εσωτερικών & Διοικητικής Ανασυγκρότησης, αποφασίστηκε η Σύσταση Εθνικού Μητρώου ελληνικών και ξένων Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων (ΜΚΟ) που δραστηριοποιούνται σε θέματα διεθνούς προστασίας, μετανάστευσης και κοινωνικής ένταξης.

#### **Άρθρο1- Σύσταση Μητρώου**

Το Εθνικό Μητρώο θα περιέχει πληροφορίες σχετικές με:

- Στοιχεία του Φορέα (επωνυμία φορέα, γεωγραφική εμβέλεια δραστηριοποίησης κ.λπ.)
- Στοιχεία σύστασης (νομιμοποιητικά έγγραφα)
- Φορολογικά στοιχεία
- Οικονομικά στοιχεία (στοιχεία απολογισμού /ισολογισμού-προϋπολογισμού κ.λπ.)
- Στοιχεία νόμιμου εκπροσώπου στην Ελλάδα
- Παρεχόμενες υπηρεσίες (Ωφελούμενοι/ ομάδες στόχος/ τομείς δραστηριοποίησης κ.λπ.)
- Υλικοτεχνική υποδομή
- Απασχολούμενο αμειβόμενο /εθελοντικό προσωπικό και χρονικό διάστημα παραμονής και απασχόλησης
- Δράσεις φορέα (απολογισμός έργου δυο προηγούμενων ετών, στο οποίο θα αναφέρονται τουλάχιστον: λειτουργία δομών/ είδος/ ονομασία/ αριθμός εξυπηρετούμενων/ κόστος λειτουργίας, υπηρεσίες παροχής μέσα από δομές, δράσεις που υλοποίησε ο φορέας τα δύο προηγούμενα έτη, αριθμός ενεργειών που υλοποιήθηκαν ανά κατηγορία δράσης/ τίτλους αυτών των ενεργειών, ωφελούμενοι, συνεργασίες με φορείς, τρέχουσες παρεμβάσεις).

Το εν λόγω μητρώο θα επικαιροποιείται για τυχόν αλλαγές, σε τακτά διαστήματα. Οι ελληνικές και ξένες ΜΚΟ, υποχρεούνται αμελλητί να ενημερώνουν για σχετικές αλλαγές/μεταβολές, ιδίως τη διακοπή λειτουργίας ή την αποχώρηση από την ελληνική επικράτεια ή από το πεδίο δράσεων.

## **Άρθρο 2 - Κατηγορίες φορέων προς εγγραφή**

Στο Μητρώο, μπορούν να εγγραφούν οι φορείς που εμπίπτουν στις παρακάτω κατηγορίες: Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (Ν.Π.Ι.Δ.) μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα και Μη Κυβερνητικές Οργανώσεις, όπως:

- Σωματεία και Σύλλογοι
- Ειδικώς αναγνωρισμένοι φορείς (με ειδική νομοθετική ρύθμιση)
- Κοινωφελή ιδρύματα,
- Αστικές εταιρείες Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα
- Παραρτήματα ξένων Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων.

## **Άρθρο 3 - Προϋποθέσεις εγγραφής**

Προκειμένου οι φορείς αυτοί να εγγραφούν στο ως άνω μητρώο απαιτείται να πληρούνται σωρευτικά οι κατωτέρω προϋποθέσεις:

1. Να διαθέτουν νομική προσωπικότητα, η οποία αποδεικνύεται από νόμιμα δημοσιευμένο καταστατικό/νομιμοποιητικά έγγραφα
2. Στο καταστατικό τους πρέπει να προβλέπεται η υλοποίηση δραστηριοτήτων:
  - Κοινωνικού και Ανθρωπιστικού Χαρακτήρα
  - Διεθνούς Προστασίας
  - Μετανάστευσης ή
  - Κοινωνική Ένταξης

## **Άρθρο 4 – Διαδικασία εγγραφής**

Οι κατηγορίες των φορέων που επιθυμούν να ενταχθούν στο Μητρώο, οφείλουν να υποβάλλουν ηλεκτρονικά αίτηση εγγραφής μέσω της σχετικής διαδικτυακής εφαρμογής του Υπουργείου, υποβάλλοντας τα στοιχεία που αναφέρονται στο άρθρο 1 και εφόσον πληρούν τις σχετικές προϋποθέσεις.

Για την εγγραφή και απόδοση αριθμού μητρώου καθώς και διαγραφή από το μητρώο της παρούσης εκδίδεται σχετική απόφαση από τον Προϊστάμενο της Δ/σης Κοινωνικής Ένταξης.

Η εγγραφή των φορέων στο Εθνικό Μητρώο, θα αποτελεί απαραίτητη προϋπόθεση, τόσο για τη δραστηριοποίησή τους όσο και για τη συνακόλουθη πιστοποίησή τους και την ευρύτερη συνεργασία τους με τις υπηρεσίες του Υπουργείου Εσωτερικών και Διοικητικής Ανασυγκρότησης. Τα αλλοδαπά έγγραφα απαιτείται να είναι επικυρωμένα και μεταφρασμένα σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Στην ηλεκτρονική αίτηση εγγραφής μεταξύ άλλων συμπληρώνεται η εθνικότητα της ΜΚΟ, το έτος ίδρυσης, η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος, ο σκοπός και η αποστολή της, η νομική της υπόσταση (Ν.Π.Ι.Δ. Φιλανθρωπικό Σωματείο, Ν.Π.Ι.Δ. Σωματείο Ειδικώς Αναγνωρισμένο, Ν.Π.Ι.Δ. Εκκλησιαστικό Ίδρυμα, Αστική Εταιρεία, Αστική Εταιρεία Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, Σωματείο – Σύλλογος, Ίδρυμα, Ν.Π.Δ.Δ.) , Α.Φ.Μ., Γ.Ε.ΜΗ. (εάν υπάρχει υποχρέωση εγγραφής), αριθμός εγγραφής Πρωτοδικείου, στοιχεία επικοινωνίας, και τα στοιχεία του νόμιμου εκπροσώπου.



