ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Εγχειρίδιο απαντήσεων στα συνηθέστερα ερωτήματα, που αφορούν στα Νομικά Πρόσωπα μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα

Μάιος 2019

- ***Σύνταξη Περιεχομένου:***

Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης (Γ.Δ.Φ.Δ.)
Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας (Δ.Ε.Α.Φ.)
Τμήμα Β' – Φόρου Εισοδήματος Νομικών Προσώπων
Τηλ: 210-33.75.311 έως 312

- ***Επιμέλεια έκδοσης:***

Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης & Ανθρώπινου Δυναμικού (Γ.Δ.Η.Δ.Α.Δ.)
Διεύθυνση Οργάνωσης (Δ.ΟΡΓ.)
Τμήμα Δ' - Υποθέσεων Πολιτών

Ιστορικό Εκδόσεων		
1η έκδοση	**Αρχική**	**Μάιος 2019**

ΣΥΝΤΟΜΟΓΡΑΦΙΕΣ

Α.Α.Δ.Ε.	Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
Γ.Δ.Φ.Δ.	Γενική Διεύθυνση Φορολογικής Διοίκησης
ΕΝ.Φ.Ι.Α.	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
Γ.Ο.Ε.Β.	Γενικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων
Μ.Τ.Π.Υ.	Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων
ν.π.δ.δ.	Νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου
ν.π.ι.δ.	Νομικό πρόσωπο ιδιωτικού δικαίου
Ο.Ε.Β.	Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων
Ο.Τ.Α.	Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης
Σ.Α.Δ.Φ.	Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας
Τ.Ο.Ε.Β.	Τοπικοί Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων

Περιεχόμενα

1. Ποια νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων; 4

2. Ποια άλλα θεωρούνται ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 4

3. Ποια έσοδα νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου; 4

4. Ποια έσοδα νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποτελούν αντικείμενο φόρου; 5

5. Συγκεκριμένα, πότε τα έσοδα από δίδακτρα, που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποτελούν αντικείμενο φόρου; 5

6. Πότε φορολογούνται στην Ελλάδα τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που συστάθηκαν στην αλλοδαπή; 6

7. Ποιες δαπάνες εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 6

8. Η χρεωστική διαφορά, που προκύπτει από την ανταλλαγή ομολόγων (P.S.I. – ν. 4046/2012 – Α' 28) του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 7

9. Πώς προσδιορίζεται το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 7

10. Στην έννοια των δαπανών, που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιλαμβάνεται και ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.); 8

11. Εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιήσει σε ακίνητα από τα οποία δεν αποκτούν εισόδημα (για παράδειγμα, όταν αυτά είναι κενά); 8

12. Πώς φορολογούνται τα μερίσματα που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 9

13. Πότε λήγει το φορολογικό έτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 9

14. Οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες φορολογούνται όπως τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 9

15. Πώς φορολογούνται τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων; 9

16. Πώς φορολογείται το Ελληνικό Δημόσιο; 10

17. Πώς φορολογούνται οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Ο.Ε.Β.); 10

18. Πώς φορολογούνται τα πολιτικά κόμματα; 10

19. Οι περιφερειακοί και δημοτικοί συνδυασμοί υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος; 11

20. Πώς φορολογούνται οι διπλωματικές και προξενικές αρχές; 11

21. Πώς φορολογούνται οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης, που είναι νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα; 12

22. Πώς φορολογούνται οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης; 12

23. Πώς φορολογούνται οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' και β' βαθμού για το τεκμαρτό εισόδημα, που αποκτούν από την ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων τους και από τη δωρεάν παραχώρηση των ακινήτων αυτών σε ν.π.δ.δ. και σε φορείς του Δημοσίου; 12

1. **Ποια νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων;**

Σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή στην 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, με βάση τις διατάξεις της περίπτ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 (Α' 167).

2. **Ποια άλλα θεωρούνται ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;**

Στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν περιλαμβάνονται περιοριστικά μόνο τα σωματεία ή τα ιδρύματα, αλλά μπορεί να περιλαμβάνονται και λοιπά νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες ιδιωτικού δικαίου, που αποδεδειγμένα επιδιώκουν μη κερδοσκοπικό σκοπό και με την προϋπόθεση ότι δεν εντάσσονται σε κάποια άλλη κατηγορία προσώπων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 (όπως, ενδεικτικά, αστική μη κερδοσκοπική εταιρεία, κοινωνία, συνεταιρισμός, κ.λπ.). Σε κάθε περίπτωση, βέβαια, η διαπίστωση της επιδίωξης του μη κερδοσκοπικού σκοπού, αλλά και των εσόδων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης αυτού, είναι θέμα πραγματικό, που εμπίπτει στην αρμοδιότητα της εκάστοτε ελεγκτικής αρχής (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1071868 ΕΞ 2015/26.5.2015 έγγραφο του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης).

3. **Ποια έσοδα νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου;**

Ενδεικτικά, περιπτώσεις εσόδων που δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποτελούν οι εισφορές (συνδρομές) και τα δικαιώματα εγγραφής των μελών τους, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόροι κληρώσεις από διαφημίσεις, που καταχωρούνται σε περιοδικά, τα οποία εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού

περιεχομένου των Ιερών Μονών (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1044/2015, ΑΔΑ: Ω5ΟΗΗ-ΜΩΑ, εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων).

4. **Ποια έσοδα νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποτελούν αντικείμενο φόρου;**

Τα έσοδα που αποκτούν τα εν λόγω πρόσωπα από δραστηριότητα, η οποία δεν συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής τους, αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, έστω και αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους. Για παράδειγμα, τα έσοδα από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία) και από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, οι συνδρομές από τρίτους - μη μέλη, τα έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων, εντύπων, κ.λπ. σε τρίτους - μη μέλη των ως άνω προσώπων, καθώς και από τις διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από τις διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα (δίδακτρα) από λειτουργία ιδιωτικών σχολείων και εργαστηρίων, καθώς και τα έσοδα από την πώληση εικόνων, από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιος).

5. **Συγκεκριμένα, πότε τα έσοδα από δίδακτρα, που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αποτελούν αντικείμενο φόρου;**

Η συγκεκριμένη αναφορά στα έσοδα (δίδακτρα) από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, αφορά στις περιπτώσεις, κατά τις οποίες η λειτουργία του ιδιωτικού εκπαιδευτηρίου δεν είναι ο κύριος σκοπός του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αλλά μια παρεμπίπτουσα δραστηριότητα που αυτό έχει αναπτύξει. Ενδεικτικά, αναφέρεται το παράδειγμα ενός φιλανθρωπικού ιδρύματος, με σκοπό τη μέριμνα και την εκπαίδευση παιδιών με γνωσιακές, νοητικές και αναπτυξιακές δυσκολίες, το οποίο λειτουργεί παράλληλα και έναν παιδικό σταθμό για παιδιά χωρίς τις ως άνω δυσκολίες και εισπράττει δίδακτρα από τη λειτουργία του, καθώς και αυτό ενός εκκλησιαστικού ιδρύματος, με σκοπό την παροχή έμπρακτης αρωγής και συμπαράστασης σε παιδιά και νέους και καθοδήγησης σε αυτά, στα πλαίσια της ελληνορθόδοξης παράδοσης και πολιτισμού, το οποίο έχει ιδρύσει και λειτουργεί ιδιωτικό δημοτικό σχολείο (σχετ. τα αριθ. Δ12Β 1129239 ΕΞ 2012/19.9.2012 και Δ12Β 1138140 ΕΞ 2011/3.10.2011 έγγραφα της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος - Δ12 της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών).

Αντιθέτως, 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, δεδομένου ότι πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού τους (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1123/2015, ΑΔΑ: Β5Χ2Η-1Α1 εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων).

6. Πότε φορολογούνται στην Ελλάδα τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που συστάθηκαν στην αλλοδαπή;

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, που συστάθηκαν στην αλλοδαπή, αποτελούν υποκείμενα φόρου στην Ελλάδα, όταν έχουν τη φορολογική κατοικία τους στην ημεδαπή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 3 και 4 του άρθρου 4 του ν. 4172/2013, είτε όταν διατηρούν στη χώρα μας μόνιμη εγκατάσταση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 του ν. 4172/2013 ή τις Σ.Α.Δ.Φ. (Συμβάσεις Αποφυγής Διπλής Φορολογίας), είτε όταν αποκτούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία, μερίσματα, τόκους και δικαιώματα στην Ελλάδα.

7. Ποιες δαπάνες εκπίπτουν κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;

Κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των εν λόγω νομικών προσώπων και όσον αφορά στις δαπάνες, στις οποίες αυτά προβαίνουν, γίνεται διάκριση, ανάλογα με το αν αυτές αφορούν στην επιχειρηματική τους δραστηριότητα ή στην επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους. Το μέρος εκείνων των δαπανών, που αφορούν σε επιχειρηματική δραστηριότητα, εκπίπτει, κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος αυτού, με την επιφύλαξη των άρθρων 22 και 23 του ν. 4172/2013. Αντίθετα, δεν εκπίπτουν δαπάνες που αφορούν σε έσοδα, που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου. Περαιτέρω, σε περίπτωση που υπάρχουν δαπάνες που είναι κοινές, δηλαδή μπορούν να συμβάλλουν στη δημιουργία, τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο, όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο, τότε επιμερίζονται κατά την αναλογία των αντίστοιχων εσόδων.

Τέλος, διευκρινίζεται ότι οι δαπάνες, που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, δεν εκπίπτουν σε καμία περίπτωση από το σύνολο των εσόδων του από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα αν αυτό αποκτά έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του ή όχι (σχετ. το με αριθ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015 έγγραφο και η αριθ. ΠΟΛ.1113/2015 εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων).

8. **Η χρεωστική διαφορά, που προκύπτει από την ανταλλαγή ομολόγων (P.S.I. – ν. 4046/2012 – Α' 28) του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει κατά τον προσδιορισμό του εισοδήματος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;**

Ναι, η χρεωστική διαφορά (1/30), που έχει προκύψει σε βάρος των υπόψη νομικών προσώπων από την ανταλλαγή ομολόγων του Ελληνικού Δημοσίου ή εταιρικών ομολόγων με εγγύηση του Ελληνικού Δημοσίου, κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάταξη του ελληνικού χρέους, εκπίπτει από τα λοιπά έσοδά τους από επιχειρηματική δραστηριότητα, που αποτελούν αντικείμενο φόρου (πλην του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία) (σχετ. οι εγκύκλιοι, με αριθ. ΠΟΛ.1069/2018, ΑΔΑ:Ω30Τ46ΜΠ3Ζ-ΣΣ6, του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων - Α.Α.Δ.Ε. και 1088/2016, ΑΔΑ: ΩΓ1ΑΗ-Σ89, του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων).

9. **Πώς προσδιορίζεται το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;**

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, προκύπτει από την εκμίσθωση / υπεκμίσθωση (σε χρήμα ή σε είδος) ή από την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων, μετά από την έκπτωση των κάθε είδους δαπανών, που αφορούν στα ακίνητα (ήτοι, των δαπανών επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, καθώς και των πάγιων και λειτουργικών δαπανών), σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος, σε ποσοστό 100%, με βάση τις διατάξεις των παρ. 1, 2 και 3 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, καθώς και της αντίστοιχης τεκμαρτής δαπάνης ιδιοχρησιμοποίησης στο σύνολό της. Επισημαίνεται, ότι στην έννοια των πάγιων και λειτουργικών δαπανών, που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία, που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιλαμβάνονται και οι αποσβέσεις των ακινήτων, οι οποίες υπολογίζονται με βάση τις

διατάξεις του άρθρου 24 του ν. 4172/2013 (σχετ. οι εγκύκλιοι, με αριθ. ΠΟΛ.1069/2015, ΑΔΑ:Ω0ΥΓΗ-ΗΩ2 της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων και 1069/2018).

Τέλος, διευκρινίζεται ότι 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. δαπάνη για ηλεκτρισμό ή για νερό, κ.λπ.) (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιος).

10. **Στην έννοια των δαπανών, που εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, περιλαμβάνεται και ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.);**

Ναι, καθόσον αποτελεί δαπάνη, που αφορά στο ακίνητο και υπόκειται στον περιορισμό του 75 ή 100%, αντίστοιχα, ως προς την έκπτωσή του από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με βάση τις διατάξεις των περιπτ. β’ και γ’ της παρ. 3 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013 (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦΒ 1087089 ΕΞ 2015/25.6.2015 έγγραφο).

11. **Εκπίπτουν από το ακαθάριστο εισόδημα από ακίνητη περιουσία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιήσει σε ακίνητα από τα οποία δεν αποκτούν εισόδημα (για παράδειγμα, όταν αυτά είναι κενά);**

Ναι, καθόσον όλα τα έσοδα που αποκτούν, θεωρούνται, με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013, ως έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιήσει στα ακίνητα εκπίπτουν από το μηδενικό εισόδημα από ακίνητη περιουσία, με τους όρους και τις προϋποθέσεις της παρ. 3 του άρθρου 39 του ίδιου νόμου. Τα ανωτέρω ισχύουν και για τις δαπάνες που αφορούν σε ιδιοχρησιμοποιούμενα ακίνητα (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιος).

12. **Πώς φορολογούνται τα μερίσματα που εισπράττουν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;**

Για τα μερίσματα, που εισπράττουν τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, δεν έχουν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, 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 του ν. 4172/2013, συμψηφιζομένου μόνο του παρακρατηθέντος φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 64 του ίδιου ως άνω νόμου (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιος).

13. **Πότε λήγει το φορολογικό έτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;**

Το φορολογικό έτος των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Ωστόσο, σε περίπτωση που τα υπόψη πρόσωπα τηρούν διπλογραφικά βιβλία, το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει την 30 Ιουνίου (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1223/2015, ΑΔΑ: ΒΜΠΧΗ-ΘΙΦ εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων).

14. **Οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρείες φορολογούνται όπως τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;**

Όχι, καθόσον αποτελούν διακριτά υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, σύμφωνα με την περίπτ. ε' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και δεν περιλαμβάνονται στα πρόσωπα της περίπτ. γ' του ίδιου άρθρου του ως άνω νόμου.

15. **Πώς φορολογούνται τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας και οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων;**

Δεδομένου ότι τα πιο πάνω κληροδοτήματα και οι ειδικοί λογαριασμοί δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα (σχετ. οι αριθ. 74/2004 και 354/2003 γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους - Ν.Σ.Κ.) και η περιουσία τους περιέρχεται στα νομικά πρόσωπα υπέρ των οποίων έχει καταληφθεί ή στα εκπαιδευτικά ιδρύματα, κατά περίπτωση, δεν έχουν αυτοτελή φορολογική υποχρέωση, αλλά τα εισοδήματά τους φορολογούνται στο όνομα των προσώπων, την περιουσία των οποίων προσαυξάνουν, με βάση την προβλεπόμενη για τα τελευταία φορολογική μεταχείριση (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιος).

***16.* Πώς φορολογείται το Ελληνικό Δημόσιο;**

Επειδή το Ελληνικό Δημόσιο δεν περιλαμβάνεται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού, εξαιρείται της φορολογίας εισοδήματος, για το κάθε μορφής εισόδημά του. Τα αναφερόμενα πιο πάνω έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τις υπηρεσίες, οργανωτικές, διοικητικές μονάδες, κ.λπ., που στερούνται ίδιας νομικής προσωπικότητας και υπάγονται στους φορείς της Κεντρικής Διοίκησης (Υπουργεία, κ.λπ.), όπως για παράδειγμα οι στρατιωτικές εκμεταλλεύσεις εξυπηρέτησης προσωπικού, που αποτελούν μονάδες του Υπουργείου Εθνικής Άμυνας, καθώς και για τις αποκεντρωμένες δημόσιες υπηρεσίες, όπως για παράδειγμα το Μετοχικό Ταμείο Πολιτικών Υπαλλήλων – Μ.Τ.Π.Υ. (παρ. 1 του άρθρου 19 του ν. 2386/1996 – Α' 43) (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιος).

***17.* Πώς φορολογούνται οι Οργανισμοί Εγγείων Βελτιώσεων (Ο.Ε.Β.);**

Οι Ο.Ε.Β., οι οποίοι διακρίνονται σε Τοπικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Τ.Ο.Ε.Β.) και σε Γενικούς Οργανισμούς Εγγείων Βελτιώσεων (Γ.Ο.Ε.Β.), αποτελούν οργανισμούς κοινής ωφέλειας μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με βάση τις διατάξεις της υποπερίπτωσης αα' της περίπτ. β' της παρ. 1 του άρθρου 46 του ν. 4456/2017 (Α' 24) και επομένως, με βάση την έναρξη ισχύος του νόμου αυτού, ήτοι από την 1η Μαρτίου 2017 και μετά, φορολογούνται ως νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, ενώ με τις προϊσχύουσες διατάξεις οι Γ.Ο.Ε.Β. φορολογούντο ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα και οι Τ.Ο.Ε.Β. ως αγροτικοί συνεταιρισμοί και ως ενώσεις αυτών (σχετ. οι εγκύκλιοι με αριθ. ΠΟΛ.1075/2017, ΑΔΑ: ΩΗ9ΟΗ-46Η και 1069/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.).

***18.* Πώς φορολογούνται τα πολιτικά κόμματα;**

Τα πολιτικά κόμματα αποτελούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που επιδιώκουν κοινωφελείς σκοπούς, αφού από την ύπαρξη και λειτουργία τους ωφελείται το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο και επομένως, υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ως πρόσωπα της περίπτ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, για όλα τα έσοδά τους, με εξαίρεση μόνο αυτά που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους. Επιπλέον, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης

φορολογίας εισοδήματος, ανεξαρτήτως της απόκτησης ή όχι εισοδήματος, καθώς και της υπαγωγής ή όχι αυτού σε φορολογία, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013 (σχετ. το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1133241 ΕΞ 2015/13.10.2015 έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων).

.

***19.* Οι περιφερειακοί και δημοτικοί συνδυασμοί υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος;**

Όχι, γιατί περιλαμβάνονται μεν, κατ' αρχήν, στην έννοια των νομικών οντοτήτων, όπως αυτή ορίζεται στις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 4172/2013 και ειδικότερα, στα πρόσωπα της περίπτ. γ' του άρθρου 45 του ίδιου νόμου, πλην όμως συγκροτούνται αποκλειστικά για συμμετοχή σε εκλογικές διαδικασίες και δεν αναγνωρίζονται από τον νόμο ως φορείς δικαιωμάτων και υποχρεώσεων άλλων, πλην των προβλεπομένων στην εκλογική νομοθεσία και για τους σκοπούς αυτής (σχετ. τα έγγραφα με αριθ. ΔΕΑΦ Β 1017482 ΕΞ 2018/1.2.2018, ΑΔΑ: 6ΦΠΕ46ΜΠ3Ζ-ΖΚ3 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. και ΔΕΑΦ Β 1081630 ΕΞ 2016/26.5.2016 του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων).

***20.* Πώς φορολογούνται οι διπλωματικές και προξενικές αρχές;**

Οι διπλωματικές και οι προξενικές αρχές ξένων κρατών, που είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα, εξομοιώνονται με τα πρόσωπα της περίπτ. γ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013, ήτοι, με τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Κατά συνέπεια, τα έσοδα που αποκτούν οι εγκατεστημένες στη χώρα μας πρεσβείες και προξενεία, από όπου και αν προέρχονται (εισόδημα από τόκους, εκμίσθωση ακινήτων, κ.λπ.), υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, με εξαίρεση αυτά που αποκτούν στα πλαίσια άσκησης της κρατικής λειτουργίας τους, όπως για παράδειγμα το εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση ακινήτων, που ανήκουν σε ξένα κράτη και στα οποία εγκαθίστανται οι πρεσβείες ή τα προξενεία αυτών, τα έσοδα από θεωρήσεις διαβατηρίων, από επικυρώσεις, κ.λπ. Επισημαίνεται, ότι τα ανωτέρω τελούν υπό την επιφύλαξη όσων τυχόν ειδικότερα ορίζονται στις Συμβάσεις για την Αποφυγή της Διπλής Φορολογίας, καθώς και στις διεθνείς συμβάσεις της Βιέννης επί των διπλωματικών σχέσεων (ν.δ. 503/1970 – Α' 108) και επί των προξενικών σχέσεων (ν. 90/1975 – Α' 150). Επιπλέον, υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις του άρθρου 68 του ν. 4172/2013, για όλα τα εισοδήματά τους, ανεξαρτήτως αν τα εν λόγω εισοδήματα υπόκεινται ή όχι σε φορολογία (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιος και το αριθ. ΔΕΑΦ Β 1088729 ΕΞ 2015/30.6.2015 έγγραφο του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας).

21. **Πώς φορολογούνται οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης, που είναι νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα;**

Ειδικά, οι Φορείς Γενικής Κυβέρνησης, που είναι, είτε νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου (ν.π.δ.δ.), είτε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου (ν.π.ι.δ.), φορολογούνται μόνο για εισόδημα από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, με βάση τις διατάξεις της περίπτ. α' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013 και εκπίπτουν τις δαπάνες που αντιστοιχούν στα εισοδήματα αυτά, ενώ δεν εκπίπτουν τις λοιπές δαπάνες. Σε περίπτωση κοινών δαπανών, αυτές επιμερίζονται κατά την αναλογία των απαλλασσόμενων και μη εισοδημάτων (σχετ. οι εγκύκλιοι με αριθ.: α) ΠΟΛ.1069/2018 του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., β) 1044/2015 της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων και γ) 1113/2015, ΑΔΑ: 6ΒΠΚΗ-ΝΧΝ της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων).

22. **Πώς φορολογούνται οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης;**

Οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος, με βάση τις διατάξεις της περίπτ. στ' του άρθρου 46 του ν. 4172/2013.

23. **Πώς φορολογούνται οι Οργανισμοί Τοπικής Αυτοδιοίκησης (Ο.Τ.Α.) α' και β' βαθμού για το τεκμαρτό εισόδημα, που αποκτούν από την ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων τους και από τη δωρεάν παραχώρηση των ακινήτων αυτών σε ν.π.δ.δ. και σε φορείς του Δημοσίου;**

Οι Ο.Τ.Α. α' και β' βαθμού απαλλάσσονται από τον φόρο εισοδήματος για το τεκμαρτό εισόδημα που αποκτούν, τόσο από την ιδιοχρησιμοποίηση των ακινήτων τους, όσο και από τη δωρεάν παραχώρηση των ακινήτων αυτών σε ν.π.δ.δ. και σε φορείς του Δημοσίου, για την εξυπηρέτηση των αναγκών, που ρητά αναφέρονται στις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 47 του ν. 4172/2013 (σχετ. η αριθ. ΠΟΛ.1069/2018 εγκύκλιος).

ΝΟΜΟΙ/ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΑ ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ/ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ/ΕΓΓΡΑΦΑ	ΤΙΤΛΟΣ
ν. 4456/2017 (Α' 24)	Συμπληρωματικά μέτρα εφαρμογής του Κανονισμού (ΕΕ, ΕΥΡΑΤΟΜ) 1141/2014 περί ευρωπαϊκών πολιτικών κομμάτων και ιδρυμάτων, μέτρα επιτάχυνσης του κυβερνητικού έργου αρμοδιότητας Υπουργείου Εσωτερικών και άλλες διατάξεις.
ν. 4172/2013 (Α' 167)	Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.
ν. 4046/2012 (Α' 28)	Έγκριση των Σχεδίων Συμβάσεων Χρηματοδοτικής Διευκόλυνσης μεταξύ του Ευρωπαϊκού Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας (Ε.Τ.Χ.Σ.), της Ελληνικής Δημοκρατίας και της Τράπεζας της Ελλάδος, του Σχεδίου του Μνημονίου Συνεννόησης μεταξύ της Ελληνικής Δημοκρατίας, της Ευρωπαϊκής Επιτροπής και της Τράπεζας της Ελλάδος και άλλες επείγουσες διατάξεις για τη μείωση του δημοσίου χρέους και τη διάσωση της εθνικής οικονομίας.
ν. 2386/1996 (Α' 43)	Ρυθμίσεις θεμάτων εθνικών κληροδοτημάτων, δημοσίων και ανταλλαξίμων κτημάτων και άλλες διατάξεις.
ν. 90/1975 (Α' 150)	Περί κυρώσεως της εν Βιέννη την 24ην Απριλίου 1963 υπογραφείσης Διεθνούς Συμβάσεως επί των Προξενικών Σχέσεων.
ν.δ. 503/1970 (Α' 108)	Περί κυρώσεως της υπογραφείσης εν Βιέννη την 18ην Απριλίου 1961 υπό την αιγίδα του Οργανισμού Ηνωμένων Εθνών Συμβάσεως περί των διπλωματικών σχέσεων.
ΠΟΛ. 1069/2018 (ΑΔΑ: Ω30Τ46ΜΠ3Ζ-ΣΣ6) Εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.	Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2017.
ΔΕΑΦ Β 1017482 ΕΞ 2018/1.2.2018 (ΑΔΑ: 6ΦΠΕ46ΜΠ3Ζ-ΖΚ3) Έγγραφο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.	Οι περιφερειακοί συνδυασμοί που καταρτίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 121 του ν.3852/2010 δεν υποχρεούνται, μετά την έναρξη ισχύος του ν.4172/2013, σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
ΠΟΛ.1075/2017 (ΑΔΑ: ΩΗ9ΟΗ-46Η) Εγκύκλιος του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.	Κοινοποίηση των διατάξεων της υποπερ. αα' της περ. β' της παραγράφου 1του άρθρου 46 του ν.4456/2017, σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των Οργανισμών Εγγείων Βελτιώσεων.
ΠΟΛ. 1088/2016 (ΑΔΑ: ΩΓ1ΑΗ-Σ89) Εγκύκλιος του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 – 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών.
ΔΕΑΦ Β 1081630 ΕΞ 2016/26.5.2016 Έγγραφο του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Οι δημοτικοί συνδυασμοί δεν υποχρεούνται, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, σε υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.
ΠΟΛ.1223/2015 (ΑΔΑ: ΒΜΠΧΗ-ΘΙΦ) Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 8 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν.4172/2013).
ΠΟΛ. 1113/2015 (ΑΔΑ: 6ΒΠΚΗ-ΝΧΝ)	Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 22, 22Α και 23 του ν. 4172/2013 (ΦΕΚ 167Α΄).

ΝΟΜΟΙ/ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΑ ΔΙΑΤΑΓΜΑΤΑ/ ΕΓΚΥΚΛΙΟΙ/ΕΓΓΡΑΦΑ	ΤΙΤΛΟΣ
Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	
ΠΟΛ.1069/2015 (ΑΔΑ:Ω0ΥΓΗ-ΗΩ2) Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013).
ΠΟΛ.1044/2015 (ΑΔΑ: Ω5ΟΗΗ-ΜΩΑ) Εγκύκλιος της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).
ΔΕΑΦ Β 1133241 ΕΞ 2015/13.10.2015 Έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Φορολογική μεταχείριση των πολιτικών κομμάτων, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.
ΔΕΑΦ Β 1088729 ΕΞ 2015/30.6.2015 Έγγραφο του Αναπληρωτή Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Φορολογική μεταχείριση των διπλωματικών και προξενικών αρχών μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.
ΔΕΑΦ Β 1087089/25.6.2015 Έγγραφο της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τον προσδιορισμό του εισοδήματος νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα της περ. γ' του άρθρου 45 του ν.4172/2013.
ΔΕΑΦ Β 1071868 ΕΞ 2015/26.5.2015 Έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας με υπογραφή του Προϊσταμένου της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικής Διοίκησης της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών	Καταχώρηση στο υποσύστημα Μητρώου TAXIS των νομικών προσώπων – νομικών οντοτήτων ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.
Δ12Β 1138140 ΕΞ 2011/3.10.2011 Έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών	Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που αποκτά το κοινωφελές ίδρυμα με την επωνυμία «ΙΔΡΥΜΑ ΓΙΑ ΤΟ ΠΑΙΔΙ Η ΠΑΜΜΑΚΑΡΙΣΤΟΣ» από την είσπραξη διδάκτρων για την λειτουργία ιδιωτικού παιδικού σταθμού.
Δ12Β 1129239 ΕΞ 2012/19.9.2012 Έγγραφο της Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12) της Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών & Τελωνειακών Θεμάτων του Υπουργείου Οικονομικών	Φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που αποκτά το Ίδρυμα Προστασίας Νεότητος «Άγιος Πολύκαρπος – Άγιος Γεώργιος» από την είσπραξη διδάκτρων για τη λειτουργία δημοτικού σχολείου.