

## ΕΥΣΤΑΘΙΟΥ ΜΠΑΚΑΛΗ ΔΙΚΗΓΟΡΟΥ ΑΘΗΝΩΝ

### **Τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ. από Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα**

Τα δικαιώματα και οι υποχρεώσεις των επιτηδευματιών αναφορικά με την τήρηση των φορολογικών βιβλίων και την έκδοση των φορολογικών στοιχείων καθορίζονται με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992, όπως ισχύει τροποποιημένο).

Με τη διάταξη του άρθρου 2§1 του Κ.Β.Σ., που τιτλοφορείται «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων», ορίζεται ότι: «Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο “επιτηδευματίας”, τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση».

Περαιτέρω, με τη διάταξη του άρθρου 2§3 του Κ.Β.Σ., όπως το δεύτερο εδάφιο αυτής αντικαταστάθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1§3 του Ν. 3052/2002, με ισχύ από 01-01-2003, προβλέπεται ότι: «Το Δημόσιο, το ημεδαπό ή αλλοδαπό νομικό πρόσωπο ή επιτροπή ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το αλλοδαπό νομικό πρόσωπο που δεν έχει εγκατάσταση στην Ελλάδα και αποκτά κυριότητα ή άλλο εμπράγματο δικαίωμα επί ακινήτου στην ημεδαπή, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί υποχρεούνται μόνο στη λήψη, έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτόν. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α.) ή στο φόρο

εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού».

Όπως προκύπτει εκ των ανωτέρω, τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν έχουν υποχρέωση να τηρούν βιβλία του Κ.Β.Σ. και υποχρεούνται μόνο να εκδίδουν, υποβάλλουν και διαφυλάσσουν τα προβλεπόμενα από τον Κώδικα αυτό στοιχεία, σε όσες περιπτώσεις ορίζονται ρητά σε αυτόν (βλ. και *Ε.Κ. Σαΐτη, Κ.Β.Σ., Ανάλυση και Ερμηνεία, 2007, σελ. 62*). Ο δε χαρακτηρισμός των ανωτέρω προσώπων ως μη κερδοσκοπικών, που κατ' αρχήν διατυπώνεται συνήθως στο καταστατικό ή στο συστατικό τους έγγραφο, κρίνεται από τον αρμόδιο προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ., ανάλογα με τα πραγματικά περιστατικά, ώστε να ερευνάται μήπως το μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα πρόσωπο ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα ή έχει εκτραπεί του σκοπού του, οπότε, στις περιπτώσεις αυτές, είναι επιτηδευματίας και έχει όλες τις υποχρεώσεις του Κ.Β.Σ. (βλ. και την υπ' αριθμ. 3/24.11.1992 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών).

Εντούτοις, σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της προπαρατεθείσης διατάξεως του άρθρου 2§3 του Κ.Β.Σ., τα ανωτέρω πρόσωπα εξομοιώνονται με επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις, που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (τήρηση βιβλίων, έκδοση στοιχείων κ.λπ.) μόνο για τις πράξεις εκείνες παραδόσεως αγαθών και παροχής υπηρεσιών, που υπάγονται σε Φ.Π.Α., καθώς και για τις πράξεις εκείνες, που φορολογούνται στη φορολογία εισοδήματος.

Στη διάταξη του άρθρου 99§1 περ. ε' του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 2238/1994, όπως ισχύει τροποποιημένος), που τιτλοφορείται «Αντικείμενο του φόρου», ορίζεται ότι: «Αντικείμενο του φόρου είναι: ... Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους».

Επομένως, σύμφωνα με την ανωτέρω διάταξη, τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπάγονται στον φόρο εισοδήματος αναφορικά με τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν από εκμίσθωση ακινήτων και από κινητές αξίες. Γεννάται, επομένως, το ερώτημα εάν, στην περίπτωση αυτή, συντρέχει, σύμφωνα με τα προαναλυθέντα, υποχρέωση τηρήσεως βιβλίων του Κ.Β.Σ.

Δεδομένου ότι, κατά τη γραμματική διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 2§3 του Κ.Β.Σ., η σχετική υποχρέωση γεννάται για τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μόνο για τις πράξεις «παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών», που υπάγονται στον φόρο εισοδήματος, η δε εκμίσθωση ακινήτων και η παραγωγή εισοδήματος από κινητές αξίες δεν συνιστούν «παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών», ενώ, επιπλέον, το εισόδημα από εκμίσθωση ακινήτων και το εισόδημα από κινητές αξίες δεν περιλαμβάνονται στις πηγές εισοδήματος, η προσδοκία αποκτήσεως του οποίου συνεπάγεται, κατά τη ρητή διατύπωση της διατάξεως του άρθρου 2§1 του Κ.Β.Σ., τον χαρακτηρισμό ενός φυσικού ή νομικού προσώπου ως επιτηδευματία, δεν συντρέχει, στην περίπτωση αυτή, νόμιμη υποχρέωση τηρήσεως βιβλίων του Κ.Β.Σ. Τα ανωτέρω πλήρως επιβεβαιώνονται και από πλευράς φορολογικής διοικήσεως (βλ. και την υπ' αριθμ. 1099747/840/ΠΟΛ. 1271/12-12-2002 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών).

Αντιθέτως, σε περίπτωση, κατά την οποία τα Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ασκούν και κερδοσκοπική δραστηριότητα, τότε αποκτούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, θεωρούνται επιτηδευματίες και υποχρεούνται στην τήρηση βιβλίων του Κ.Β.Σ. Το Ν.Σ.Κ., μάλιστα, με την υπ' αριθμ. 383/1973 Γνωμοδότησή του, που έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών, έκρινε ότι τα εισοδήματα των ημεδαπών Ν.Π.Ι.Δ. μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, που προκύπτουν από δραστηριότητα, η οποία συνιστά άσκηση της μη κερδοσκοπικής αποστολής αυτών, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, έστω κι αν διατίθενται για την εκπλήρωση του μη αποβλέποντος σε κέρδη σκοπού τους, αφού ο νόμος θέτει ως προϋπόθεση για την απαλλαγή ότι τα εισοδήματα πρέπει να πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπληρώσεως του σκοπού αυτών

και όχι απλώς ότι διατίθενται για την εκπλήρωση του σκοπού τους. Κατά συνέπεια, τα εισοδήματα, που αποκτούν τα εν λόγω νομικά πρόσωπα από την άσκηση εμπορικής εκμεταλλεύσεως, δεν απαλλάσσονται του φόρου εισοδήματος, εφ' όσον τα εισοδήματα αυτά δεν πραγματοποιήθηκαν κατά την άσκηση της μη κερδοσκοπικής δραστηριότητάς τους (βλ. και την υπ' αριθμ. Ν. 6936/1223/ΠΟΛ. 167/1973 εγκύκλιο και τα υπ' αριθμ. 1007292/10012/Β0012/25.01.1999 και 1002234/10051/Β0012/21.03.2000 σχετικά έγγραφα του Υπουργείου Οικονομικών).