



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

Διπλωματική Εργασία

ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

του

ΜΙΧΑΗΛ ΖΙΑΝΑ

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια: ΑΓΓΕΛΙΚΗ ΣΑΜΑΡΑ

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

Ιανουάριος 2022

Περίληψη

Η παρούσα εργασία στοχεύει στην παρουσίαση του νομικού και φορολογικού πλαισίου της λειτουργίας των μη κερδοσκοπικών οργανισμών και συγκεκριμένα, του φορολογικού καθεστώτος που ισχύει σήμερα μετά την εφαρμογή του Ν. 4172/2013 (όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4447/2016).

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί διαφέρουν από τους κερδοσκοπικούς ως προς το σκοπό της ύπαρξής τους, τις πηγές των οικονομικών πόρων, τα είδη ελέγχου στα οποία υπόκεινται, τις πρακτικές απόκτησης πόρων, την πρόσβαση σε κεφάλαια κίνησης, τη σύνθεση και αντιμετώπιση του ανθρώπινου δυναμικού. Κατέχουν σημαντική θέση σε κάθε κοινωνία, καθώς αποτελούν δείκτη ανάπτυξης και εμπνέουν ριζικές κοινωνικές αλλαγές. Σήμερα λειτουργούν ως οντότητες οι οποίες αντιμετωπίζουν παρόμοια προβλήματα και ανησυχίες με τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις αλλά δεν στοχεύουν στην επίτευξη κέρδους. Οι περισσότεροι ασχολούνται με την υγεία, την εκπαίδευση, την κοινωνική πρόνοια και την αναπτυξιακή βοήθεια.

Στην Ε.Ε. αντιμετωπίζονται διαφορετικά με αποτέλεσμα σε ορισμένες περιοχές να χαίρουν προνομίων ενώ σε άλλες η φορολόγησή τους να προσομοιάζει αυτή των κερδοσκοπικών οργανισμών. Το διαφορετικό καθεστώς μεταξύ των κρατών μελών της Ε.Ε. – 27 προκαλεί δυσκολίες στη σύγκριση των αποτελεσμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, των δράσεων και των συνεργασιών που μπορούν να λάβουν χώρα μεταξύ των μη κερδοσκοπικών οργανισμών σε διασυνοριακό επίπεδο. Η φορολογική αντιμετώπιση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών από χώρα σε χώρα αλλά και από ήπειρο σε ήπειρο διαφέρει σημαντικά. Ωστόσο, στην Ε.Ε. τα τελευταία χρόνια γίνεται μια προσπάθεια ώστε να υπάρξει μια ενιαία νομική οντότητα που θα εφαρμοστεί σε όλα τα κράτη μέλη προκειμένου να λάβουν ενιαία μορφή οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί.

Abstract

The present thesis aims at presenting the legal and tax framework of the operation of non-profit organizations and specifically, the tax regime in force today after the implementation of Law 4172/2013 (as amended by Law 4447/2016).

Non-profit organizations differ from for-profit organizations in the purpose of their existence, the sources of financial resources, the types of controls to which they are subject, the resources acquisition practices, the access to working capital, the composition and management of human resources. They hold an important place in every society, as they are an indicator of growth and inspire radical social change. Today they operate as entities that face similar problems and concerns as for-profit companies but do not aim to make a profit. Most are involved in health, education, social welfare, and development assistance.

In the EU NPOs are treated differently with the result that in some areas they enjoy privileges while in others their taxation resembles that of for-profit organizations. The different regime between EU -27 member states causes difficulties in comparing the results of financial statements, actions and collaborations that may take place between non-profit organizations at cross-border level. The tax treatment of non-profit organizations from country to country and from continent to continent differs significantly. However, in the EU in recent years, an effort has been made to have a single legal entity that will be implemented in all Member States for non-profit organizations to take a uniform form.

Λίστα Πινάκων

Πίνακας 2 1 Μελέτη περίπτωσης ΜΚΟ Καναδά.....	17
Πίνακας 3 1 Φορολογία στην Ελλάδα το χρονικό διάστημα 2006 - 2018.....	20
Πίνακας 3 2 Φορολογικά έσοδα χώρας για το διάστημα 2007-2016.....	23
Πίνακας 3 3 Φορολογικά έσοδα περιόδου 2015 -2019.....	24
Πίνακας 3 4 Φορολογικά έσοδα νομικών προσώπων 2018-2019.....	25

Λίστα Εικόνων

Εικόνα 3 1 Ποσοστό φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ Ελλάδας	22
--	----

Περιεχόμενα

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή.....	1
1.1. Σκοπός.....	1
1.2.Χρήσιμοι Ορισμοί.....	1
1.3. Συνεισφορά.....	4
1.4. Δομή Εργασίας.....	4
Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση.....	5
2.1. Εισαγωγικά	5
2.2.Διαφορές κερδοσκοπικών και μη οργανισμών	5
2.3. Σύγχρονες έρευνες.....	7
2.4. Περιπτώσεις κρατών	9
2.5. Συμπεράσματα	18
Κεφάλαιο 3 Θεσμικό και Νομικό Πλαίσιο: Φορολόγηση ΜΚΟ – Η περίπτωση της Ελλάδας και άλλων Ευρωπαϊκών Χωρών	19
3.1.Εισαγωγικά	19
3.2. Φορολογία Ε.Ε.....	19
3.3.Η περίπτωση της Ελλάδας.....	21
3.4. Φορολογία ΜΚΟ	25
3.5.. Νομοθετικό Πλαίσιο	32
3.6. Συμπεράσματα	35
Κεφάλαιο 4 Συμπεράσματα, Προτάσεις και Περιορισμοί.....	36
Βιβλιογραφία.....	38

Κεφάλαιο 1 Εισαγωγή

1.1. Σκοπός

Η παρούσα εργασία ασχολείται με την φορολόγηση των μη κερδοσκοπικών φορέων και οργανισμών σε σχέση με το νομικό καθεστώς φορολόγησης εν έτει 2021 στην Ελλάδα. Μέσα από την εξέταση της φορολογικής αντιμετώπισης του ελληνικού μοντέλου λειτουργίας των μη κερδοσκοπικών οργανισμών, την υπάρχουσα φορολογική κατηγοριοποίηση και τη φορολόγηση εισοδημάτων που σχετίζεται με τους σκοπούς των μη κερδοσκοπικών οργανισμών (ΜΚΟ) επιχειρείται η καταγραφή και αξιολόγηση του επιλεγμένου θέματος.

Η παρούσα εργασία στόχο έχει να παρουσιάσει το νομικό και φορολογικό πλαίσιο της λειτουργίας των μη κερδοσκοπικών οργανισμών στο πλαίσιο του ελληνικού νομικού και φορολογικού συστήματος. Τα ερευνητικά ερωτήματα που προκύπτουν κατά την μελέτη του θέματος αυτού είναι τα εξής:

- Ποιο είναι το παρόν φορολογικό καθεστώς που ισχύει σήμερα στην Ελλάδα για τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς;
- Ποια είναι η φορολογική αντιμετώπιση των μη κερδοσκοπικών οργανισμών σε άλλες χώρες;
- Ποιες είναι οι ομοιότητες και ποιες οι διαφορές της φορολόγησης των κερδοσκοπικών και των μη κερδοσκοπικών οργανισμών;

Η παρούσα εργασία βασίζεται στη μελέτη του νομικού πλαισίου λειτουργίας των ΜΚΟ στην Ελλάδα και στη σύγχρονη βιβλιογραφία για την φορολογική αντιμετώπιση αυτών των νομικών προσώπων.

1.2.Χρήσιμοι Ορισμοί

Ένας ΜΚΟ αποτελεί ένα νομικό πρόσωπο που σχηματίζεται χωρίς σκοπό το κέρδος για να υποστηρίξει φορείς κρατικής εξουσίας, όργανα τοπικής αυτοδιοίκησης, να διευκολύνει την εκτέλεση κρατικών λειτουργιών, την ανάπτυξη της κοινωνίας των πολιτών, τα δικαιώματα και τις ελευθερίες τους. Η κύρια πηγή χρηματοδότησής τους είναι οι επιχορηγήσεις οι οποίες παρέχονται από το κράτος.

Οι ΜΚΟ λειτουργούν ανεξάρτητα από το κράτος, αλλά τελούν υπό την εποπτεία του. Διαθέτουν την ικανότητα να συμβάλουν στην κοινωνική ανάπτυξη (Gallin, 2000) με έμφαση στον τομέα της φτώχειας, των δικαιωμάτων και της υγείας (Fowler, 2000). Οι δράσεις των ΜΚΟ έχουν ως γνώμονα την κοινωνική ανάπτυξη, την καλλιέργεια της επιχειρηματικότητας, τη μεταφορά της γνώσης και της καινοτομίας με την εισαγωγή νέων τεχνολογιών και συνολικά την εξέλιξη της κοινωνίας και των ατόμων της (Στραβοσκούφης, 2006).

Οι ΜΚΟ είναι ανεξάρτητες από το κράτος, καθώς δεν αποτελούν μέρος του κράτους ούτε και χρηματοδοτούνται από αυτό (Stoner & Freeman, 1998). Πρόκειται για ανεξάρτητες κοινωνικές οργανώσεις που στόχο έχουν την προώθηση κοινών στόχων σε εθνικό ή διεθνές επίπεδο (Martens, 2002). Τα χαρακτηριστικά ενός ΜΚΟ είναι τα εξής (Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο, 2018):

- εθελοντικός χαρακτήρας με επίσημη ή θεσμική οντότητα
- μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας
- ανεξάρτητος
- ανιδιοτελής διοίκηση
- μερική προώθηση δημοσίου συμφέροντος.

Ο φόρος είναι η μονομερής, αναγκαστική παροχή των ιδιωτικών οργανισμών προς το κράτος που δεν συνεπάγεται ειδική και άμεση οικονομική αντιπαροχή του κράτους προς τους φορολογούμενους (Βελέντζας & Γκίνουγλου, 2004). Ο φόρος αποτελεί τμήμα του εισοδήματος ενός φυσικού ή ενός νομικού προσώπου που καταλήγει στο κράτος με χρηματική παροχή. Οι φόροι δεν υπολογίζονται ούτε ως έσοδο ούτε ως έξοδο για τα νομικά και φυσικά πρόσωπα. Αντίθετα, αποτελούν δημόσιο χρήμα που αποθηκεύεται στα κρατικά ταμεία της χώρας και χρησιμοποιείται για την κάλυψη των δημοσίων δαπανών και δραστηριοτήτων της.

Οι φόροι παραδοσιακά διακρίνονται σε άμεσοι και έμμεσοι. Άμεσος είναι ο φόρος που επιβάλλεται σε εισόδημα και περιουσία διαρκείς από τη φύση τους και απευθείας σε ένα συγκεκριμένο νομικό ή φυσικό πρόσωπο μέσω ειδοποίησης επιβολής (π.χ. φόρος εισοδήματος φυσικών προσώπων, φόρος εισοδήματος επιχειρήσεων, φόρος περιουσίας). Έμμεσος φόρος είναι ο ΦΠΑ και οι εισαγωγικές εισφορές ή ειδικοί φόροι κατανάλωσης. Δηλαδή πρόκειται για φόρους που επιβάλλονται σε ένα γεγονός τυχαίας ή προσωρινής φύσης και σε ένα πρόσωπο που μπορεί να είναι ενδιάμεσος και όχι υπεύθυνος για αυτό. Οι εργοδότες και οι εργαζόμενοι καταβάλλουν επίσης κοινωνικές εισφορές σε ένα σύστημα

κοινωνικής ασφάλισης που έχει συσταθεί προκειμένου να καλύψει τις συντάξεις, την υγειονομική περίθαλψη και άλλες παροχές πρόνοιας.

Η φορολογία επιβάλλεται σε επίπεδο κράτους για να μπορεί το ίδιο να καλύψει τις ανάγκες του. Σύμφωνα με την Κόρμπου (2005) ένα κράτος μπορεί να αντλήσει πόρους από δωρεές είτε φορέων είτε κρατών, χρηματοδοτικά πακέτα στήριξης από άλλα κράτη, συμμετοχή στους μηχανισμούς της αγοράς με κανόνες ιδιωτικού τομέα, δάνεια, εκμετάλλευση δημόσιας περιουσίας, έκδοση νέου χρήματος και έσοδα από φόρους και πρόστιμα.

Στο Σύνταγμα ορίζεται πως «κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται ο φόρος» (άρθρο 78, παρ. 2 Σύντάγματος).

Η φορολογική βάση είναι το οικονομικό μέγεθος με βάση το οποίο υπολογίζεται ο φόρος. Επομένως, για τους φορολογούμενους το οικονομικό μέγεθος είναι το εισόδημά τους, η περιουσία τους και οι δαπάνες τους (Τάτσος, 2012). Σήμερα ως φορολογική βάση λαμβάνεται υπόψη το εισόδημα των προσώπων που εκφράζει τη φορολογική δυναμική και ικανότητα των πολιτών και των οργανισμών.

Η φορολογία εισοδήματος αποτελεί το πιο βασικό συστατικό του εθνικού φορολογικού συστήματος, καθώς μέσω αυτής εισπράττεται το μεγαλύτερο μέρος των φορολογικών εσόδων του κράτους. Η φορολογία εισοδήματος διαδραματίζει σημαντικό ρόλο στη λειτουργία του κράτους, καθώς και στην οικονομική του ανάπτυξη. Η φορολογία εισοδήματος διακρίνεται σε φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων. Στην πρώτη περίπτωση επιβάλλονται φόροι που αφορούν φυσικά πρόσωπα της χώρας με τη χρήση προοδευτικών φορολογικών συντελεστών και στη δεύτερη περίπτωση επιβάλλονται φόροι που αφορούν νομικά πρόσωπα όπως επιχειρήσεις και εφαρμόζονται αρχές του λογιστικού και φορολογικού δικαίου.

Ο φόρος αποτελεί μια υποχρεωτική μεταφορά από ιδιώτες και επιχειρήσεις προς το κράτος και δεν πληρώνεται ως αντάλλαγμα για κάποια συγκεκριμένη κρατική υπηρεσία. Ωστόσο, με τους φόρους που συγκεντρώνει το κράτος επιτυγχάνεται η ορθή λειτουργία του προς όφελος όλων των πολιτών. Τα κύρια είδη φόρων είναι τα εξής (Friedman, 2006):

- ΦΠΑ: Πρόκειται για φόρο που σχετίζεται με την κατανάλωση αγαθών και υπηρεσιών.
- Περιβαλλοντικοί φόροι: Επιβάλλονται σε δραστηριότητες που θεωρούνται επιζήμιες για την κοινωνία.

- Φόρος εισοδήματος: Πρόκειται για άμεσο φόρο που επιβάλλεται στο εισόδημα που προκύπτει από την εργασία ή και από επενδύσεις υπό τη μορφή εισοδήματος εργασίας.
- Φόρος πλούτου: Συνήθως επιβάλλονται σε περιουσιακά στοιχεία και θεωρείται άμεσος φόρος.

1.3. Συνεισφορά

Η συνεισφορά της παρούσας εργασίας έγκειται στη προσθήκη, στην έρευνα γύρω από το ζήτημα το οποίο έχει απασχολήσει ήδη το ερευνητικό ενδιαφέρον. Η σημασία της μελέτης της φορολογίας των ΜΚΟ είναι μεγάλη, γιατί στο μέλλον αναμένεται ολοένα και περισσότεροι οργανισμοί να ανήκουν στην κοινωνική και αλληλέγγυα οικονομία και να έχουν γνώμονα το κοινωνικό όφελος αντί του κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

1.4. Δομή Εργασίας

Η παρούσα εργασία ολοκληρώνεται μέσα σε πέντε κεφάλαια. Στο πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζεται ο σκοπός της εργασίας, παρουσιάζονται κάποιες χρήσιμες έννοιες οι οποίες χρησιμοποιούνται στο σύνολο της εργασίας, εξηγείται η συνεισφορά της συγκεκριμένης εργασίας και παρουσιάζεται η δομή της.

Στο δεύτερο κεφάλαιο παρουσιάζεται η βιβλιογραφική επισκόπηση και συγκεκριμένα παρουσιάζονται έρευνες γύρω από τη φορολογία των οργανισμών με έμφαση στην Ευρωπαϊκή Ένωση (Ε.Ε.) και την Ελλάδα.

Στο τρίτο κεφάλαιο παρουσιάζεται το θεσμικό και νομικό πλαίσιο με έμφαση στην εφαρμογή της φορολογίας και λειτουργίας των μη κερδοσκοπικών οργανισμών στην Ελλάδα.

Στο τέταρτο κεφάλαιο γίνεται συζήτηση επί των ευρημάτων της βιβλιογραφικής επισκόπησης, των στατιστικών στοιχείων που συγκεντρώθηκαν με έμφαση στα όσα ισχύουν στην Ε.Ε. και στην Ελλάδα και απαντώνται τα ερευνητικά ερωτήματα.

Στο πέμπτο κεφάλαιο παρουσιάζονται τα συμπεράσματα της εργασίας, παρατίθενται οι περιορισμοί της και προτείνονται θέματα για μελλοντική έρευνα.

Κεφάλαιο 2 Βιβλιογραφική Επισκόπηση

2.1. Εισαγωγικά

Το παρόν κεφάλαιο παρουσιάζει τις βασικές διαφορές μεταξύ κερδοσκοπικών και μη οργανισμών όπως προκύπτουν μέσα από τη σύγχρονη βιβλιογραφία, παραθέτει τα αποτελέσματα θεωρητικών και εμπειρικών ερευνών γύρω από τη φορολόγηση των ΜΚΟ και εξετάζει τι ισχύει σε κράτη - μέλη της Ε.Ε., αλλά και σε άλλες ηπείρους σε επίπεδο φορολόγησης ΜΚΟ.

2.2. Διαφορές κερδοσκοπικών και μη οργανισμών

Οι διαφορές μεταξύ κερδοσκοπικών και μη οργανισμών αφορούν το σκοπό ύπαρξής τους, τις πηγές των οικονομικών πόρων, τα είδη ελέγχου στα οποία υπόκεινται, τις πρακτικές απόκτησης πόρων, την πρόσβαση σε κεφάλαια κίνησης και τη σύνθεση και αντιμετώπιση του ανθρώπινου δυναμικού. Βασική διαφορά τους είναι η επιδίωξη του κέρδους στην περίπτωση των κερδοσκοπικών οργανισμών προς όφελος των μετόχων. Στη περίπτωση των ΜΚΟ απώτερος στόχος είναι η αξιοποίηση των οικονομικών πόρων με το μέγιστο δυνατό αποτέλεσμα σε όφελος για το ευρύτερο κοινωνικό σύνολο.

Η ιδιοκτησία αποτελεί μια ποιοτική και ουσιαστική διαφορά μεταξύ κερδοσκοπικών και μη οργανισμών. Μια άλλη διαφορά έγκειται στις αρχές οργάνωσης και λειτουργίας ενός οργανισμού στην περίπτωση των κερδοσκοπικών με απώτερο στόχο το κέρδος και στην περίπτωση των μη κερδοσκοπικών με απώτερο στόχο την κοινωνική ισορροπία. Οι μέτοχοι αντιμετωπίζονται διαφορετικά σε κάθε περίπτωση, ενώ και ο τρόπος διοίκησης και λήψης αποφάσεων διαφέρει ως προς τον κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα του οργανισμού.

Ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός μπορεί να αποκτήσει κέρδος στο πλαίσιο των δραστηριοτήτων του το οποίο όμως αποκαλείται πλεόνασμα και στην πλειοψηφία των περιπτώσεων επανεπενδύεται στον οργανισμό ή συντηρεί τη λειτουργία του και καλύπτει τις βασικές του ανάγκες.

Ο χαρακτήρας της φορολόγησης ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού έγκειται στον τύπο του οργανισμού, καθώς κάποιες κατηγορίες μπορούν να έχουν απαλλαγή φορολόγησης των κερδών τους και στην προέλευση των εσόδων που δικαιούνται απαλλαγή φορολόγησης.

Ένας οργανισμός μπορεί να έχει έσοδα από δωρεές, συνδρομές μελών, επιχορηγήσεις, έσοδα από πώληση αντικειμένων ή υπηρεσιών ή και από επενδύσεις σε μετοχές και ομόλογα.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί δεν αποσκοπούν στο κέρδος, αλλά σε κάποιο κοινωνικό σκοπό. Ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας δεν συνεπάγεται μη εμπορικό ή οικονομικό χαρακτήρα των δράσεων απλά το τυχόν κέρδος που προκύπτει δεν διανέμεται στους μετόχους του οργανισμού, αλλά παραμένει στον οργανισμό (Allison & Kaye, 2009).

Μια άλλη βασική διαφορά τους αφορά στην εθελοντική προσφορά των εργαζομένων σε ΜΚΟ. Πολλοί απασχολούμενοι σε ΜΚΟ δεν είναι αμειβόμενοι αλλά επιλέγουν να συμμετέχουν εθελοντικά στις δράσεις τους.

Σύμφωνα με τον Chuck (2008) οι ομοιότητες μεταξύ κερδοσκοπικών και μη κερδοσκοπικών οργανισμών αφορούν στη χρήση του ίδιου οικονομικού συστήματος, στη μετατροπή διάφορων οικονομικών πόρων σε προϊόντα και υπηρεσίες, στην τήρηση κοινών διαδικασιών οικονομικής διαχείρισης και στον έλεγχο και αξιολόγηση της λειτουργίας τους. Από την άλλη, διαφέρουν στο λόγο ύπαρξης, στις πηγές των οικονομικών πόρων, στους κανονισμούς λειτουργίας και στο είδος του ελέγχου που ασκείται, στην πρόσβαση σε κεφάλαια κίνησης και στο ανθρώπινο δυναμικό που απασχολείται για τη λειτουργία τους.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί λειτουργούν χωρίς διανομή κερδών και χωρίς να διεκδικεί κάποιος μερίδιο από τα κέρδη, καθώς αυτά τα ποσά επενδύονται εκ νέου με διάφορους τρόπους στον οργανισμό. Στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς εκλείπει η έννοια του κέρδους, ενώ η αξιολόγησή τους γίνεται με βάση άλλα κριτήρια όπως για παράδειγμα η ποιότητα παροχής των υπηρεσιών τους ή το πλήθος των ανθρώπων που εξυπηρετούν.

Σε επίπεδο ιδιοκτησίας στους ΜΚΟ δεν υπάρχουν μέτοχοι και δεν υφίστανται τίτλοι ιδιοκτησίας. Ακόμη, σε επίπεδο διοικητικής ιεραρχίας, οι διοικήσεις των ΜΚΟ διαθέτουν πολύ περιορισμένη ευελιξία σε σχέση με τους κερδοσκοπικούς φορείς. Επιπλέον, συνήθως τη διοίκηση ασκούν επαγγελματίες του κλάδου εφαρμόζοντας τεχνικές του ιδιωτικού τομέα σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς που έχουν πιο κοινωνικό χαρακτήρα.

Όσον αφορά στις ομοιότητες κερδοσκοπικών και μη οργανισμών, και οι δύο χρησιμοποιούν παρόμοιους πόρους προκειμένου να παράγουν προϊόντα και υπηρεσίες και να επιτύχουν τους σκοπούς τους. Και οι μεν και οι δε πρέπει να μετατρέψουν τους σπάνιους πόρους τους σε αγαθά και υπηρεσίες με βάση τις δυνατότητες, τη στόχευση και τις φιλοδοξίες τους. Οι διαδικασίες οικονομικής και διοικητικής διαχείρισης των φορέων είναι επίσης ίδια καθώς γνώμονας είναι η κατά το δυνατόν βέλτιστη λειτουργία με την αξιοποίηση όλων των διαθέσιμων πόρων.

Ακόμη, κερδοσκοπικοί και μη οργανισμοί χρησιμοποιούν χρηματοοικονομικά στοιχεία όπως οι προϋπολογισμοί και οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις προκειμένου να αξιολογήσουν την αποδοτικότητα και την πορεία τους. Προσπαθούν να μειώσουν τις δαπάνες και να αυξήσουν την παραγωγικότητα και ανταγωνιστικότητα σε όποιον κλάδο και αν ανήκουν.

2.3. Σύγχρονες έρευνες

Οι ΜΚΟ κατέχουν σημαντική θέση σε κάθε κοινωνία, καθώς αποτελούν δείκτη ανάπτυξης και εμπνέουν ριζικές κοινωνικές αλλαγές (Stejskal, 2012). Εκτός από την κύρια αποστολή τους οι ΜΚΟ διαθέτουν συχνά και δευτερεύουσα επιχειρηματική δραστηριότητα για την απόκτηση πόρων που θα εξυπηρετούν την κύρια δραστηριότητά τους. Η δευτερεύουσα αυτή δράση είναι κερδοσκοπική και χρησιμεύει στην κάλυψη ζημιών από την κύρια δραστηριότητα. Συνήθως οι ΜΚΟ χαίρουν κάποιων φοροαπαλλαγών ή κάποιας μείωσης της φορολογικής βάσης (Οτανονα, 2015).

Η σημασία των μη κερδοσκοπικών οργανισμών τόσο για την οικονομία όσο και για την κοινωνία μιας χώρας είναι μεγάλη. Οι Michalski et al. (2018) πρότειναν ένα μοντέλο προσδιορισμού της βέλτιστης κεφαλαιακής δομής για τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Άλλες έρευνες εστιάζουν στην πρόβλεψη της οικονομικής ευπάθειας αυτών των οργανισμών (Kliestik et al., 2018). Το ζήτημα της φορολογικής αντιμετώπισής τους ωστόσο δεν έχει προσελκύσει ακόμη αυξημένο ερευνητικό ενδιαφέρον πιθανώς λόγω του δαιδαλώδους και διαφορετικού τρόπου αντιμετώπισης από χώρα σε χώρα.

Μέχρι σήμερα οι ΜΚΟ στην Ευρώπη αναπτύσσονται στο πλαίσιο των εθνικών κανονιστικών πλαισίων των κρατών μελών της Ε.Ε.. Ωστόσο, καθώς ολοκληρώνεται η ευρωπαϊκή ενιαία αγορά, αυτά τα νομικά πρόσωπα θα έχουν την ευκαιρία να συμμετέχουν σε διασυνοριακές δραστηριότητες. Η υπηρεσία έρευνας του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου (EPRS) της Ε.Ε. έχει εξετάσει την τρέχουσα κατάσταση των ΜΚΟ στην Ε.Ε. και τις προκλήσεις που περιορίζουν την ανάπτυξή τους πέρα από τα εθνικά σύνορα.

Πολύ λίγες χώρες διαθέτουν πιο ολοκληρωμένες και ενημερωμένες πληροφορίες σχετικά με την κλίμακα και το εύρος των δραστηριοτήτων, των δαπανών και των εσόδων των ΜΚΟ. Ανεξάρτητα από την έλλειψη διαθέσιμων στοιχείων, τα εμπειρικά ευρήματα υποδηλώνουν σημαντικές δυνατότητες για ενισχυμένες διασυνοριακές δραστηριότητες

(Müller & Fernandes, 2021) γεγονός που συμβαδίζει με τους στόχους σύγκλισης που έχουν τεθεί σε επίπεδο Ε.Ε. και στο ζήτημα της φορολόγησης των κρατών.

Καθώς οι ΜΚΟ αποκτούν όλο και μεγαλύτερο ενδιαφέρον στα κράτη της Ε.Ε. αναδεικνύεται το ζήτημα διαχείρισης της φορολόγησής τους σε κεντρικό επίπεδο στην Ε.Ε. Γενικά, υποστηρίζεται πως απώτερος στόχος της φορολογίας είναι η διαμόρφωση δίκαιων κοινωνιών με ισχυρή οικονομία. Με τη φορολογία το κράτος μπορεί να αντιμετωπίσει την ανισότητα, να ενισχύσει την κοινωνική κινητικότητα και να μειώσει τις εισοδηματικές ανισορροπίες (European Commission, 2017). Η φορολογία αποτελεί σημαντικό οικονομικό εργαλείο για τις σύγχρονες οικονομίες και αντιπροσωπεύει ένα σημαντικό παράγοντα ελκυστικότητας για μια χώρα (Budryte, 2005).

Σύμφωνα με τον Stiglitz (1997) για την επίτευξη ενός βέλτιστου φορολογικού συστήματος απαιτείται διοικητική ευκολία, ευελιξία, ισότητα και οικονομική αποδοτικότητα. Οι περίπλοκοι νόμοι καθιστούν μη οικονομικά ωφέλιμη τη διαδικασία φορολόγησης ή ανταποδοτική τη διαδικασία είσπραξης φόρων. Το φορολογικό σύστημα πρέπει να είναι ευέλικτο έτσι ώστε να μπορεί να προσαρμοστεί σε ενδεχόμενες αλλαγές οι οποίες τα τελευταία χρόνια είναι συχνές και προέρχονται κυρίως από εξωγενείς παράγοντες (π.χ. οικονομική κρίση των Η.Π.Α., πανδημία Covid – 19). Η οικονομική αποδοτικότητα της φορολόγησης βασίζεται στο χαμηλό κόστος είσπραξης των φόρων ώστε να μην δημιουργούνται προϋποθέσεις στρεβλώσεων στη συμπεριφορά της φορολογίας οδηγώντας σε αναποτελεσματική κατανομή πόρων (Medved et al., 2011).

Στην Ε.Ε. η φορολογική εναρμόνιση και η σύγκλιση των κρατών μελών αποτελεί σημαντικό στόχο για την αποτροπή μετεγκατάστασης κερδοσκοπικών και μη οργανισμών σε περιοχές με χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές οδηγώντας σε εκροές κεφαλαίων και μείωση των φορολογικών εσόδων (Contell et al., 2018).

Η Ε.Ε. είχε στους βασικούς της στόχους την εναρμόνιση των φόρων για την προστασία της ευρωπαϊκής αγοράς και την πρόληψη εκροής κεφαλαίων σε περιοχές εκτός Ε.Ε. που έχουν χαμηλότερους φορολογικούς συντελεστές (Osterloh & Heinemann, 2013). Παρά τους αρχικούς στόχους της Ε.Ε. ακόμη δεν έχει επιτευχθεί πλήρως η σύγκλιση σε φορολογικό επίπεδο, καθώς το κάθε κράτος εφαρμόζει τους δικούς του κανόνες φορολογικής πολιτικής επιβάλλοντας διαφορετικούς φορολογικούς συντελεστές και είδη φόρων προκειμένου να εισπράξει έσοδα.

Οι Mazanec et al. (2020) εξέτασαν τη φορολογική συνεισφορά των μη κερδοσκοπικών οργανισμών στην Σλοβακία με στόχο να βρουν τη σχέση μεταξύ της εισφοράς αυτής και του είδους του μη κερδοσκοπικού οργανισμού. Συμπεριέλαβαν στην

έρευνά τους 350 μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς και διαπίστωσαν πως υπάρχει σημαντική διαφορά στη λήψη φόρων μεταξύ εμπορικών μη κερδοσκοπικών και μη εμπορικών μη κερδοσκοπικών οργανισμών στην χώρα. Οι βασικές διαφορές που εντόπισαν μεταξύ αυτών των δύο ειδών μη κερδοσκοπικών οργανισμών έγκεινται στο σκοπό, τη χρηματοδότηση, την ποικιλομορφία του κοινού στο οποίο απευθύνονται, στην ηγεσία, την οργανωτική κουλτούρα, τη φορολογία και το ανθρώπινο δυναμικό.

Οι Omer & Yetman (2003) εξέτασαν ένα δείγμα περισσότερων από 1.300 φορολογικές δηλώσεις μη κερδοσκοπικών οργανισμών τις οποίες συγκέντρωσαν με εχεμύθεια με σκοπό να εξετάσουν την κατανομή της δηλωμένης φορολόγησης. Κατέληξαν στο συμπέρασμα πως οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί τείνουν να αυξάνουν σε ετήσια βάση κατά 30% τα φορολογητέα τους έσοδα.

Οι Sikorova et al. (2016) συνέκριναν και ανέλυσαν το κέρδος των κερδοσκοπικών και μη επιχειρήσεων από φορολογική και λογιστική σκοπιά ώστε να προσδιορισθούν οι διαφορές μεταξύ των δύο αυτών κατηγοριών επιχειρήσεων. Κατέληξαν στο συμπέρασμα πως οι κερδοσκοπικές επιχειρήσεις έχουν ιδρυθεί με σκοπό το κέρδος και έχουν συγκεκριμένους, μετρήσιμους, ποσοτικούς στόχους. Τα λογιστικά και φορολογικά ζητήματα αποτελούν σημαντικό παράγοντα ανάπτυξης της επιχείρησης και η γνώση τους αποτελεί προϋπόθεση για την επιτυχή λειτουργία της επιχείρησης.

Οι David et al. (2020) εξέτασαν το φορολογικό σύστημα των ΜΚΟ στην Πορτογαλία με έμφαση στους ιδιωτικούς φορείς κοινωνικής αλληλεγγύης. Συγκρίνοντας τη νομοθεσία σε βάθος χρόνου διαπίστωσαν πως η ισχύουσα νομοθεσία με τους πολλαπλούς φορολογικούς κώδικες της χώρας είναι κατακερματισμένη και εκτός από κάποιους νόμους, κανένα φορολογικό συγκεκριμένο πλαίσιο δεν εστιάζει στις παροχές και τις φορολογικές απαλλαγές. Κατέληξαν στο συμπέρασμα πως οι ΜΚΟ ακολουθούν μια συγκεκριμένη φορολογική πολιτική κατά την οποία η ικανότητά τους να πληρώνουν φόρους εξαρτάται από τον κοινωνικό τους σκοπό και το δημόσιο συμφέρον.

2.4. Περιπτώσεις κρατών

Σύμφωνα με το Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2018) ο τρόπος χαρακτηρισμού των οντοτήτων ως ΜΚΟ στα συστήματα της Επιτροπής δεν χαρακτηρίζεται από ιδιαίτερη επιτυχία για το χρονικό διάστημα 2014-2017 σε επίπεδο διαφάνειας όσον αφορά στη διάθεση

κονδυλίων της Ε.Ε. μέσω ΜΚΟ. Οι ΜΚΟ εισπράττουν κονδύλια της Ε.Ε. σε περίπτωση που λειτουργούν ως φορείς υλοποίησης προγραμμάτων στο όνομα της Επιτροπής.

Σύμφωνα με τον Vakil (1997) οι ΜΚΟ κατηγοριοποιούνται βάσει:

- του προσανατολισμού τους που αφορά στη δράση σε τομείς όπως για παράδειγμα η πρόνοια, η ανάπτυξη, η αναπτυξιακή εκπαίδευση, η υπεράσπιση, το δίκτυο και η έρευνα.
- της διαβάθμισης του εγχειρήματος σε διεθνές, εθνικό, κοινοτικό ή τοπικό επίπεδο.

Οι σύγχρονες ΜΚΟ λειτουργούν ως επιχειρήσεις οι οποίες αντιμετωπίζουν παρόμοια προβλήματα και ανησυχίες με τις κερδοσκοπικές επιχειρήσεις χωρίς όμως γνώμονα να είναι η επίτευξη κέρδους. Οι περισσότερες ΜΚΟ ασχολούνται με την υγεία, την εκπαίδευση, την κοινωνική πρόνοια και την αναπτυξιακή βοήθεια.

Σύμφωνα με τον Οργανισμό Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ε.Ε. οι ΜΚΟ λειτουργούν σε ένα δύσκολο περιβάλλον στην Ε.Ε., καθώς υποχρεούνται στην υποβολή πρόσθετων γνωστοποιήσεων και εκθέσεων. Τέτοιες υποχρεώσεις προκύπτουν σε χώρες όπως η Ιρλανδία, η Ρουμανία, η Ουγγαρία και η Ελλάδα (Expert Council on NGOLAWCONF/EXP, 2018/3). Στην χώρα μας αυτή την υποχρέωση φέρουν προς το παρόν οι ΜΚΟ που έχουν νομικό πρόσωπο. Άλλωστε, οι ΜΚΟ είναι υποχρεωμένες να υποβάλουν ετήσιες χρηματοοικονομικές καταστάσεις προς τις αρμόδιες αρχές γεγονός που τις εξισώνει σε διαδικασίες χρηματοοικονομικής πληροφόρησης με τις κερδοσκοπικές ιδιωτικές επιχειρήσεις.

Τις τελευταίες δεκαετίες οι ΜΚΟ γνωρίζουν μεγάλη άνθιση στην Ευρώπη με περισσότερες από 100.000 οργανώσεις να έχουν ιδρυθεί τα τελευταία 20 χρόνια του 20^{ου} αιώνα στην Ευρώπη (Helmut et al., 2018). Ο αριθμός των ΜΚΟ διαφέρει από κράτος σε κράτος με τη Γερμανία να έχει 23.000, την Σουηδία 13.000, την Ισπανία περισσότερες από 8.000 και το Βέλγιο λιγότερο από 500. Οι τομείς προτεραιότητας είναι η εκπαίδευση (28%), οι υπηρεσίες (23%), η καταπολέμηση της φτώχειας, οι τέχνες και η καλλιέργεια του πολιτισμού (17%) (Johnson, 2018) (Müller & Fernandes, 2021).

Θετικό στοιχείο για τη δράση των ΜΚΟ αποτελεί το γεγονός πως το 19% του ενήλικου πληθυσμού της Ε.Ε. συμμετέχει σε επίσημες δραστηριότητες εθελοντισμού (Eurostat 2015). Οι οργανισμοί με αθλητικό ή ψυχαγωγικό προφίλ αποτελούν τους οργανισμούς με τους περισσότερους εθελοντές στις χώρες της Ε.Ε. στην ηλικιακή ομάδα των 35-49 ετών (Müller & Fernandes, 2021).

Ενώ η ίδρυση και καταχώρηση μιας ΜΚΟ είναι σχετικά απλή σε όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε., η απόκτηση καθεστώτος απαλλαγής από το φόρο είναι πιο απαιτητική και υπάρχον

μεγάλες διαφορές μεταξύ των κρατών μελών. Δύο είναι τα βασικά ρυθμιστικά ζητήματα (Müller & Fernandes, 2021):

1. σε ποιο βαθμό τα πλεονάσματα είναι αποτέλεσμα οικονομικών δραστηριοτήτων που συνδέονται με την επιδίωξη αξιών και συμφερόντων που υπόκεινται σε ειδική φορολογική μεταχείριση και όποτε τα πλεονάσματα είναι αποτέλεσμα τέτοιων οικονομικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με ποια κριτήρια συμβαίνει αυτό και
2. σε ποιο βαθμό οι δραστηριότητες υπεράσπισης είναι πολιτικές υπό την έννοια του προεκλογικού αγώνα και της υποστήριξης συγκεκριμένων πολιτικών παρατάξεων και όποτε τέτοιες δραστηριότητες είναι πολιτικές, σύμφωνα με ποια κριτήρια συμβαίνει αυτό.

Οι Müller & Fernandes (2021) διατείνονται πως η πλειοψηφία των ΜΚΟ που δραστηριοποιούνται στην Ε.Ε. είναι εγχώριες, αλλά ολοένα και περισσότερες λειτουργούν διασυνοριακά. Ακόμη, το ποσό των διασυνοριακών χρηματοοικονομικών ροών μεταξύ των ΜΚΟ έχει αυξηθεί σημαντικά τα τελευταία δέκα χρόνια, αλλά παραμένει πολύ χαμηλό ακόμη σε σχέση με τα εγχώρια επίπεδα.

Όλα τα κράτη μέλη περιλαμβάνονται σε ένα περίπλοκο δίκτυο ΜΚΟ που συνδέει τους πολίτες μέσα από τη συμμετοχή τους ως μέλη, ενώ υπάρχει πλέον και μεγαλύτερη ευαισθητοποίηση στους υπεύθυνους χάραξης πολιτικής σχετικά με τη δυναμική προσφορά των ΜΚΟ όσον αφορά στην παροχή υπηρεσιών, την συμμετοχή των πολιτών και την κοινωνική καινοτομία που συνεισφέρουν. Οι διασυνοριακές περιφερειακές δράσεις αποκτούν μεγαλύτερη σημασία αλλά χρειάζεται καλύτερος έλεγχος της αποτελεσματικότητάς τους συνολικά στην Ε.Ε.

Ενώ οι φορείς του ιδιωτικού τομέα μπορούν να αξιοποιήσουν την εσωτερική αγορά της Ε.Ε. για να ιδρύσουν επιχειρήσεις σε όλη την Ε.Ε., οι ΜΚΟ δε διαθέτουν ένα ενιαίο και συγκρίσιμο θεσμικό και νομικό πλαίσιο. Κατά συνέπεια, οι ΜΚΟ αναπτύσσονται με εθνικό τρόπο. Ο όρος ΜΚΟ διαφέρει από κράτος σε κράτος στην Ε.Ε. λόγω διαφορών τόσο στη γλώσσα και στην παράδοση όσο και στη νομική και φορολογική μεταχείριση. Για παράδειγμα, στη Σουηδία υπάρχει ένα πολύ ουσιαστικό δίκτυο οργανώσεων που βασίζεται σε εθελοντές παράλληλα με ένα εξαιρετικά αναπτυγμένο σύστημα παροχής υπηρεσιών στον δημόσιο τομέα (Müller & Fernandes, 2021).

Στα περισσότερα παλιά μέλη της Ε.Ε. υπάρχουν διάφορα συστήματα παροχής πρόνοιας που χρηματοδοτούνται από το κράτος και ασκούν ουσιαστικό ρόλο για τις ΜΚΟ. Για παράδειγμα, στη Γερμανία υπάρχει επικουρικό σύστημα ενώ στη Γαλλία υπάρχει δίκτυο

που προσφέρει υπηρεσίες πρόνοιας πολλών ειδών με την υποστήριξη δημόσιας χρηματοδότησης. Τέτοιες περιπτώσεις σύμπραξη δημόσιου και ιδιωτικού τομέα μπορεί κανείς να βρει στη Νότια Ευρώπη (Müller & Fernandes, 2021).

Τα κράτη μέλη θα πρέπει να συμφωνήσουν σε μια κοινή νομική μορφής εγγραφής και διοικητικές απαιτήσεις, ένα κοινό μοντέλο συγκρίσιμο για φορολογικούς και συναφείς σκοπούς, ένα σύνολο τυπικών λογαριασμών και απαιτήσεων υποβολής εκθέσεων για λόγους διαφάνειας. Η Ε.Ε. προσπαθεί τα τελευταία χρόνια να επιτύχει την φορολογική σύγκλιση των χωρών. Ένας από τους κύριους λόγους αυτού του στόχου είναι ο διεθνής δικαστικός όρος «διπλή φορολογία» που αφορά την επιβολή συγκρίσιμων φόρων σε δύο ή περισσότερα κράτη στον ίδιο φορολογούμενο για το ίδιο αντικείμενο την ίδια χρονική περίοδο.

Πολλές χώρες της Ε.Ε. έχουν συνάψει φορολογικές συμβάσεις (taxtreaties) για να αποφύγουν τη διπλή φορολογία ευθυγραμμίζοντας τους φορολογικούς τους νόμους προς αυτή την κατεύθυνση. Ακόμη, αρκετές χώρες έχουν υιοθετήσει τα τελευταία χρόνια κανόνες παγκόσμιας φορολόγησης για να ανταποκριθούν στο σύγχρονο οικονομικό και επιχειρηματικό περιβάλλον (Bunn & Asen, 2019).

Η σχέση των ΜΚΟ με την ΕΕ είναι σύνθετη και πρέπει να εξεταστεί πολιτικά, ιστορικά και σε επίπεδο δικαίου. Οι νόμοι αποτυπώνουν στιγμιαία τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις των διαφόρων ενδιαφερομένων (Breen, 2008). Παραδοσιακά η Ε.Ε. έχει υιοθετήσει μια προσέγγιση ελεύθερη όσον αφορά στη ρύθμιση και διακυβέρνηση των ΜΚΟ. Η νομική ενεργοποίηση αυτών των φορέων λαμβάνει χώρα στην εθνική νομοθεσία των κρατών μελών οδηγώντας σε πολλαπλά προβλήματα τις ΜΚΟ που επιθυμούν διασυνοριακές δράσεις, καθώς έχουν να αντιμετωπίσουν διαφορετικά εθνικά νομικά καθεστάτα (Breen, 2008).

Ανεξάρτητα από τις εθνικές διαφορές υπάρχουν τρεις κύριοι τύποι ΜΚΟ στην Ε.Ε. με βάση την δομή τους: (α) η ένωση, (β) η εταιρία και (γ) το ίδρυμα (Müller & Fernandes, 2021). Στην πρώτη περίπτωση υπάρχουν κοινά ενδιαφέροντα, δέσμευση και αυτονομία στην οργάνωση με τα μέλη να επιλέγουν ένα όργανο που εκπροσωπεί τα συμφέροντά τους και είναι υπόλογο σε αυτά. Στην δεύτερη περίπτωση παρέχεται μια υπηρεσία και στην τρίτη περίπτωση εντάσσονται οι φιλανθρωπικές οργανώσεις που συνεισφέρουν στο δημόσιο καλό.

Τα στοιχεία που αφορούν στις ΜΚΟ της Ε.Ε. είναι αποσπασματικά, παραπλανητικά και συχνά ξεπερασμένα. Το πιο σημαντικό είναι ότι οι ΜΚΟ δεν καλύπτονται πλήρως από το Ευρωπαϊκό Σύστημα Λογαριασμών σε τακτική βάση και δεν καταβάλλεται σημαντική προσπάθεια από τα κράτη για τη μέτρηση του εύρους των μη κερδοσκοπικών τους δραστηριοτήτων (Müller & Fernandes, 2021). Πιο ολοκληρωμένα στοιχεία και δεδομένα

προέρχονται κυρίως από διάφορα ερευνητικά έργα με κυριότερο αυτό του Johns Hopkins (Helmut et al., 2020). Σύμφωνα με έρευνα του Charities Aid Foundation (Charities Aid Foundation, 2016) η ατομική προσφορά ως ποσοστό του ΑΕΠ διαφέρει από χώρα σε χώρα και δεν συνδέεται με τους φορολογικούς συντελεστές.

Σημαντικός αριθμός ερευνητών ασχολείται με το ζήτημα των φορολογικών κινήτρων που δίνονται σε πολίτες των ευρωπαϊκών κρατών για να υποστηρίξουν τη λειτουργία των ΜΚΟ. Για παράδειγμα στη Σλοβακία το κράτος έχει δώσει τη δυνατότητα σε πολίτες να μεταφέρουν μέρος της φορολογίας που τους αναλογεί σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς μέσω της επιστροφής φόρου. Οι κερδοσκοπικές επιχειρήσεις μπορούν να κερδίσουν επιστροφή φόρου έως 2% εφόσον παραχωρήσουν το 0,5% των κερδών τους σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς (Mazanec et al., 2020). Ο μηχανισμός αυτός αποτελεί μια έμμεση στήριξη αυτών των οργανισμών καθώς το κράτος αδυνατεί να αναλάβει εξολοκλήρου την χρηματοδότησή τους.

Οι ΜΚΟ καταβάλλουν ένα τέλος εγγραφής ύψους €57,74 για να λάβουν τις εισφορές από φόρους που έχουν καταβάλει φυσικά και νομικά πρόσωπα για αυτούς και υποχρεούνται να χρησιμοποιήσουν αυτά τα κεφάλαια για συγκεκριμένους σκοπούς όπως για την προστασία και προαγωγή της υγείας, την επανένταξη τοξικομανών, την παροχή κοινωνικής βοήθειας και αντίστοιχης φύσης σκοπούς. Σύμφωνα με στοιχεία το 2017 το συνολικό ποσό των φορολογικών εισφορών από αυτό το σύστημα ανάθεσης άγγιξε τα 63 εκατομμύρια ευρώ γεγονός που υποδηλώνει πως οι πολίτες συμβάλλουν στην ανάπτυξη των μη κερδοσκοπικών οργανισμών (Mazanec et al., 2020).

Στην Ευρώπη παρατηρούνται μεγάλες διαφορές αντιμετώπισης των ΜΚΟ από τα κράτη. Για παράδειγμα στη Σαξονία οι ΜΚΟ χρηματοδοτούνται σε μεγάλο ποσοστό παρόλο που εξαρτώνται από την κρατική χρηματοδότηση και θεωρούνται εταίροι των δημοσίων ιδρυμάτων ενώ από την άλλη, στην Τσεχία οι ΜΚΟ εξαρτώνται μεν από την κρατική υποστήριξη, αλλά είναι δε πολύ πιο ασταθείς οικονομικά, δε διαθέτουν μακροπρόθεσμες στρατηγικές και δε θεωρούνται ισότιμοι εταίροι με τις δημόσιες αρχές (Spacek, 2018).

Μια απόφαση του Ευρωπαϊκού Δικαστηρίου αναγνωρίζει την πολυπλοκότητα της τρέχουσας κατάστασης για τις ΜΚΟ. Στην υπόθεση C-386/04 του ΔΕΚ (υπόθεση Stauffer) το δικαστήριο αποφάσισε υπέρ της απαλλαγής μιας ιταλικής ΜΚΟ από τους φόρους ιδιοκτησίας στην Γερμανία (Müller & Fernandes, 2021). Τα προβλήματα σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των διασυνοριακών δωρεών και με τη συγκρισιμότητα των μεγεθών των ΜΚΟ διασυνοριακά αντικατοπτρίζονται στη νομολογία του ΔΕΚ. Στην υπόθεση C-318/07 του ΔΕΚ (υπόθεση Persche), το ΔΕΚ αποφάσισε υπέρ ενός Γερμανού δωρητή που

επιδίωκε να συνεισφέρει σε είδος σε πορτογαλικό μη κερδοσκοπικό οίκο φροντίδας¹. Σύμφωνα με την απόφαση του δικαστηρίου, η άρνηση φορολογικών κινήτρων θα ήταν επιτρεπτή μόνο στην περίπτωση που ο πορτογαλικός οργανισμός δεν ήταν συγκρίσιμος με γερμανική ΜΚΟ.

Οι ΜΚΟ απολαμβάνουν απαλλαγές από καθορισμένους φόρους και εισφορές σύμφωνα με ένα πρόγραμμα κοινωφελών σκοπών που έχουν συμφωνηθεί από όλα τα κράτη μέλη. Κατά κύριο λόγο, αυτοί οι σκοποί περιλαμβάνουν επίσης πανευρωπαϊκούς στόχους όπως η συμβολή στην διασυνοριακή κοινωνική συνοχή και η συμμετοχή των πολιτών στην Ευρώπη. Το καθεστώς φορολογικής απαλλαγής εξαρτάται από (Müller & Fernandes, 2021):

- τη σχεδόν αποκλειστική επιδίωξη δηλωμένου δημόσιου σκοπού
- την τήρηση ενός ευρωπαϊκού κώδικα διακυβέρνησης των ΜΚΟ
- τη δημόσια διαφάνεια με τη χρήση ενός συνόλου τυπικών λογαριασμών και μιας μορφής ετήσιας αναφοράς.

Η Οτανονα (2015) σύγκρινε τη φορολογία των ΜΚΟ στην Τσεχία, την Σλοβακία και το Ηνωμένο Βασίλειο. Σε όλες τις χώρες δεν φορολογούνται οι χορηγίες, οι εκχωρήσεις και τα έσοδα που προκύπτουν από την αποστολή των ΜΚΟ. Εξαιρούνται επίσης οι συνδρομές μελών από τη φορολογία με βάση τη νομοθεσία που ισχύει σε κάθε χώρα. Ωστόσο, όσον αφορά το εισόδημα από διαφημίσεις, ενοίκια και κεφαλαιακές επενδύσεις προκύπτει ότι στο Ηνωμένο Βασίλειο οι ΜΚΟ εξαιρούνται της φορολογίας, ενώ αυτό δεν ισχύει στις άλλες δύο χώρες. Ακόμη, ισχύουν διαφορετικοί φορολογικοί συντελεστές από χώρα σε χώρα.

Το Policy Department for Citizen's Rights and Constitutional Affairs (2021) προτείνει να θεσπιστεί ένα νομικό πλαίσιο της Ε.Ε. για τις ΜΚΟ σε ενιαίο επίπεδο για όλες τις χώρες. Αυτό θα καθιερώσει μια νέα οντότητα, τον Ευρωπαϊκό Οργανισμό Κοινωνικής Οικονομίας που θα προσδιορίζει τις απαιτήσεις απόκτησης και διατήρησης της ιδιότητας. Θα πρέπει ο οργανισμός αυτός να μην εξαρτάται από τη νομική μορφή σύστασης, να επιδιώκει κοινωφελή σκοπό, να λειτουργεί υπό καθεστώς κλειδώματος των περιουσιακών στοιχείων ακόμη και τη στιγμή της πιθανής διάλυσής του, να γίνεται εγγραφή σε συγκεκριμένο μητρώο, να υπόκειται σε δημόσιο έλεγχο για επαλήθευση της συμμόρφωσης με τις απαιτήσεις που τίθενται (Ismail, 2017).

Θα πρέπει αυτός ο οργανισμός να καθοριστεί με Οδηγία της Ε.Ε. που προβλέπει την υποχρέωση εισαγωγής του σε όλα τα κράτη μέλη σύμφωνα με τη φορολογική τους νομοθεσία

¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A62007CJ0318>

ανεξάρτητα από την χώρα ίδρυσης του οργανισμού. Η Οδηγία μπορεί να προσδιορίζει πιο αυστηρές και πρόσθετες απαιτήσεις. Εφόσον δοθεί η δυνατότητα οι ΜΚΟ να λειτουργούν υπό το πλαίσιο αυτής της νέας οντότητας, θα διευκολυνθεί και η ενιαία σύγκλιση, θα υπάρχει συγκρισιμότητα μεταξύ των οικονομικών στοιχείων των ΜΚΟ και θα είναι πιο εύκολη η φορολόγησή τους.

Τα κράτη ασκούν μεγάλη εξουσία επί των ΜΚΟ μέσω των νόμων που ψηφίζουν ή διαχειρίζονται όχι μόνο στην Ευρώπη αλλά και στις υπόλοιπες ηπείρους. Στις Η.Π.Α. ο νόμος επιτρέπει φορολογικές απαλλαγές στις ΜΚΟ και προβλέπει φορολογικά οφέλη και για τους δωρητές (Ismail, 2017). Για να είναι επιλέξιμες οι ΜΚΟ για απαλλαγή από φόρους χρειάζονται έναν αριθμό αναγνώρισης εργοδοσίας τον οποίο λαμβάνουν με αίτηση που υποβάλλουν στη Υπηρεσία Εσωτερικών Εσόδων (IRS). Μετά την υποβολή της αίτησης υποβάλλουν και τις χρηματοοικονομικές τους καταστάσεις και την πληρωμή ενός τέλους. Μόλις εγγραφούν το κράτος δεν παρεμβαίνει περαιτέρω στον τρόπο άσκησης των σκοπών τους. Δεν απαιτείται ειδοποίηση κάποιας υπηρεσίας για τα μέλη, τα έργα ή την προβολή τους (Ismail, 2017).

Σύμφωνα με μελέτη του Policy Department for Citizen's Rights and Constitutional Affairs (2021) το 2011 οι δημόσιες φιλανθρωπικές οργανώσεις στις Η.Π.Α. είχαν έσοδα \$ 1,59 τρις εκ των οποίων το 22% προήλθε από δωρεές, εισφορές και κρατικές επιχορηγήσεις.

Υπάρχουν δύο γενικών μοντέλων νόμοι περί ΜΚΟ (Ismail, 2017):

1. νόμοι που προβλέπουν συγκεκριμένες μορφές σύστασης για ΜΚΟ
2. νόμοι που προβλέπουν καθεστώς κοινωφελούς χαρακτήρα ανεξάρτητα από τη νομική μορφή σύστασης και πληρούν ορισμένες νομικές απαιτήσεις συμπεριλαμβανομένης της απαγόρευσης διανομής κερδών.

Ο μη κερδοσκοπικός σκοπός υποβοηθείται από ένα κλείδωμα περιουσιακών στοιχείων που συνεπάγεται απαγορεύσεις όπως αυτή της αμοιβής εργαζομένων, διευθυντών και άλλων μελών του διοικητικού συμβουλίου με δυσανάλογο και παράλογο τρόπο. Στην εθνική νομοθεσία των Η.Π.Α. υπάρχουν διατάξεις που αφορούν το θέμα της έμμεσης διανομής κερδών για να αποφευχθεί η αποφυγή του περιορισμού μη διανομής κερδών (Ismail, 2017). Για τους ίδιους λόγους όμως ο νόμος υποχρεώνει τους οργανισμούς να μεταβιβάζουν τα υπολειπόμενα περιουσιακά τους στοιχεία κατά τη διάλυση καθώς η ιδιοποίηση θα αποτελούσε εκ των υστέρων διανομή κερδών (Rutzen et al., 2009).

Ο δημόσιος έλεγχος των ΜΚΟ αποτελεί βασικό σημείο της ρύθμισής τους, καθώς θεωρείται απαραίτητη η αποφυγή καταχρήσεων σε βάρος των εθελοντών, των δημοσίων

φορέων που τα υποστηρίζουν και της αντίληψης των ΜΚΟ γενικά. Σε κάποιες χώρες της Ε.Ε. υπάρχουν ειδικοί κανόνες και εποπτικές αρχές, αλλά η κατάσταση ποικίλλει από χώρα σε χώρα (Rutzen et al., 2009). Ένας κανονισμός στην Ε.Ε. για τις ΜΚΟ θα απέφερε σημαντικά πολιτικά, κοινωνικά και οικονομικά οφέλη, ενώ η διατήρηση του υπάρχοντος καθεστώτος που ποικίλλει από χώρα σε χώρα είναι μια προοπτική με όρια και περιορισμούς. Ορισμένοι λόγοι που θα πρέπει να κινηθεί η Ε.Ε. προς αυτή την κατεύθυνση είναι οι εξής (Hopt et al., 2009):

- προώθηση της κοινωνίας των πολιτών ως κινητήριο δύναμη της συμμετοχικής δημοκρατίας
- ενδυνάμωση της συμμετοχής των πολιτών και οικοδόμηση μιας Ευρώπης υπό την ηγεσία των πολιτών
- οφέλη από φορείς που συμβάλλουν στη διόρθωση μεγάλων ανισορροπιών στην αγορά εργασίας
- προώθηση φορέων που είναι σε θέση να παρέχουν σταθερές θέσεις εργασίας και σε περιόδους οικονομικών κρίσεων
- αποτελεσματική ελεύθερη κυκλοφορία με την άρση νομικών εμποδίων στις διασυνοριακές δραστηριότητες των εθνικών ΜΚΟ
- ενθάρρυνση διακρατικών πρωτοβουλιών κοινής ωφέλειας από πολίτες και ΜΚΟ
- παροχή κινήτρων για περισσότερη εταιρική προσφορά και εταιρική κοινωνική ευθύνη
- προώθηση διασυνοριακής φιλανθρωπίας
- προώθηση συνεργασίας μεταξύ εθνικών ΜΚΟ, ομαδοποίησή τους και διακρατικές συγχωνεύσεις και εξαγορές
- προώθηση της κατανόησης και αύξησης της προβολής των ΜΚΟ σε επίπεδο Ε.Ε.
- ένωση Ευρωπαίων πολιτών και προώθηση κοινωνικής συνοχής
- επίτευξη ίσης μεταχείρισης ΜΚΟ με άλλους οργανισμούς

Στον Καναδά ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός αποτελεί μια ένωση και όχι έναν φιλανθρωπικό οργανισμό που οργανώνεται με στόχο την κοινωνική συνοχή, την εξέλιξη και ανάπτυξη, τη δημιουργικότητα και οποιοδήποτε άλλο στόχο που δεν αποσκοπεί στο κέρδος. Στον Καναδά από τη στιγμή που ένας ΜΚΟ δηλώσει τις πληροφορίες του, μπορεί να υποβάλει δήλωση πληροφοριών για όλες τις επόμενες φορολογικές περιόδους εφόσον παραμείνει ΜΚΟ και ανεξάρτητα από την αξία των εσόδων του σε δολάρια ή τη λογιστική αξία των περιουσιακών στοιχείων (Canada Revenue Agency, 2019).

Για παράδειγμα, ο ΜΚΟ που είχε στο τέλος της προηγούμενης οικονομικής περιόδου συνολικά περιουσιακά στοιχεία λογιστικής αξίας \$350.000 και εισοδήματα από ενοίκια \$7.000 και στο τέλος της τρέχουσας οικονομικής περιόδου η λογιστική αξία του συνόλου του ενεργητικού μειώθηκε σε \$198.000 και τα έσοδα από ενοίκια μειώθηκαν στα \$3.500, ο ΜΚΟ καλείται να υποβάλει δήλωση πληροφοριών για την τρέχουσα οικονομική περίοδο με βάση τη λογιστική αξία του συνόλου των περιουσιακών στοιχείων του κατά την προηγούμενη οικονομική περίοδο.

Αν ο ΜΚΟ πρέπει να υποβάλει δήλωση φορολογικών στοιχείων και δεν το κάνει εγκαίρως υπάρχει πρόστιμο \$25 ανά ημέρα καθυστέρησης. Υπάρχει ελάχιστη ποινή \$100 και μέγιστη \$2.500 για κάθε φορά που δεν υποβάλει την δήλωση. Μια τέτοια δήλωση παρουσιάζεται για τον ΜΚΟ ΑΒΓ παρακάτω. Οι συναλλαγές του οικονομικού έτους XXXX για τον ΜΚΟ ΑΒΓ ήταν οι εξής:

- Έλαβε \$2.000 τόκους από προθεσμιακές καταθέσεις
- Έλαβε φορολογητέα μερίσματα \$2.200 από την επιχείρηση ΧΨΖ που εδρεύει επίσης στον Καναδά
- Έλαβε \$500 σε φορολογητέα μερίσματα από την ΚΛΜ, μια ξένη επιχείρηση. Η επιχείρηση αυτή παρακράτησε \$120 για φόρο στην πηγή. Τα ποσά που ελήφθησαν και παρακρατήθηκαν μετατράπηκαν σε δολάρια Καναδά με βάση την ισχύουσα συναλλαγματική ισοτιμία εκείνη την χρονική στιγμή όταν δηλαδή ο ΜΚΟ έλαβε τα μερίσματα.
- Έλαβε \$6.200 από ενοίκια ενώ τα σχετικά έξοδα ανήλθαν σε \$3.600
- Έλαβε \$3.350 σε δικαιώματα από ένα από τα έντυπά του.

Το συνολικό ποσό που θα έπρεπε να δηλώσει ο ΜΚΟ ΑΒΓ παρουσιάζεται στον ακόλουθο πίνακα:

Πίνακας 2 1 Μελέτη περίπτωσης ΜΚΟ Καναδά

Περιγραφή	Ποσό σε \$
Τόκος	2.000
Φορολογητέα μερίσματα από εταιρία που εδρεύει στον Καναδά	2.200
Φορολογητέα μερίσματα που λήφθηκαν από ξένη επιχείρηση (\$500+\$120)	620

Ενοίκια	6.200
Δικαιώματα	3.350
Σύνολο	14.370

Πηγή: *Canada Revenue Agency (2019)*

2.5. Συμπεράσματα

Το παρόν κεφάλαιο εξέτασε τις βασικές διαφορές που παρουσιάζουν οι κερδοσκοπικοί και οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί σε επίπεδο στόχων, δομής και άλλων στοιχείων. Παρατέθηκαν τα αποτελέσματα από ορισμένες σύγχρονες θεωρητικές και εμπειρικές έρευνες για τη φορολόγηση των ΜΚΟ κυρίως στην Ευρώπη και παρουσιάστηκαν βασικά στοιχεία και ορισμένες περιπτώσεις χωρών στην Ευρώπη αλλά και σε άλλες ηπείρους σχετικά με την εφαρμογή της φορολόγησης των ΜΚΟ. Το συμπέρασμα που προκύπτει από το παρόν κεφάλαιο είναι πως οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί αποκτούν όλο και μεγαλύτερη σημασία στη σύγχρονη οικονομία και η φορολόγησή τους παρουσιάζει μεγάλες διαφορές από χώρα σε χώρα.

Κεφάλαιο 3 Θεσμικό και Νομικό Πλαίσιο: Φορολόγηση ΜΚΟ – Η περίπτωση της Ελλάδας και άλλων Ευρωπαϊκών Χωρών

3.1.Εισαγωγικά

Το παρόν κεφάλαιο αφορά το θεωρητικό υπόβαθρο της φορολόγησης των ΜΚΟ. Αρχικά, εξετάζεται το ζήτημα της φορολογίας στην Ε.Ε μέσα από την παράθεση πρόσφατων στατιστικών στοιχείων. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται αντίστοιχα στατιστικά στοιχεία για τη φορολόγηση νομικών προσώπων στην Ελλάδα και έπειτα, βασικά στοιχεία φορολόγησης των ΜΚΟ στην χώρα.

3.2. Φορολογία Ε.Ε.

Όσον αφορά στη φορολογία στην Ε.Ε., σύμφωνα με στοιχεία της Ε.Ε. (European Union, 2020), το 2018 οι φόροι και οι πραγματικές κοινωνικές εισφορές στα 27 κράτη μέλη της Ε.Ε. αντιστοιχούσαν στο 40,2% του ΑΕΠ. Η φορολογική επιβάρυνση στην Ε.Ε. ήταν υψηλή σε σύγκριση με αυτή άλλων προηγμένων οικονομιών, σχεδόν 6% παραπάνω από το μέσο όρο των χωρών του ΟΟΣΑ και 16% παραπάνω από τις Η.Π.Α. οι οποίες μείωσαν σημαντικά τους φορολογικούς συντελεστές το 2018 εξαιτίας μειώσεων στους φόρους των επιχειρήσεων και της ακίνητης περιουσίας.

Η δομή της φορολογίας διαφέρει από κράτος σε κράτος στην Ε.Ε.. Η Δανία έχει το υψηλότερο μερίδιο άμεσων φόρων στο σύνολο των φορολογικών εσόδων (64,6%) και ακολουθούν η Ιρλανδία και η Μάλτα. Η Νορβηγία και η Ισλανδία έχουν επίσης σχετικά υψηλά μερίδια άμεσων φόρων. Από την άλλη, το μερίδιο κοινωνικών εισφορών σε αυτές τις χώρες είναι σχετικά χαμηλό. Στη Δανία υπάρχει η εξής εξήγηση: οι περισσότερες δαπάνες πρόνοιας χρηματοδοτούνται από τη γενική φορολογία γεγονός που οδηγεί σε υψηλά επίπεδα άμεσης φορολογίας αλλά μικρά επίπεδα κοινωνικών εισφορών.

Από την άλλη, η Σλοβακία και η Τσεχία διαθέτουν φορολογικά συστήματα με υψηλά μερίδια κοινωνικών εισφορών στα συνολικά φορολογικά έσοδα και σχετικά χαμηλά μερίδια εσόδων από άμεσους φόρους. Σε αυτές τις χώρες τα συστήματα πρόνοιας χρηματοδοτούνται από κοινωνικές εισφορές.

Ορισμένα κράτη μέλη αντλούν υψηλότερο ποσοστό εσόδων από τους φόρους κατανάλωσης και κάπως χαμηλότερο από τους φόρους μέσω της εργασίας. Η Κροατία και η

Βουλγαρία για παράδειγμα ξεχωρίζουν καθώς τα μισά περίπου από τα έσοδά τους προέρχονται από φόρους κατανάλωσης. Οι φόροι επί του κεφαλαίου κυμαίνονται από το ένα τρίτο στο Λουξεμβούργο έως λιγότερο από 10% στην Εσθονία και τη Λετονία.

Τα φορολογικά έσοδα της Ε.Ε. - 27 ως ποσοστό του ΑΕΠ αυξήθηκαν λίγο το 2018 φτάνοντας το 40,2% (0,2% υψηλότερα από το 2017). Ο λόγος φόρου προς το ΑΕΠ στην Ευρωζώνη αυξήθηκε επίσης λίγο το 2018 σε 40,5% (0,2% περισσότερο από το 2017). Τόσο στην Ε.Ε. - 27 όσο και στην Ευρωζώνη τα φορολογικά έσοδα ήταν υψηλότερα το 2018 από οποιαδήποτε άλλη στιγμή την προηγούμενη δεκαετία. Τα φορολογικά έσοδα σε σχέση με το ΑΕΠ αυξήθηκαν στα περισσότερα κράτη μέλη (20 από τα 27) για το 2018 κυρίως στο Λουξεμβούργο (+1,6%) και στη Ρουμανία (+1,4%) (European Union, 2020).

Οι μεγαλύτερες μειώσεις καταγράφηκαν στη Δανία (-0,9%) και στην Ουγγαρία (-0,8%). Το 2018 τα φορολογικά έσοδα ήταν υψηλότερα από το 2008 σε 19 κράτη μέλη όπως για παράδειγμα στην Ελλάδα (+7,1%), ενώ η Ιρλανδία παρουσίασε τη μεγαλύτερη μείωση (-6,4%). Η φορολογική επιβάρυνση στην Ε.Ε. διαφέρει σημαντικά μεταξύ των κρατών μελών με τη Γαλλία (46,5%), τη Δανία (45,1%) και το Βέλγιο (44,8%) να έχουν τον υψηλότερο λόγο φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ και την Ιρλανδία (22,6%) και τη Ρουμανία (26,3%) το χαμηλότερο (European Union, 2020).

Το 2018 το 46,1% των συνολικών φορολογικών εσόδων στην Ε.Ε. - 27 συμπεριλαμβανομένων των κοινωνικών εισφορών αφορά την εφορία, το 35,5% τα ταμεία κοινωνικής ασφάλισης και το 17,8% τους ΟΤΑ. Ακόμη, περίπου 0,5% αφορά τα θεσμικά όργανα της Ε.Ε.. Υπάρχουν σημαντικές διαφορές στη φορολογική δομή ανά επίπεδο διακυβέρνησης από το ένα κράτος μέλος στο άλλο. Για παράδειγμα, ορισμένα κράτη μέλη παρέχουν στις περιφέρειες κάποιο βαθμό δημοσιονομικής αυτονομίας όπως το Βέλγιο, η Γερμανία, η Ισπανία και η Αυστρία (European Union, 2020). Στην Ιρλανδία και τη Μάλτα, το σύστημα κοινωνικής ασφάλισης δε δηλώνεται ξεχωριστά, ενώ η Δανία χρηματοδοτεί το μεγαλύτερο μέρος της κοινωνικής της ασφάλισης μέσω της γενικής φορολογίας, κάτι που συνεπάγεται μεγάλες κρατικές ενδομεταφορές σε ταμεία κοινωνικής ασφάλισης.

Τα έσοδα της Ε.Ε. - 27 από φόρους κατανάλωσης ως ποσοστό του ΑΕΠ αυξήθηκαν λίγο το 2018 φθάνοντας στο υψηλό της δεκαετίας (11,2%). Ο ΦΠΑ αποτελεί το κύριο συστατικό των φόρων κατανάλωσης αντιπροσωπεύοντας το 7,2% του ΑΕΠ για το 2018. Στην Ελλάδα η φορολόγηση όπως διαμορφώθηκε από το 2006 έως το 2018 παρουσιάζεται στον Πίνακα 3.1.

Σε δις €	200 6	200 7	200 8	200 9	201 0	201 1	201 2	201 3	201 4	201 5	201 6	201 7	201 8
Ανά τύπο φορολογίας													
Έμμεσοι φόροι	12,4	12,7	12,7	11,8	12,7	13,6	14,0	14,5	15,8	16,2	17,3	17,2	17,1
Άμεσοι φόροι	8,4	8,4	8,4	8,8	8,4	9,3	10,9	10,6	9,8	9,6	10,1	9,9	10,2
Κοινωνικές εισφορές	10,3	10,7	10,7	10,2	10,9	10,7	10,9	10,7	10,4	10,6	10,9	11,5	11,6
Σύνολο	31,0	31,8	31,8	30,8	32,0	33,6	35,8	35,7	36,0	36,4	38,4	38,6	38,9
Ανά επίπεδο διακυβέρνησης													
Κεντρική κυβέρνηση	63,6	63,1	62,8	63,7	64,2	66,6	67,3	67,7	68,9	68,9	69,4	67,2	67,2
ΟΤΑ	2,2	2,2	2,3	2,3	2,3	2,3	2,4	2,6	2,4	2,4	2,4	2,4	2,4
Ταμεία ασφάλισης	33,8	34,3	34,5	33,6	33,1	30,8	30,0	29,5	28,4	28,4	27,7	29,9	30,0
Ε.Ε.	0,4	0,4	0,4	0,3	0,4	0,3	0,2	0,2	0,3	0,3	0,4	0,5	0,5

Πηγή: *European Union, 2020*

3.3.Η περίπτωση της Ελλάδας

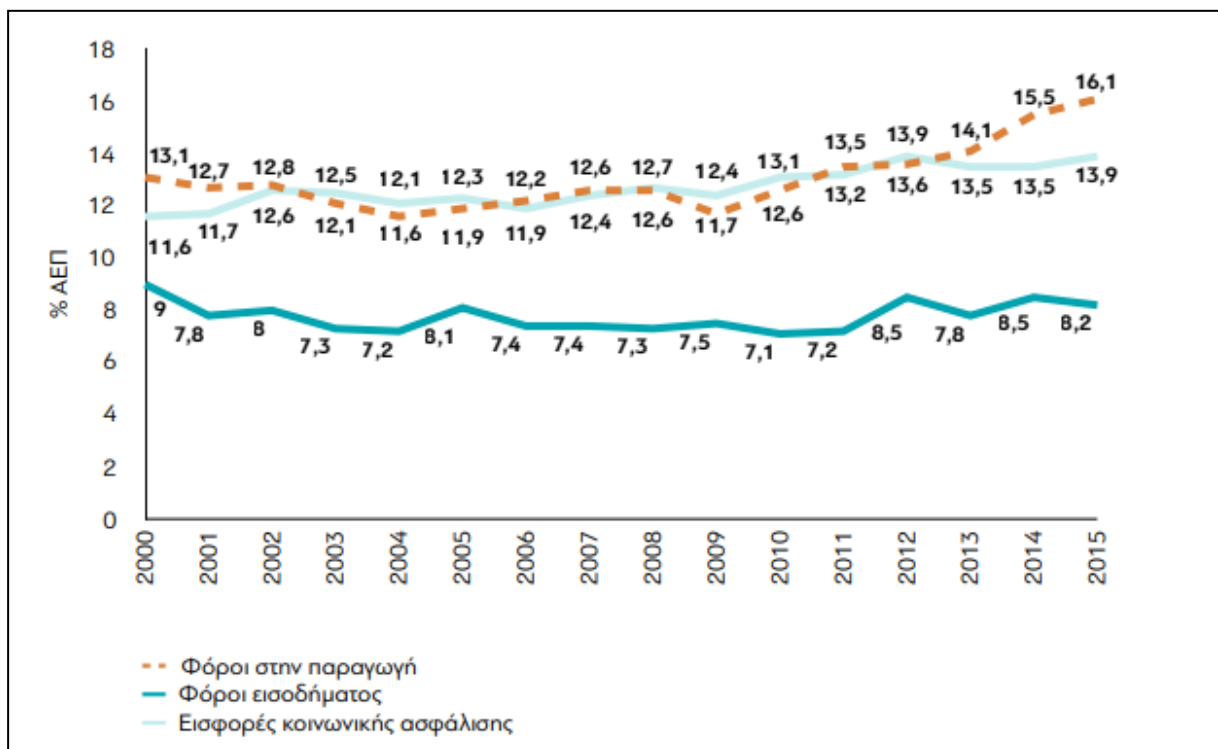
Η σημασία της κοινωνικής οικονομίας στην Ελλάδα ολοένα και αυξάνεται (Lambropoulos et al., 2005). Ο ελληνικός μη κερδοσκοπικός κλάδος είναι μικρός σε μέγεθος σε όρους μελών, προϋπολογισμών και ευεργετούμενων. Σύμφωνα με τον Polyzoidis (2009) στην Ελλάδα λειτουργούν περισσότεροι από 600 μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί με 9.000 ενεργούς εθελοντές, 3.300 εργαζόμενους επ' αμοιβή με συνολικό προϋπολογισμό που ανέρχεται σε €65 εκατομμύρια. Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί απαρτίζονται από συνεταιρισμούς, ιδρύματα και αστικές εταιρίες μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Οι πόροι των μη κερδοσκοπικών οργανισμών προέρχονται από δωρεές, ασφαλιστικά κεφάλαια, έσοδα από ακίνητη περιουσία και διαχείριση χαρτοφυλακίου, κρατικές επιχορηγήσεις και ερευνητικά έργα της Ε.Ε..

Φόρος επιβάλλεται σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού τομέα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα για το καθαρό εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την

αλλοδαπή από την εκμίσθωση ακινήτων ή και από κινητές αξίες (Mazanec et al., 2020). Ωστόσο, τα λοιπά εισοδήματα δεν υπόκεινται σε φορολογία. Αυτό σημαίνει πως οι συνδρομές μελών δεν φορολογούνται (Καραγιάννης και συν., 2008). Τα βιβλία που τηρούνται αφορούν τις πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται σε φόρο προστιθέμενης αξίας ή σε φόρο εισοδήματος. Για το μέρος αυτό των συναλλαγών τηρούνται όλες οι υποχρεώσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

Στην Ελλάδα παρατηρείται σταδιακή αύξηση της φορολογίας μετά το ξέσπασμα της παγκόσμιας οικονομικής κρίσης το 2008. Με βάση τα στοιχεία των χωρών του ΟΟΣΑ η Ελλάδα καταλαμβάνει την 11^η θέση μεταξύ 36 χωρών σε σχέση με την αναλογία φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ για το έτος 2018. Η Ελλάδα αυξάνει τα φορολογικά της έσοδα σε σχέση με το ΑΕΠ μετά το 2010 σε πολύ μεγάλο βαθμό σε σχέση με τις υπόλοιπες χώρες του ΟΟΣΑ (Εικόνα 3.1). Μάλιστα, η αύξηση αυτή προέρχεται κυρίως από τη φορολογία σε επίπεδο παραγωγής δηλαδή στο εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων.

Εικόνα 3 1 Ποσοστό φορολογικών εσόδων προς ΑΕΠ Ελλάδα



Πηγή: ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ 2018

Σύμφωνα με τον ΣΕΒ (2019) το φορολογικό πλαίσιο στην χώρα παραμένει ασταθές και μη ανταγωνιστικό με βάση διάφορα κριτήρια. Η υπερφορολόγηση που έχει υποστεί η

χώρα την τελευταία δεκαετία δεν δίνει χώρο σε μικρομεσαίες επιχειρήσεις να επενδύσουν περαιτέρω και να αναπτυχθούν. Διαχρονικά αυτό οδηγεί σε στέρηση φορολογικών εσόδων εξαιτίας της βραχυπρόθεσμης φορολογικής πολιτικής που ακολουθείται. Η πρόσφατη μείωση του φορολογικού συντελεστή από το 28% στο 24% είχε ως στόχο να τονώσει την εθνική οικονομία, να δώσει περιθώριο στις επιχειρήσεις να αναπτυχθούν και να αυξήσει η χώρα την ανταγωνιστικότητά της.

Η βασική δομή του φορολογικού συστήματος της χώρας απαρτίζεται από φόρους που επιβάλλονται μέσω της πρόνοιας (εισφορές κοινωνικής ασφάλισης), φόρους που επιβάλλονται στην τρέχουσα παραγωγή και φόρους που επιβάλλονται στην περιουσία. Οι φόροι που επιβάλλονται στην τρέχουσα παραγωγή αφορούν τους φόρους εισοδήματος και τους φόρους δαπανών (π.χ. ΦΠΑ). Οι φόροι που επιβάλλονται στην περιουσία αφορούν στους φόρους κατοχής και στους φόρους μεταβίβασης. Το φορολογικό σύστημα της χώρας προσαρμόζεται με βάση τις ανάγκες της και εξαιτίας των πολλαπλών οικονομικών και δημοσιονομικών προβλημάτων που παρουσίασε η χώρα την τελευταία δεκαετία, το φορολογικό σύστημα παρουσιάζει υψηλή μεταβλητότητα.

Σύμφωνα με έρευνα της ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ (2018) το χρονικό διάστημα 2010-2018 στην Ελλάδα επιβλήθηκαν υψηλοί φορολογικοί συντελεστές τόσο σε επίπεδο εισοδήματος όσο και σε επίπεδο κατανάλωσης. Το ΑΕΠ της χώρας το 2016 ήταν μειωμένο κατά 27% σε σχέση με το 2008, ενώ τα φορολογικά έσοδα είχαν μειωθεί μόνο κατά 4%. Παράλληλα, οι φόροι εισοδήματος και περιουσίας αυξήθηκαν κατά 5%. Συγκεκριμένα, τα φορολογικά έσοδα της χώρας το χρονικό διάστημα 2007 – 2016 διαμορφώθηκαν όπως παρουσιάζεται στον Πίνακα 3.2.

Πίνακας 3 2Φορολογικά έσοδα χώρας για το διάστημα 2007-2016

(ποσά σε δις €)	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
Άμεσοι Φόροι	19,8	20,9	21,4	20,2	20,3	21,1	20,1	20,5	19,8	21,8
Έμμεσοι Φόροι	28,6	30,2	28,3	31,0	28,6	26,1	24,6	23,8	23,8	25,7
Λοιποί Φόροι	3,4	4,2	3,7	4,9	6,5	4,3	6,9	5,8	6,0	5,6
Φόροι Εισοδήματος	16,1	16,7	16,6	14,3	12,9	13,3	11,5	12,2	12,1	13,4
Φόροι	0,4	0,5	0,5	0,5	1,2	2,9	3	3,5	3,2	3,6

Περιουσίας										
Λοιποί Άμεσοι Φόροι	3,3	3,7	4,3	5,5	5,4	4,9	5,6	4,8	4,5	4,9

Πηγή: ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ (2018)

Τα έτη 2007 - 2016 η ελληνική οικονομία συρρικνώθηκε και η φορολογική επιβάρυνση αυξήθηκε σε μεγάλο βαθμό. Υπήρξαν αρκετές καταργήσεις φοροαπαλλαγών, αύξηση φορολογικών συντελεστών, μείωση του αφορολόγητου ορίου και επιβολή νέων φόρων όπως ο ΕΝΦΙΑ, η εισφορά αλληλεγγύης και άλλοι. Σύμφωνα με τον Γεωργακόπουλο (2018) το χρονικό διάστημα από το 2008 και μέχρι το 2016 οι άμεσοι φόροι αυξήθηκαν σχεδόν κατά 100%.

Τα φορολογικά έσοδα της χώρας από το 2015 μέχρι το 2019 παρουσίασαν σημαντική αύξηση με εξαίρεση τους τακτικούς φόρους ακίνητης περιουσίας και τους λοιπούς φόρους επί παραγωγής (Πίνακας 3.3). Μόνο οι τακτικοί φόροι ακίνητης περιουσίας και οι λοιποί φόροι επί παραγωγής παρουσίασαν μικρή μείωση.

Πίνακας 3.3 Φορολογικά έσοδα περιόδου 2015 -2019

Έσοδα από Φόρους σε εκ. ευρώ	2015	2016	2017	2018	2019	Μεταβολή 2015 - 2019
Φόροι επί Αγαθών και Υπηρεσιών	23.042	25.201	26.343	27.437	28.014	+21,6%
Φόροι και Δασμοί επί Εισαγωγών	177	192	201	232	298	+68,3%
Τακτικοί Φόροι Ακίνητης Περιουσίας	3.046	3.488	3.100	3.082	2.786	-8,5%
Λοιποί Φόροι επί Παραγωγής	994	1.491	1.351	1.238	990	-0,04%
Φόροι Εισοδήματος	15.040	16.386	16.210	16.548	16.711	+11,1%
Φόροι Κεφαλαίου	192	152	194	161	245	+27,7%
Λοιποί Τρέχοντες Φόροι	2.078	2.318	2.440	2.564	2.365	+13,8%
Σύνολο Εσόδων από Φόρους	44.569	49.228	49.840	51.263	51.409	+15,3%

Πηγή: ΑΑΔΕ 2020

Στον Πίνακα 3.4 παρουσιάζονται τα φορολογικά έσοδα της χώρας για τα έτη 2018 και 2019 με βάση τα στατιστικά στοιχεία της ΑΑΔΕ (2020). Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί υπάγονται στην κατηγορία της φορολογίας εισοδήματος λοιπών νομικών οντοτήτων και παρατηρούμε ότι μειώθηκε σε απόλυτα ποσά η φορολογία τους.

Πίνακας 3 4 Φορολογικά έσοδα νομικών προσώπων 2018-2019

Έσοδα από Φ.Ε. Νομικών Προσώπων	2018	2019	% συμμετοχής 2019	% Μεταβολή 2019 / 2018
Φ.Ε.Ν.Π. Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα	1.021	1.094	24,3%	+7,21 %
Προκαταβολή Φόρου Εισοδήματος ΝΠ	2.356	2.556	56,6%	+8,47 %
Φ.Ε. Λοιπών Νομικών Οντοτήτων	229	216	4,8%	-6,05 %
Προκαταβολή Φόρου λοιπών οντοτήτων	399	446	9,9%	+11,70 %
Φόροι επί διανεμόμενων κερδών	270	188	4,2%	-30,23 %
Λοιποί φόροι στο εισόδημα εταιρειών	21	10	0,2%	-53,95 %
Σύνολο Φορολογίας από Ν.Π.	4.296	4.510	-	+4,94%

Πηγή: ΑΑΔΕ 2020

3.4. Φορολογία ΜΚΟ

Σύμφωνα με το Ν. 2238/1994 (άρθρο 2 παρ. 4 και άρθρο 28 παρ. 4) σε φόρο εισοδήματος υπόκεινται οι αστικές κερδοσκοπικές και μη εταιρίες. Ακόμη, υπόκεινται και μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου στα οποία περιλαμβάνονται κάθε είδους ιδρύματα (άρθρο 101 παρ. 2).

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα εκτός από αυτά που είναι νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου τηρούν βιβλία μόνο για πράξεις παροχής υπηρεσιών ή παράδοσης αγαθών και υπάγονται σε καθεστώς ΦΠΑ ή σε φόρο εισοδήματος από 1/1/2003. Υπό αυτή την έννοια αντιμετωπίζονται με τον ίδιο τρόπο που αντιμετωπίζονται τα νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Σύμφωνα με το Ν. 3052/2002 τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν φορολογικές υποχρεώσεις εισοδήματος σύμφωνα με τις οποίες πρέπει να τηρούν βιβλία για όλα τα εισοδήματά τους. Σύμφωνα με την ΠΟΛ 1031/2001 σε φόρο υπόκειται μόνο το ακαθάριστο εισόδημα που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την

άσκηση του ελευθέρου επαγγέλματος. Παράδειγμα αποτελεί η έκδοση εφημερίδων και η προβολή κινηματογραφικών ταινιών.

Από την άλλη, δεν υπόκεινται σε φορολογία οι συνδρομές και εγγραφές μελών, οι χορηγίες και οι δωρεές. Ακόμη, δεν υπόκεινται σε φορολογία παραστατικά που αφορούν τη δραστηριότητα και τους σκοπούς του οργανισμού πριν την είσπραξη εσόδων από αυτήν. Για παράδειγμα, δύο φορές το χρόνο οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί δύνανται να διοργανώσουν εκδήλωση (π.χ. συναυλία) στην οποία να εισπράττουν έσοδα για την ενίσχυση των δραστηριοτήτων τους. Σε αυτή την περίπτωση ο Ν. 2859/2000 (άρθρο 22) ορίζει την έκδοση αθεώρητων εισιτηρίων λόγω του φορολογικού καθεστώτος του διοργανωτή.

Στο πλαίσιο της φορολογίας κληρονομιών και δωρεών τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα που επιδιώκουν σκοπούς εθνοφελείς, θρησκευτικούς και κοινωφελείς υπόκεινται σε φόρο 0,5%.

Η φορολογία των μη κερδοσκοπικών οργανισμών στην Ελλάδα σήμερα ορίζεται με βάση το Ν. 4172/2013 (ΦΕΚ Α' -167). Με βάση αυτόν σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων υπόκεινται τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού τομέα τα οποία συστάθηκαν είτε στην Ελλάδα είτε στο εξωτερικό και στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα, με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την εκπλήρωση του σκοπού τους, τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φορολόγησης (άρθρο 45).

Οι φορολογικές υποχρεώσεις εισοδήματος των μη κερδοσκοπικών οργανισμών ρυθμίζονται με βάση τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν. 4172/2013) όπως τροποποιήθηκε με το Ν. 4447/2016. Σύμφωνα με το άρθρο 45 του Ν. 4172/2013 υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος είναι τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που συστάθηκαν στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή και στα οποία περιλαμβάνονται 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. Στην περίπτωση μη κερδοσκοπικών οργανισμών που τηρούν απλογραφικά βιβλία εφαρμόζονται αποκλειστικά οι διατάξεις του άρθρου 47 του Ν. 4172/2013.

Δεν υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού των μη κερδοσκοπικών οργανισμών όπως οι εισφορές (συνδρομές), τα δικαιώματα εγγραφής των μελών, έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες, δωρεές, κληρώσεις με λαχεία, έσοδα από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε περιοδικά και εκδίδονται και διανέμονται δωρεάν στα μέλη τους μόνο και

έσοδα από τη διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των Ιερών Μονών (Γνμδ ΝΣΚ 389/2000).

Το κύριο πρόβλημα της λογιστικής σχετικά με τις επιχορηγήσεις έγκειται στην απουσία ενοποιημένων προσεγγίσεων για την ανάπτυξη αποτελεσματικών μηχανισμών βελτίωσης του λογιστικού συστήματος με τις απαιτήσεις των διεθνών προτύπων, στην έλλειψη ετοιμότητας για τη μετάβαση σε ενιαίες μεθοδολογικές αρχές, καθώς και στη δημιουργία μιας ενιαίας οργανωτικής και πληροφοριακής υποστήριξης της λογιστικής για τις επιχορηγήσεις που λαμβάνουν οι ΜΚΟ (Shepelyuk, 2017).

Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν στους φορείς της Γενικής Κυβέρνησης (άρθρο 46 Ν. 4172/2013) απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με εξαίρεση τα εισοδήματά τους από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, ήτοι τα εισοδήματα από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα, ακίνητη περιουσία, υπεραξία από μεταβίβαση ακίνητης περιουσίας και τίτλων τα οποία φορολογούνται με βάση τα άρθρα 36-42 του Ν. 4172/2013.

Στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου τα οποία χαρακτηρίζονται ως μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν περιλαμβάνονται μόνο τα σωματεία ή τα ιδρύματα, αλλά και τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες ιδιωτικού δικαίου οι οποίες αποδεδειγμένα επιδιώκουν μη κερδοσκοπικό σκοπό υπό την προϋπόθεση ότι δεν εντάσσονται σε κάποια άλλη κατηγορία προσώπων του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013 όπως για παράδειγμα ισχύει με την αστική μη κερδοσκοπική εταιρία και τον συνεταιρισμό.

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων με εξαίρεση τα κάθε είδους έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους τα οποία δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου εισοδήματος. Μέσα στα έσοδα περιλαμβάνονται εισφορές (συνδρομές), τα δικαιώματα εγγραφής των μελών, τα έσοδα από εράνους, κρατικές επιχορηγήσεις, χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων, δωρεές τρίτων, λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις που καταχωρίζονται σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται μόνο στα μέλη τους δωρεάν, καθώς και τα έσοδα από διάθεση φυλλαδίων και λοιπών εντύπων πνευματικού περιεχομένου των ιερών μονών².

² <https://www.kathimerini.gr/economy/local/979642/pos-forelogoyntai-ta-mi-kerdoskopika-nomika-prosopa-2/>

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1044/10.02.2015 έσοδα που αποκτώνται από δραστηριότητα η οποία δεν συνιστά άσκηση του μη κερδοσκοπικού σκοπού τους ακόμη και αν διατίθενται για το σκοπό αυτό και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις είναι:

- τα έσοδα από κεφάλαιο (τόκοι, μερίσματα, δικαιώματα, εισόδημα από ακίνητη περιουσία),
- έσοδα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου,
- συνδρομές τρίτων – μη μέλη,
- έσοδα από την έκδοση και πώληση περιοδικών, βιβλίων και εντύπων σε τρίτους – μη μέλη,
- έσοδα από διαφημίσεις που καταχωρούνται στα περιοδικά αυτά,
- έσοδα από διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, έσοδα από δίδακτρα από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων και εργαστηρίων,
- έσοδα από πώληση εικόνων,
- έσοδα από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από τις Ιερές Μονές.

Όσον αφορά στην περίπτωση των διδασκτρων από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, αυτή αφορά περιπτώσεις στις οποίες η λειτουργία του ιδιωτικού σχολείου δεν είναι ο κύριος σκοπός του νομικού προσώπου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, αλλά μια παρεμπόμπουσα δραστηριότητα που έχει αναπτύξει. Αντίθετα, τα έσοδα από δίδακτρα νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου που έχουν στη κύρια δραστηριότητά τους την παροχή εκπαίδευσης, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολόγησης καθώς πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού τους (ΠΟΛ 1123/2015).

Με βάση την ΠΟΛ 1118/27.05.2016 το ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις ή ελευθέρια επαγγέλματα των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών που υπόκειται σε φόρο είναι μόνο αυτό που προέρχεται από καθαρά εμπορικές δραστηριότητες ή την άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος. Οι δαπάνες που βαρύνουν τη λειτουργία των αστικών μη κερδοσκοπικών εταιριών όπως το ενοίκιο και οι μισθοί, που δεν μπορούν να βαρύνουν την δραστηριότητα για την οποία φορολογούνται, πρέπει να μερίζονται σε μέρη ανάλογα των αφορολόγητων εσόδων και των ακαθάριστων εσόδων που υπόκεινται σε φορολογία.

Από το φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται οι παρακάτω κατηγορίες εσόδων:

- τόκοι που προκύπτουν από ομόλογα που εκδόθηκαν από το Ευρωπαϊκό Ταμείο Χρηματοοικονομικής Σταθερότητας κατ' εφαρμογή του προγράμματος συμμετοχής στην αναδιάρθρωση του ελληνικού χρέους (ΠΟΛ. 1042/26.1.2015)
- η υπερτίμηση που προκύπτει από αναγκαστική απαλλοτρίωση ακινήτου με βάση το άρθρο 17 του Συντάγματος (ΠΟΛ. 1059/18.3.2015)
- η υπεραξία που προκύπτει από τη μεταβίβαση εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί κατ' εφαρμογή του Ν. 3156/200, καθώς και εταιρικών ομολόγων που έχουν εκδοθεί από εταιρίες με έδρα σε χώρες της Ε.Ε. και του ΕΟΧ/ ΕΖΕΣ (ΠΟΛ. 1032/26.1.2015)
- η υπεραξία που προκύπτει από την εκποίηση μεριδίων ΟΣΕΚΑ καθώς και τα μερίσματα που αποκτούν οι μεριδιούχοι από μερίδια ΟΣΕΚΑ.

Είναι γενικά αποδεκτό ότι ο αντίκτυπος της φορολογίας στις ΜΚΟ σχετίζεται πιο ευδιάκριτα με τη φορολογική και κοινωνική ανάλυση παρά με οποιαδήποτε άλλη έρευνα (Contos – Manalis, 2006). Ο λόγος που υπάρχουν εξαιρέσεις στη φορολόγηση των ΜΚΟ έγκειται στη μετατόπιση της δημοσιονομικής κατεύθυνσης προς την κοινωνική πλευρά (Φίλιας, 1983).

Σύμφωνα με το άρθρο 68 του ΚΦΕ για τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ισχύουν τα εξής:

- υποχρεούνται σε ηλεκτρονική δήλωση των εισοδημάτων
- υποβάλλουν δήλωση μέχρι και την τελευταία ημέρα του έκτου μήνα από το τέλος του φορολογικού έτους.
- ο φόρος υπολογίζεται με βάση την ετήσια φορολογική δήλωση και το ποσό φορολογικής οφειλής καθορίζεται με βάση τα άρθρα 31 και 32 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας κατόπιν έκπτωσης του παρακρατηθέντος φόρου και του προκαταβληθέντος φόρου,
- η καταβολή φόρου γίνεται κατ' ανώτατο σε έξι ισόποσες μηνιαίες δόσεις.

Σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1235/24.11.2011 δεν υποβάλλουν κατάσταση φορολογικής αναμόρφωσης οι ιεροί ναοί, τα σχολεία, τα σωματεία και τα ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Δεδομένου ότι οι ΜΚΟ λειτουργούν σε διαφορετικές νομικές μορφές ανάλογα με το τι προβλέπεται στο καταστατικό τους συνάγεται ότι για την φορολογική τους μεταχείριση εφαρμόζονται οι διατάξεις των άρθρων 45 και 58 του Ν. 4172/2013 κατά περίπτωση και όσα

αναφέρονται στην ΠΟΛ. 1056/2.3.2015 εγκύκλιο. Ακόμη, σημειώνεται πως οι υπηρεσίες υγείας και εκπαίδευσης απαλλάσσονται από το φόρο προστιθέμενης αξίας. Το έντυπο φορολογίας που υποβάλουν οι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα οργανισμοί ως νομικά πρόσωπα ορίζεται στο Ν. 4172/2013 ανεξάρτητα από την κατηγορία τήρησης βιβλίων και στοιχείων (με απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο) ή τον τρόπο σύνταξης των χρηματοοικονομικών τους καταστάσεων.

Οι περισσότερες ΜΚΟ έχουν κίνητρα συγκέντρωσης κεφαλαίων ή λειτουργούν και με άλλες επιχειρηματικές δραστηριότητες προκειμένου να βρουν έσοδα για τις φιλανθρωπικές τους δράσεις (David et al., 2020). Η λειτουργία τους είναι περίπλοκη εξαιτίας του δαιδαλώδους λειτουργικού τους πλαισίου.

Σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 τα έσοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού ενός ΜΚΟ δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας, ενώ η απόφαση για τον καθορισμό των εσόδων κατά την εκπλήρωση ή μη του μη κερδοσκοπικού σκοπού του νομικού προσώπου αποτελεί αρμοδιότητα ελέγχου της εκάστοτε φορολογικής αρχής.

Παλιότερα το άρθρο 22 του Ν. 2859/2000 (ΦΕΚ Α΄ -248) όριζε ότι οι ΜΚΟ απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ για όλες τις πράξεις στο εσωτερικό της χώρας. Γενικά, τα έσοδα των προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δεν υπόκεινται σε ΦΠΑ εκτός αν είναι αποτέλεσμα πράξεων που προέρχονται από εμπορική δραστηριότητα ή παροχή υπηρεσιών. Για να απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ η παροχή μιας υπηρεσίας των ΜΚΟ και εν γένει των μη κερδοσκοπικών νομικών προσώπων, προβλέπεται να ισχύουν αθροιστικά τα εξής:

1. οι υπηρεσίες αυτές να παρέχονται έναντι συνεισφοράς στα κοινά έξοδα
2. οι υπηρεσίες αυτές να είναι άμεσα αναγκαίες για την άσκηση της δραστηριότητας των μελών
3. τα μέλη αυτών των σωματείων να ασκούν δραστηριότητα απαλλασσόμενη από τον φόρο ή να μην είναι υποκείμενοι σε φόρο.

Σύμφωνα με τον ΠΟΛ 10044/2015 η διαπίστωση της πραγματοποίησης εσόδων κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού των προσώπων ανάγεται ως θέμα στην ελεγκτική αρμοδιότητα της φορολογικής αρχής η οποία κρίνει επί του τεταγμένου σκοπού τους και για τον τρόπο κτήσης και διάθεσης των εσόδων τους.

Ο χαρακτηρισμός ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού κρίνεται σε κάθε περίπτωση από τον αρμόδιο προϊστάμενο ΔΟΥ. Το βασικό κριτήριο αξιολόγησης είναι η

αξιοποίηση του οικονομικού πλεονάσματος για την εξυπηρέτηση του φιλανθρωπικού ή κοινωφελούς σκοπού του.

Σύμφωνα με το Ν. 4172/2013 (άρθρο 46) τα μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα δεν είναι εξολοκλήρου απαλλαγμένα από το φόρο εισοδήματος εκτός από τα ακόλουθα:

- οι φορείς γενικής κυβέρνησης με εξαίρεση εισοδήματα που αποκτούν από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου
- η Τράπεζα της Ελλάδος
- οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου και οι οργανισμοί συλλογικών επενδύσεων σε κινητές αξίες, που είναι εγκατεστημένοι στην ημεδαπή ή σε άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε.
- οι διεθνείς οργανισμοί εφόσον η απαλλαγή από το φόρο προβλέπεται βάσει διεθνούς σύμβασης που έχει κυρωθεί στην ημεδαπή ή τελεί υπό τον όρο της αμοιβαιότητας
- το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου Α.Ε. σύμφωνα με την κείμενη νομοθεσία.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα έχουν τη δυνατότητα να διοργανώσουν εκδηλώσεις για τη συγκέντρωση εσόδων και την οικονομική τους ενίσχυση και σε αυτή την περίπτωση επιτρέπονται δύο τέτοιες εκδηλώσεις οι οποίες απαλλάσσονται από φόρο. Σύμφωνα με το Ν. 3052/2002 τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υποχρεούνται να τηρούν βιβλία για τα εισοδήματά τους που υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος και προέρχονται από πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών. Αυτό σημαίνει ότι δεν έχουν υποχρέωση τήρησης βιβλίων για ενοίκια και γενικά εισοδήματα πρώτης πηγής (Balomenou et al., 2006). Ωστόσο, ένα απλό λάθος στη διαχείριση μια ΜΚΟ μπορεί να αλλάξει την μη κερδοσκοπική οντότητα από φοροαπαλλασσόμενη σε οντότητα που πρέπει να καταβάλει φόρους.

Οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί αποκτούν φορολογική υπόσταση μέσω της απόδοσης αριθμού φορολογικού μητρώου (ΑΦΜ). Τα ΕΛΠ έχουν αντικαταστήσει από τις 01/01/2015 τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ Ν. 4093/2012) και το ελληνικό γενικό λογιστικό σχέδιο που ίσχυε με το ΠΔ 1123/1980. Σύμφωνα με το Ν. 4308/2014 οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί εμπίπτουν στην εφαρμογή των ΕΛΠ εφόσον αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Σε διαφορετική περίπτωση τηρούνται απλά και μόνο τα βιβλία του ΑΚ. Συγκεκριμένα, αν ο κύκλος εργασιών τους δεν

ξεπερνά τα €1,5 εκατομμύρια τηρούνται απλογραφικά βιβλία, ενώ αν ξεπερνά αυτό το ποσό τηρούνται διπλογραφικά βιβλία.

Τα πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα υπόκεινται σε ΦΠΑ όταν ασκούν οικονομική δραστηριότητα κατά την έννοια του άρθρου 4, παρ. 1 του Κώδικα ΦΠΑ και έχουν κατ' αρχήν τις υποχρεώσεις και τα δικαιώματα των λοιπών υποκειμένων στο φόρο δηλαδή υποβολή φορολογικής δήλωσης κλπ. Σε αρκετές περιπτώσεις υπάρχει απαλλαγή από τον φόρο κυρίως με βάση το είδος της συναλλαγής και η απαλλαγή αφορά μόνο τις υπηρεσίες που τα εν λόγω πρόσωπα παρέχουν ή τα αγαθά που παραδίδουν και όχι αυτά που λαμβάνουν. Ακόμη, σε περίπτωση που οι πράξεις που οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί τελούν, εξυπηρετούν το σκοπό με βάση το καταστατικό τους, τότε τα πρόσωπα αυτά δεν υπόκεινται σε φόρο για αυτές τις πράξεις.

Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι της Ελλάδος και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, εφαρμόζονται οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 της ΠΟΛ. 1069/2015. Στο εισόδημα περιλαμβάνεται και αυτό που τεκμαίρεται από ιδιοχρησιμοποίηση ή δωρεάν παραχώρηση χρήσης ακινήτου ή γης.

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία που αποκτούν νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα προκύπτει από την εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση σε χρήμα ή είδος ή από την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση γης και ακινήτων, έπειτα από έκπτωση των κάθε είδους δαπανών που αφορούν στα ακίνητα σε ποσοστό 75% και ειδικά για το Άγιο Όρος σε ποσοστό 100% με βάση το Ν. 4172/2013 (άρθρο 39).

3.5.. Νομοθετικό Πλαίσιο

Στην Ελλάδα η πρώτη αναφορά σε μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς γίνεται με το Ν. 2039/1939 σύμφωνα με τον οποίο ο κοινωφελής σκοπός έρχεται σε αντίθεση με τον ιδιωτικό. Ο Ν. 1111/1972 όριζε τα φιλανθρωπικά σωματεία, ο Ν. 2646/1988 την Ανάπτυξη του Εθνικού Συστήματος Κοινωνικής Φροντίδας και ο Ν. 2731/1999 τα θέματα μη κυβερνητικών οργανώσεων.

Σύμφωνα με το Συμβούλιο της Επικρατείας (Σ.τ.Ε. 1665/1989, 2536/1986) τα νομικά ημεδαπά πρόσωπα τα οποία συνιστούν νόμιμα και επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς

σκοπούς, είναι αυτά που έχουν συσταθεί ή συνιστώνται με πρωτοβουλία ιδιωτών σύμφωνα με τις διατάξεις του Αστικού Δικαίου, για τα οποία γεννάται ζήτημα απόδειξης σχετικά με το αν επιδιώκουν στην πράξη τους κοινωφελείς σκοπούς που προβλέπονται από τις καταστατικές τους διατάξεις.

Μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί είναι οι αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες, τα σωματεία και τα ιδρύματα. Τα σωματεία έχουν θεσμοθετηθεί στα άρθρα 78 -106 του ΑΚ και αποτελούν ενώσεις προσώπων που επιδιώκουν σκοπό μη κερδοσκοπικό, αποκτούν προσωπικότητα όταν εγγραφούν σε ειδικό δημόσιο βιβλίο που τηρείται στο πρωτοδικείο της έδρας τους και απαιτούν τουλάχιστον είκοσι (20) άτομα. Υποκατηγορία του σωματείου είναι το αθλητικό σωματείο το οποίο θεσπίζεται με το Ν. 2725/1999 (άρθρα 1-9) και αποτελεί ένωση φυσικών προσώπων με κύριο σκοπό τη συστηματική καλλιέργεια και την ανάπτυξη των δυνατοτήτων των αθλητών της για συμμετοχή σε αθλητικούς αγώνες.

Το ίδρυμα επίσης θεσμοθετείται στον ΑΚ στα άρθρα 108-121 όπου αναφέρεται πως «αν με ιδρυτική πράξη μια περιουσία ορίστηκε για να εξυπηρετηθεί ορισμένος σκοπός, το ίδρυμα αποκτά προσωπικότητα με διάταγμα που εγκρίνει τη σύστασή του». Η αστική εταιρία θεσμοθετείται με τις διατάξεις των άρθρων 741-784 του ΑΚ. Με τη σύμβαση της εταιρίας δύο ή περισσότεροι έχουν αμοιβαία την υποχρέωση να επιδιώκουν με κοινές εισφορές κοινό σκοπό και ειδικά οικονομικό.

Οι ΜΚΟ ρυθμίστηκαν στη χώρα το 1999 μέσω του Ν. 2731/1999 για τη Ρύθμιση θεμάτων διμερούς κρατικής αναπτυξιακής συνεργασίας και βοήθειας θεμάτων Μη Κυβερνητικών Οργανώσεων και άλλων διατάξεων (ΦΕΚ Α' 135). Λίγα χρόνια νωρίτερα είχε θεσπιστεί Τμήμα Ανάπτυξης Εθελοντισμού με το Ν. 2646/1988 όπου τηρείται ειδικό μητρώο πρωτοβάθμιων, δευτεροβάθμιων και τριτοβάθμιων μη κυβερνητικών οργανώσεων οι οποίες μπορεί να είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, σωματεία ή σύλλογοι στον τομέα της υγείας ή της κοινωνικής φροντίδας και με στόχευση στην εθελοντική παροχή ανθρωπιστικής βοήθειας προς άτομα ή ομάδες πληθυσμού.

Για την εγγραφή ενός ΜΚΟ σε αυτό το μητρώο απαιτείται η κάλυψη των ακόλουθων προϋποθέσεων (Ν. 2646/1988):

- κατάθεση καταστατικού και εκπροσώπησης
- ορισμός στο καταστατικό για το μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και το αντικείμενο
- ανεξαρτησία δράσης από δημόσιους φορείς ή ιδιωτικούς οργανισμούς κερδοσκοπικού χαρακτήρα

- σύμπλευση των δράσεων με τη δημόσια τάξη, ασφάλεια και δημόσια υγεία χωρίς διαταραχή των διεθνών σχέσεων της χώρας και διατήρηση της διεθνούς ειρήνης και ασφάλειας.

Υπεύθυνη για τον έλεγχο των ΜΚΟ στην Ελλάδα είναι η Γενική Διεύθυνση Δημοσιονομικών Ελέγχων. Συγκεκριμένα, η Διεύθυνση Εκτάκτων και Ειδικών Ελέγχων έχει στόχο την αποτελεσματική διενέργεια έκτακτων ελέγχων και τον έλεγχο των ΜΚΟ (ΥΔΑΣ, 2016).

Για την εγγραφή ενός ΜΚΟ στο Ειδικό Μητρώο ΜΚΟ απαιτείται αρχικά η νομική σύστασή της, έπειτα υποβάλλεται αίτημα στην ΥΔΑΣ για την εγγραφή συνοδευόμενο από τα απαιτούμενα δικαιολογητικά και εξετάζεται ο πλήρης φάκελος του ΜΚΟ. Εφόσον το καταστατικό του συμβαδίζει με όσα ορίζονται στο άρθρο 11 του Ν. 2731/1999 και εφόσον τα δικαιολογητικά που έχουν υποβληθεί κριθούν επαρκή, εγκρίνεται η εγγραφή του ΜΚΟ στο μητρώο. Αν δεν προκύπτει συμβατότητα με όσα ορίζει ο νόμος τότε ζητείται από το ΜΚΟ η τροποποίηση του καταστατικού ώστε να κρίνεται επαρκές. Μετά την έγκριση αποστέλλεται η βεβαίωση εγγραφής στο ειδικό μητρώο με συστημένη επιστολή.

Μέσα στην κατηγορία των ΜΚΟ δεν υπάγονται τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα (Ν. 4172/2013 άρθρο 45):

- αστικές μη κερδοσκοπικές εταιρίες που αποτελούν διακριτά υποκείμενο του φόρου εισοδήματος πρόσωπα σύμφωνα με την περ. ε' του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013.
- τα κληροδοτήματα που αποτελούν κεφάλαια αυτοτελούς διαχείρισης και στερούνται νομικής προσωπικότητας (άρθρο 50 παρ. 2 του Ν. 4172/2013).
- Οι ειδικοί λογαριασμοί των εκπαιδευτικών ιδρυμάτων που συνιστώνται για την αξιοποίηση των κονδυλίων επιστημονικής έρευνας εκπαίδευσης και δεν αποτελούν αυτοτελή νομικά πρόσωπα.
- Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου που ανήκουν σε Φορείς Γενικής Κυβέρνησης και η φορολογική τους αντιμετώπιση προβλέπεται στις διατάξεις της περ. α' του άρθρου 46 του Ν. 4172/2013.
- Οι διεθνείς οργανισμοί που απαλλάσσονται από το φόρο εισοδήματος με βάση τις διατάξεις της περ. δ' του άρθρου 46 του Ν. 4172/2013.
- Οι Δημοτικές Επιχειρήσεις Ύδρευσης και αποχέτευσης που σύμφωνα με το αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1004412 ΕΞ 2016/8.1.2016, εμπίπτουν στα πρόσωπα της περ. ζ του άρθρου 45 του Ν. 4172/2013.

3.6. Συμπεράσματα

Το παρόν κεφάλαιο αφορά το θεωρητικό και νομικό πλαίσιο εντός του οποίου εφαρμόζεται η φορολογία των ΜΚΟ. Αρχικά, παρουσιάζεται η τάση και πορεία της φορολόγησης των νομικών προσώπων στην Ε.Ε. με έμφαση στην ευρωπαϊκή στόχευση σύγκλισης των φορολογικών συστημάτων των κρατών μελών. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται ορισμένα στατιστικά στοιχεία για τη φορολογία στην Ελλάδα, η οποία αυξήθηκε πολύ μετά το ξέσπασμα της οικονομικής κρίσης και έχει παραμείνει ακόμη υψηλή σε σχέση με άλλες χώρες της Ε.Ε. και του ΟΟΣΑ. Τέλος, παρουσιάζεται το νομικό πλαίσιο εφαρμογής της φορολόγησης των ΜΚΟ στην Ελλάδα και συγκεκριμένα, του τρόπου εφαρμογής της φορολογίας εισοδήματος, της φορολογίας της ακίνητης περιουσίας και της επιβολής του ΦΠΑ.

Κεφάλαιο 4 Συμπεράσματα, Προτάσεις και Περιορισμοί

Η παρούσα εργασία αφορά στη μελέτη του φορολογικού πλαισίου των μη κερδοσκοπικών οργανισμών που λειτουργούν στην Ελλάδα. Με το Ν. 4172/2013 όπως αυτός επικαιροποιήθηκε και τροποποιήθηκε με το Ν. 4447/2016 ορίζεται το πλαίσιο φορολογίας των ΜΚΟ στην Ελλάδα. Οι ΜΚΟ χαίρουν ορισμένων προνομίων και η φορολόγησή τους παρουσιάζει τόσο ομοιότητες όσο και διαφορές σε σχέση με τους κερδοσκοπικούς οργανισμούς οι οποίες έγκεινται στον κοινωνικό χαρακτήρα της ταυτότητάς τους και στον εθελοντικό χαρακτήρα των δράσεών τους.

Σε άλλες χώρες της Ε.Ε. υπάρχει διαφορετικό καθεστώς που προκαλεί δυσκολίες στη σύγκριση των αποτελεσμάτων των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, των δράσεων και των συνεργασιών που μπορούν να λάβουν χώρα μεταξύ των ΜΚΟ σε διασυνοριακό επίπεδο. Η φορολογική αντιμετώπιση των ΜΚΟ από χώρα σε χώρα αλλά και από ήπειρο σε ήπειρο διαφέρει σημαντικά. Ωστόσο, στην Ε.Ε. τα τελευταία χρόνια γίνεται μια προσπάθεια ώστε να υπάρξει μια ενιαία νομική οντότητα που θα εφαρμοστεί σε όλα τα κράτη μέλη προκειμένου να λάβουν ενιαία μορφή οι ΜΚΟ.

Σημαντική αλλαγή στην Ελλάδα έφερε ο Ν. 4172/2013 στην προσέγγιση της φορολόγησης των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ο οποίος εισήγαγε τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος. Οι νέες ρυθμίσεις προσπάθησαν να ανταποκριθούν στις αλλαγές της σύγχρονης εποχής ωστόσο οι τάσεις της κοινωνικής αλληλέγγυας οικονομίας μετατοπίζουν αλλού το βάρος και το ενδιαφέρον της δράσης των μη κερδοσκοπικών οργανισμών καθιστώντας αναγκαία τη λήψη συλλογικών μέτρων σε επίπεδο Ε.Ε.

Τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θα πρέπει να τυγχάνουν περισσότερων και ενιαίων απαλλαγών από τη φορολογία επιτελώντας κοινωνικό έργο, ενώ και το σύνολο του καθαρού τους εισοδήματος μπορεί να διατεθεί για κοινωνικούς και φιλανθρωπικούς σκοπούς. Πρέπει να εξετάζεται ο ουσιαστικός μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους και να δημιουργηθεί ο κατάλληλος μηχανισμός ελέγχου που θα πραγματώνει αυτό το στόχο και θα εξασφαλίζει την είσπραξη των φόρων όταν τα νομικά πρόσωπα αυτά δεν εκπληρώνουν το στόχο τους, αλλά προσπαθούν να φοροδιαφύγουν ή να εξυπηρετήσουν άλλες σκοπιμότητες.

Βασικό κριτήριο του ελέγχου μπορεί να είναι ο τελικός προορισμός της χρηματοδότησής τους και οι φορείς χρηματοδότησής τους. Σε κάθε περίπτωση πρέπει να

τεθούν συγκεκριμένα αντικειμενικά κριτήρια εξασφάλισης ενός επαρκούς ελέγχου του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα αυτών των νομικών προσώπων.

Η παρούσα εργασία χαρακτηρίζεται από ορισμένους περιορισμούς. Αρχικά, αποτελεί κυρίως θεωρητική προσέγγιση της φορολογίας των μη κερδοσκοπικών οργανισμών με τη μελέτη βιβλιογραφικών πηγών, στατιστικών μελετών και ερευνών σχετικών με το ζήτημα. Ακόμη, προσεγγίζει το ζήτημα λίγο πριν την εφαρμογή ενός ενιαίου θεσμού ο οποίος όπως όλα δείχνουν θα διορθώσει αρκετά προβλήματα που υφίστανται στη φορολόγηση των ΜΚΟ. Όσον αφορά προτάσεις για μελλοντική έρευνα θα είχε ενδιαφέρον να καταγραφεί η άποψη των ελληνικών μη κερδοσκοπικών οργανισμών σχετικά με τη φορολόγηση, τις δυσκολίες που αντιμετωπίζουν με τις συναλλαγές που έχουν με τις φορολογικές αρχές, τα εμπόδια στη συνεργασία τους με άλλες ΜΚΟ της Ε.Ε. ώστε να καταδειχθούν τυχόν διαφορετικές προσεγγίσεις των θεωρητικών ευρημάτων της παρούσας εργασίας σε σχέση με τις εμπειρίες που έχουν οι ελληνικές ΜΚΟ.

Μια άλλη πρόταση για μελλοντική έρευνα είναι η συγκριτική ανάλυση της φορολόγησης των ΜΚΟ σε όλα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. – 27. Ωστόσο, τα δεδομένα αυτά δεν είναι διαθέσιμα στο ευρύ κοινό και κάτι τέτοιο θα προϋπέθετε πολλούς παράγοντες (οικονομικούς και μη) για τη διεξαγωγή μιας έρευνας τέτοιου βεληνεκούς για τη συγκέντρωση των απαραίτητων στοιχείων.

Βιβλιογραφία

- Allison, M., Kaye, J. (2009). Eight Characteristics of Nonprofit Organizations. CompassPoint Nonprofit Services Διαθέσιμο από: <https://craig.fresnostate.edu/mktg/documents/Eight%20Characteristics%20of%20Non%20profit%20Organizations.pdf>
- Balomenou, K.C., Bekiaris, G.M., Lagou, D.M. (2006). Financing and Tax Treatment of Non-Profit Enterprises and Organisations in Greece. *RePEc*, 1-12.
- Breen, O.B. (2008). EU Regulation of Charitable Organizations: The Politics of Legally Enabling Civil Society. *The International Journal of Not – for – Profit Law*, 10 (3).
- Budryte, A. (2005). Corporate income taxation in Lithuania in the context of the EU. *Research in International Business and Finance*, 19 (2), 200-228.
- Bunn, D., & Asen, E. (2019). Δείκτης Διεθνούς Φορολογικής Ανταγωνιστικότητας 2019. Tax Foundation & ΚΕΦΙΜ.
- Canada Revenue Agency (2019). Income Tax Guide to the Non – Profit Organization (NPO) Information Return. Διαθέσιμο από: <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications/t4117/income-tax-guide-non-profit-organization-information-return.html>.
- Charities Aid Foundation (2016). International Comparison of Charitable Giving. Διαθέσιμο από: https://www.cafonline.org/docs/default-source/about-us-publications/1950a_wgi_2016_report_web_v2_241016.pdf.
- Chuck, (2008). For Profit vs Non-Profit Form of Business. Διαθέσιμο από: <http://hubpages.com/hub/For-Profit-vs-Non-Profit-Form-of-Business>.
- Contell , E., Climent – Serrano , S., & Labatut – Se. (2018). The evolution of the tax burden for EU companies. *Contemporary Economics*, 12 (4), 447-458.
- Contos – Manalis, L. (2006). The effect of taxation on non – profit organizations and the growth of a service contribution of foundations & associations. *Archives of Economic History*, 13 (2), 93 -107.
- David, F., Marques, L., Abreu, R. (2020). The Portuguese Tax System for Non – profit Institutions. *CSR and Sustainability in the Public Sector*, 33-58.

European Commission (2017). Tax Policies in the European Union: 2017 Survey. Διαθέσιμο από: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/tax-good-governance/european-semester/tax-policies-european-union-survey_en.

European Union (2020). Taxation Trends in the European Union: Data for the EU Member States, Iceland, and Norway. Directorate – General for Taxation and Customs Union, European Commission, Publications Office of the European Union, Luxembourg.

Eurostat (2015) Social Participation and integration statistics. Διαθέσιμο από: [https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Social_participation_and_integration_statistics#Formal and informal voluntary activities](https://ec.europa.eu/eurostat/statisticsexplained/index.php/Social_participation_and_integration_statistics#Formal_and_informal_voluntary_activities).

Expert Council on NGO LAW CONF/EXP (2018) 3. International standards relating to reporting and disclosure requirements for non-governmental organizations. Review prepared by Dragan Golubovic on behalf of the Expert Council on NGO Law of the Conference of INGOs of the Council of Europe. Διαθέσιμο από: <https://rm.coe.int/expert-council-conf-exp-2018-3-review-ngo-reporting-requirements/16808f2237>.

Friedman, J. (2006). A Guide to Tax Work for NGOs. The International Budget Project. Διαθέσιμο από: <https://www.internationalbudget.org/wp-content/uploads/A-Guide-to-Tax-Work-for-NGOs.pdf>.

Gallin, D. (2000). Trade – Unions and NGOs: A Necessary Partnership for Social Development. Geneva, United Nations Research Institute for Social Development, Programme Paper 1.

Helmut, K. A. (2018). Philanthropic Foundations in Cross-National Perspective: A Comparative Approach. *American Behavioral Scientist*, 62 (12), 1591–1602.

Helmut K. Anheier, Markus Lang, and Stefan Toepler, 'Comparative Nonprofit Sector Research: A Critical Assessment' In: Patricia Bromley and Walter W. Powell (eds.), *The Nonprofit Sector: A Research Handbook* (3rd Ed.), 2020, pp. 648-676

Hopt, K.J., von Hippel, T., Anheier, H., Then, V. (2009). Feasibility study on European foundation statute: final report. Διαθέσιμο από: https://www.researchgate.net/publication/280664243_Feasibility_study_on_a_European_foundation_statute_final_report.

Ismail. M.M. (2017). Comparative analysis of legal frameworks governing NGO in Egypt with applications from global practices. *Theses and Dissertations*, AUC

Knowledge

Fountain.

Διαθέσιμο από:

<https://fount.aucegypt.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2342&context=etds>.

Johnson, P. (2018). *Global Philanthropy Report: Perspectives on the Global Foundation Sector*, Cambridge: Harvard Kennedy School, 25.

Kliestik, T., Misankova, M., Valaskova, K., Svabova L. (2018). Bankruptcy prevention: new effort to reflect on legal and social changes. *Science and Engineering Ethics*, 24 (2), 791-803.

Lambropoulos N., Pouliou A., Sirakoulis, K. (2005). *Third Sector In Greece: A Managerial Perspective Based On Field Research Results*. Διαθέσιμο από: http://www.emes.net/fileadmin/emes/PDF_files/ISTR_EMES_Paris/PS_5/P_S5_S2/PS5_S2c_ISTR-EMES_Lambropoulos.pdf

Martens, K. (2002). Mission Impossible? Defining Nongovernmental organizations. *International Journal of Voluntary and Nonprofit organizations*, 13 (3), 271 – 285.

Mazanec, J., Bartosova, V., Kovalova, E. (2020). The importance of contribution from tax paid in revenue structure of Slovak non – profit organizations. *Journal of Development Economics and Finance*, 1 (1), 29-37.

Medved , J., Nemeč, J., & et al. (2011). *Verejné financie*. Bratislava: Sprint dva Michalski, G., Blendinger G., Rozsa Z., Cierniak-Emerych A., Svidronova, Buleca, M. J., Bulsara, M. (2018). Can We Determine Debt To Equity Levels In Non-Profit Organisations? Answer Based On Polish Case. *Inzinerine Ekonomika-Engineering Economics*, 29 (5), 526-535.

Müller, K. & Fernandes, M. (2021). A statute for European cross – border associations and non – profit organisations. European Parliamentary Research Service (EPRS).

Διαθέσιμο από:

https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/JURI/DV/2021/05-11/Study_StatuteforEuropeancross-borderassociationsandnon-profitorganisations_EN.pdf

Omer,T. & Jetman, R. (2003). Near zero taxable income reporting by Nonprofit Organizations. *The Journal of American Taxation Association*, 25,19-34

Osterloh , S., & Heinemann, F. (2013). The political economy of corporate tax harmonization – Why do European politicians (dis)like minimum tax rates? *European Journal of Political Economy*, 29, 18-37.

- Otavova, M. (2015). Taxation of non – profit organizations in the selected European countries: The proposal of the changes for the Czech Republic. *ACTA Universitatis Agriculturae et Silviculturae Medelianae Business*, 63 (3), 985-993.
- Polyzoidis, P. (2009). Nonprofit Organizations and Human Services in Greece: The Residual Segment of a Weak Sector. *Voluntas: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, 20, 188–206.
- Rutzen, D., Moore, D., Durham, M. (2009). The Legal Framework for Not-for-Profit Organizations in Central and Eastern Europe. The International Center for Not-for-Profit Law. Διαθέσιμο από: <https://www.icnl.org/post/assessment-and-monitoring/the-legal-framework-for-not-for-profit-organizations-in-central-and-eastern-europe>.
- Shepelyuk, V.A. (2017). The accounting and taxation of the grants received by non – profit organizations. *Market Infrastructure: Electronic Scientific Journal*, 4, 41.
- Sikorova, E., Mervova, M., Novotny, J. (2016). Profit analysis comparison in business and non – profit organizations in terms of accounting, finance, tax. In *Przeglad Nauk Stosowanych*, Mariussa Zielinskiego (ed.), 21-42.
- Spaček, M. (2018). Multilevel cross-border governance in the Czech-Saxon borderland: Working together or in parallel? *Administrative Culture*, 18 (2), 175-202.
- Stejskal, J., Kuvikova, H., Matatkova, K. (2012). *Neziskove organizace – vybrane problem ekonomiky*. 1vyd. Praha: Wolters Kluwer CR.
- Stoner, J.A.F., Freeman, R.E. (1998). *Management*. 5th Edition. New York Prentice Hall.
- Vakil, A.C. (1997). Confronting the classification problem: Toward a taxonomy of NGOs. *World Development*, 25 (12), 2057 – 2070.
- A.A.Δ.Ε. (2020). Απολογιστικό Δελτίο Έτους 2019. Αθήνα. Διαθέσιμο από: https://www.aade.gr/sites/default/files/2020-03/apologistiko_deltio_esodwn_2019.pdf.
- Βελέντζας, Γ & Γκίνογλου, Δ. (2004). *Οικονομικό και φορολογικό δίκαιο*. Θεσσαλονίκη: IUS.
- Γεωργακόπουλος, Θ. (2018). *Το φορολογικό πρόβλημα της Ελλάδας*. Αθήνα: Διανέοσις.
- ΔΙΑΝΕΟΣΙΣ (2018). Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα. Ίδρυμα Οικονομικών και Βιομηχανικών Ερευνών. Διαθέσιμο από: <https://www.dianeosis.org/wp-content/uploads/2018/04/forologia-eisodimatos-stin-Ellada.pdf>.

Ευρωπαϊκό Ελεγκτικό Συνέδριο (2018). Διάθεση κονδυλίων της ΕΕ μέσω ΜΚΟ: απαιτούνται περισσότερες προσπάθειες για την ενίσχυση της διαφάνειας. Διαθέσιμο από: <http://publications.europa.eu/webpub/eca/special-reports/ngo-35-2018/el/>

Καραγιάννης, Δ., Καραγιάννης Ι., Καραγιάννη Α. (2008). *Φ.Π.Α. Δηλώσεις*. 12η έκδοση, Θεσσαλονίκη: Καραγιάννης Ι. Δημ. & ΣΙΑ. ΟΕ.

Κόρμπου, Α. (2005). *Φορολογία εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων*. Πρέβεζα.

ΣΕΒ (2019). Στοιχίμα επιβίωσης για τη χώρα η ανταγωνιστική φορολογία σε εργασία και παραγωγή. *Οικονομία και Επιχειρήσεις*, 6, 27.

Στραβοσκούφης, Θ. (2006). Κοινωνική ανάπτυξη, κοινωνία πολιτών και ΜΚΟ. Ένας διαδραστικός θεσμικός μηχανισμός. *Επιθεώρηση Κοινωνικών Ερευνών*, 12, 93 – 133.

Τάτσος, Ν. (2012). Θεωρία των φόρων και φορολογική πολιτική. *Κριτική*.

ΥΔΑΣ (2016). Ενημερωτικός οδηγός της Υπηρεσίας Διεθνούς Αναπτυξιακής Συνεργασίας (ΥΔΑΣ). Διαθέσιμο από: https://hellenicaid.mfa.gr/media/images/stories/docs/Odigos_Ylop_Progr_YDAS.pdf.

Φίλιας, Β. (1983). *Κοινωνιολογικές προσεγγίσεις*. Αθήνα: Σύγχρονη Εποχή.