



Σχολή Κοινωνικών Επιστημών  
Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία

Διπλωματική Εργασία

Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων  
Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ. - Κοι.Σ.Π.Ε.  
- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και  
Προτάσεις.

Ευαγγελία Χρήστου

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Σοφία Αδάμ

Πάτρα, Ιανουάριος 2024

Η παρούσα εργασία αποτελεί πνευματική ιδιοκτησία της φοιτήτριας (Ευαγγελίας Χρήστου) που την εκπόνησε. Στο πλαίσιο της πολιτικής ανοικτής πρόσβασης ο συγγραφέας/δημιουργός εκχωρεί στο ΕΑΠ, μη αποκλειστική άδεια χρήσης του δικαιώματος αναπαραγωγής, προσαρμογής, δημόσιου δανεισμού, παρουσίασης στο κοινό και ψηφιακής διάχυσής τους διεθνώς, σε ηλεκτρονική μορφή και σε οποιοδήποτε μέσο, για διδακτικούς και ερευνητικούς σκοπούς, άνευ ανταλλάγματος και για όλο το χρόνο διάρκειας των δικαιωμάτων πνευματικής ιδιοκτησίας. Η ανοικτή πρόσβαση στο πλήρες κείμενο για μελέτη και ανάγνωση δεν σημαίνει καθ' οιονδήποτε τρόπο παραχώρηση δικαιωμάτων διανοητικής ιδιοκτησίας του συγγραφέα/δημιουργού ούτε επιτρέπει την αναπαραγωγή, αναδημοσίευση, αντιγραφή, αποθήκευση, πώληση, εμπορική χρήση, μετάδοση, διανομή, έκδοση, εκτέλεση, «μεταφόρτωση» (downloading), «ανάρτηση» (uploading), μετάφραση, τροποποίηση με οποιονδήποτε τρόπο, τμηματικά ή περιληπτικά της εργασίας, χωρίς τη ρητή προηγούμενη έγγραφη συναίνεση του συγγραφέα/δημιουργού. Ο συγγραφέας/δημιουργός διατηρεί το σύνολο των ηθικών και περιουσιακών του δικαιωμάτων.



Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων  
Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ. - Κοι.Σ.Π.Ε.  
- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και  
Προτάσεις.

Ευαγγελία Χρήστου

Επιτροπή Επίβλεψης Διπλωματικής Εργασίας

Επιβλέπουσα Καθηγήτρια:

Σοφία Αδάμ

Μέλος ΣΕΠ

Συν-Επιβλέπουσα Καθηγήτρια:

Αικατερίνη Λαζαρίδου

Μέλος ΣΕΠ

Πάτρα, Ιανουάριος 2024

*Ευαγγελία Χρήστου, Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ.- Κοι.Σ.Π.Ε.- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και Προτάσεις.*

*Ευχαριστώ την επιβλέπουσα καθηγήτριά μου Σοφία Αδάμ  
για την υποστήριξη και την υπομονή της*

## Περίληψη

Η κοινωνική και αλληλέγγυα οικονομία (ΚΑΟ) αποτελεί πλέον ένα ορατό και διακριτό κομμάτι της παγκόσμιας οικονομικής και κοινωνικής ζωής. Έχει αποδείξει ότι αποτελεί, μια εναλλακτική μορφή οικονομική οργάνωσης, που μπορεί να είναι ανταγωνιστική και να παρουσιάζει καλύτερο κοινωνικό και περιβαλλοντικό αποτύπωμα σε σύγκριση με άλλες εταιρικές μορφές, δίνοντας προτεραιότητα στις κοινωνικές σχέσεις και όχι στα κέρδη. Έχει επίσης δείξει υψηλά επίπεδα ανθεκτικότητας απέναντι στην οικονομική κρίση της τελευταίας δεκαετίας, στην πανδημία των προηγούμενων ετών, αλλά και στην πρόσφατη ενεργειακή κρίση.

Στην παρούσα εργασία θα αναλυθεί το θεσμικό πλαίσιο λειτουργίας και φορολογικής μεταχείρισης των κερδών των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ: α) Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ευάλωτων Ομάδων, Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ειδικών Ομάδων και Κοιν.Σ.Επ Συλλογικής και Κοινωνικής ωφέλειας), β) Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης (Κοι.Σ.Π.Ε.) του άρθρου 12 του ν. 2716/1999 και γ) τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων (Συν.Εργ).

Στόχος της εργασίας είναι να ερευνήσει το θεσμικό και το φορολογικό σύστημα που ισχύει σήμερα για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ, να καταδείξει τα πλεονεκτήματα, τα μειονεκτήματα και τις ασάφειες που προκύπτουν από την εφαρμογή του και να διαμορφώσει ένα πλαίσιο προτάσεων για την φορολογία των κερδών, με στόχο τη στήριξη των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ και την προοπτική βιωσιμότητας και ανάπτυξή τους.

### Λέξεις – Κλειδιά

Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία, Αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ, Θεσμικό πλαίσιο, Φορολογική μεταχείριση κερδών

## Tax treatment of the profits of self-righteous Social and Solidarity Economy (SSE) organizations (Social Cooperative Enterprises - Social Cooperative Enterprises Limited Liability - Worker Cooperatives). Analysis, Problems and Proposals.

«Evangelia Christou»

### **Abstract**

The Social and Solidarity Economy (SSE) is now a visible and distinct part of global economic and social life. It has proven to be an alternative form of economic organization, which can be competitive and present a better social and environmental footprint compared to other corporate forms, prioritizing social relationships rather than profits. It has also shown high levels of resilience against the financial crisis of the last decade, the pandemic of the previous years, and the recent energy crisis.

This paper will analyze the institutional and tax system in force today for the self-righteous SSE organizations that are Social Cooperative Enterprises, Social Cooperative Enterprises Limited Liability, and Worker Cooperatives.

The work aims to investigate the institutional and tax system that applies today for the self-righteous SSE organizations, to demonstrate the advantages, disadvantages, and ambiguities arising from its implementation and to formulate a framework of proposals for the taxation of profits with the purpose of support of self-righteous SSE organizations and their sustainability and development perspective.

### **Keywords**

Social and Solidarity Economy (SSE), Self-righteous SSE organizations, Institutional framework, Tax treatment of profits

## Περιεχόμενα

Περίληψη.....	v
Abstract .....	vi
Περιεχόμενα .....	vii
Κατάλογος Πινάκων .....	ix
Συντομογραφίες & Ακρωνύμια.....	x
1 Θεσμικό και φορολογικό καθεστώς για την Κοινωνική Οικονομία στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στον υπόλοιπο κόσμο .....	5
1.1 Θεσμικό και φορολογικό καθεστώς για την Κοινωνική Οικονομία στην Ευρωπαϊκή Ένωση .....	5
1.1.1 Θεσμικό καθεστώς .....	5
1.1.2 Φορολογικό καθεστώς .....	8
1.2 Θεσμικό και φορολογικό καθεστώς για την Κοινωνική Οικονομία στον υπόλοιπο κόσμο .....	8
1.3 Πολιτικές στήριξης της Κοινωνικής Οικονομίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση .....	11
2 Ιστορικό θεσμοθέτησης των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ στην Ελλάδα .....	13
2.1 Ο Νόμος 2716/1999, Άρθρο 12 - Κοι.Σ.Π.Ε.....	13
2.2 Ο Νόμος 4019/2011- Κοιν.Σ.Επ.....	14
3 Ο Νόμος 4430/2016 Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία και ανάπτυξη των φορέων της και άλλες διατάξεις.....	17
3.1 Βασικοί ορισμοί.....	17
3.2 Αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ .....	18
3.2.1 Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις.....	18
3.2.2 Συνεταιρισμοί Εργαζομένων (Συν.Εργ.).....	21
3.2.3 Κοι.Σ.Π.Ε. του άρθρου 12 του ν. 2716/1999 .....	21
3.3 Αποθεματικά - Διανομή κερδών αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ .....	22
3.4 Υφιστάμενη εικόνα αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ .....	23
4 Μεθοδολογία Έρευνας.....	28
4.1 Επιλογή ερευνητικής μεθόδου.....	28
5 Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ στην Ελλάδα .....	31
5.1 Κατηγορία – Τήρηση λογιστικών βιβλίων .....	31
5.2 Φορολογία κερδών .....	31
5.2.1 Υπολογισμός κερδών .....	32
5.2.2 Άλλα κίνητρα φορολογικής φύσης .....	39
5.2.3 Μεταφορά ζημιών .....	41
5.2.4 Φορολογικός συντελεστής κερδών .....	41
5.2.5 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος .....	41
5.3 Τέλος επιτηδεύματος.....	42
5.4 Συντελεστές ΦΠΑ .....	42
6 Αποτίμηση του φορολογικού καθεστώτος των αυτοδίκαιων Φορέων ΚΑΟ.....	44

6.1	Μειονεκτήματα του φορολογικού καθεστώτος.....	44
6.2	Ασάφειες του φορολογικού καθεστώτος.....	45
7	Ανάλυση δεδομένων συνεντεύξεων.....	47
7.1	Ανάλυση αποτελεσμάτων.....	47
7.1.1	Υφιστάμενη κατάσταση και προκλήσεις για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ. .....	47
7.1.2	Αποτίμηση της φορολογικής μεταχείρισης των κερδών των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ.....	48
7.1.3	Μειονεκτήματα του υφιστάμενου φορολογικού καθεστώτος.....	49
7.1.4	Ασάφειες του υφιστάμενου θεσμικού και φορολογικού καθεστώτος .....	50
7.1.5	Προτάσεις για την αναθεώρηση της φορολογικής μεταχείρισης των κερδών τους.....	51
7.1.6	Επικοινωνία και συνεργασία αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ με τους αρμόδιους κρατικούς φορείς και την πολιτεία.....	53
	Συμπεράσματα -Προτάσεις .....	54
	Βιβλιογραφικές Αναφορές .....	57



## **Κατάλογος Πινάκων**

Πίνακας 1: Νομικά καθεστώτα και νομικές μορφές που υιοθετήθηκαν από κοινωνικές επιχειρήσεις (SE). Πηγή: Κοινωνικές επιχειρήσεις και τα οικοσυστήματά τους στην Ευρώπη – Έκθεση Συγκριτικής Σύνοψης (σελ. 109). .....	7
Πίνακας 2 Κατανομή των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ ανά μορφή. Πηγή: Γενικό Μητρώο Φορέων Κ.ΑΛ.Ο, Ετήσια Έκθεση Κ.ΑΛ.Ο. 2021-2022 και επεξεργασία της ερευνήτριας. ....	24
Πίνακας 3 Κατανομή των φορέων Κ.ΑΛ.Ο. σύμφωνα με τα κέρδη και τις ζημίες τα έτη 2018-2021 (€). Πηγή: και Ετήσια Έκθεση Κ.ΑΛ.Ο. 2021-2022.....	25

## **Συντομογραφίες & Ακρωνύμια**

ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΦΚΑ	Εθνικός Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
ΚΑΟ	Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία
Κοι.Σ.Π.Ε	Κοινωνικός Συνεταιρισμός Περιορισμένης Ευθύνης
Κοιν.Σ.Επ	Κοινωνική Συνεταιριστική Επιχείρηση
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΣΒΑ	Στόχοι Βιώσιμης Ανάπτυξης
Συν.Εργ.	Συνεταιρισμοί Εργαζομένων
ΦΜΥ	Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

## Εισαγωγή

Η κοινωνική και αλληλέγγυα οικονομία (ΚΑΟ) αποτελεί πλέον ένα ορατό και διακριτό κομμάτι της παγκόσμιας οικονομικής και κοινωνικής ζωής. Την έφεραν στο προσκήνιο, ο υπολειμματικός ρόλος του κράτους πρόνοιας των τελευταίων δεκαετιών, οι πολιτικές για την αποκέντρωσή του με έμφαση στην τοπική ανάπτυξη αλλά και τα βασικά χαρακτηριστικά των φορέων ΚΑΟ, όπως η πολύπλευρη συμμετοχή και οι δημοκρατικές διαδικασίες λειτουργίας τους, η μείωση του κόστους των παραγόμενων υπηρεσιών, οι καλύτερες και πιο ποιοτικές υπηρεσίες και η δημιουργία εμπιστοσύνης, που πλεονεκτούν έναντι του κράτους και των ιδιωτικών κερδοσκοπικών επιχειρήσεων. Την ανέδειξε η οικονομική κρίση του 2008, όπου κατά την διάρκεια της, η ανάγκη για επιβίωση αλλά και οι κινηματικές δράσεις και διεκδικήσεις, οδήγησαν στη δημιουργία πληθώρας εναλλακτικών εγχειρημάτων, άτυπων ή με διάφορες νομικές μορφές. Όπως αναφέρουν χαρακτηριστικά οι Δουβίτσα κ.ά. (2022):

Η ΚΑΑΟ έχει αποδείξει ότι αποτελεί, διεθνώς και στην Ελλάδα, μια εναλλακτική και ανταγωνιστική μορφή οικονομικής οργάνωσης που παρουσιάζει υψηλά επίπεδα ανθεκτικότητας απέναντι σε κρίσεις και καλύτερο κοινωνικό και περιβαλλοντικό αποτύπωμα σε σύγκριση με άλλες εταιρικές μορφές που προτάσσουν τη μεγιστοποίηση της βραχυπρόθεσμης κερδοφορίας και που τροφοδοτούν την ανάπτυξη των εισοδηματικών ανισοτήτων (σελ. 3).

Ποια είναι η έννοια όμως της κοινωνικής και αλληλέγγυας οικονομίας; Ένας σαφής ορισμός σύμφωνα με την Αδάμ (2014) ταυτίζει την κοινωνική οικονομία με όλες τις οικονομικές δραστηριότητες:

Που διεξάγονται από συλλογικές πρωτοβουλίες και εμφορούνται από τις εξής αρχές:

- Δίνουν προτεραιότητα στην εξυπηρέτηση των αναγκών των μελών τους, καθώς και της ευρύτερης κοινότητας και όχι στο κέρδος.
- Έχουν αυτόνομη διοίκηση, δηλαδή

αποφασίζουν αυτόνομα τον τρόπο λειτουργίας τους. ● Εφαρμόζουν δημοκρατική διαδικασία λήψης αποφάσεων με βάση την αρχή «ένα μέλος–μία ψήφος» ανεξάρτητα από τη συνεισφορά του κάθε μέλους στο κεφάλαιο. ● Κατά τη διανομή των κερδών, προβάδισμα έχουν τα μέλη και οι εργαζόμενοι/ες έναντι του κεφαλαίου (σελ.13).

Συχνά στον όρο κοινωνική οικονομία προστίθεται και το επίθετο «αλληλέγγυα», «επιχειρώντας να αλλάξει το επίκεντρο της κουβέντας» (Καβουλάκος & Γριτζάς, 2015, σελ.17).

Η αλληλέγγυα οικονομία περιλαμβάνει «όλες τις δραστηριότητες που έχουν μια διπλή στόχευση: ● Οικονομική, διότι επιχειρούν να δημιουργήσουν οικονομικές σχέσεις με βάση την αμοιβαιότητα ● Πολιτική, διότι επιχειρούν να δημιουργήσουν και να διατηρήσουν αυτόνομους δημόσιους χώρους όπου συζητιούνται σκοποί και μέσα». (Αδάμ, ό.π. σελ.15).

Η Κοινωνική (και) Αλληλέγγυα Οικονομία αποτελεί τη σύνθεση των δύο όρων και είναι αποτέλεσμα της αλληλεπίδρασης των παραδοσιακών εγχειρημάτων της κοινωνικής οικονομίας και των νέων πρακτικών της αλληλέγγυας οικονομίας.

Σύμφωνα με το Διεθνές Δίκτυο για την Προώθηση της Κοινωνικής Αλληλέγγυας Οικονομίας RIPPES, η Κοινωνική Αλληλέγγυα Οικονομία «περιλαμβάνει ένα ευρύ φάσμα πρακτικών που καλύπτουν οικονομική, κοινωνική, περιβαλλοντική, πολιτική, κοινοτική ή ολιστική διάσταση». Βασίζεται σε τοπικές πρωτοβουλίες, περιλαμβάνει όλους τους τομείς της οικονομίας, (παραγωγή, χρηματοδότηση, διανομή, ανταλλαγή, κατανάλωση και διακυβέρνηση) και επιδιώκει την δικτύωση σε παγκόσμιο επίπεδο. Διέπεται από τις αξίες της αλληλεγγύης, της ισότητας, της αμοιβαιότητας και της συνεργασίας, με σεβασμό στα ανθρώπινα δικαιώματα, τα δικαιώματα της γης, και την αυτοδιάθεση και δίνει «προτεραιότητα στην ευημερία των ανθρώπων και του πλανήτη, έναντι των κερδών και της τυφλής ανάπτυξης». Είναι μια εναλλακτική «στον καπιταλισμό και σε άλλα αυταρχικά, κρατικά κυριαρχούμενα οικονομικά συστήματα», και στοχεύει στο μετασχηματισμό του κοινωνικού και οικονομικού συστήματος που περιλαμβάνει τον δημόσιο, τον ιδιωτικό και τον τρίτο τομέα.

Αρκετές χώρες σε όλο τον κόσμο και στην Ευρωπαϊκή Ένωση έχουν θεσπίσει ειδικά νομικά καθεστώτα για την κοινωνική οικονομία ή την αλληλέγγυα οικονομία ή/και την ΚΑΟ, έχουν αναλάβει δεσμεύσεις και έχουν εφαρμόσει δημόσιες πολιτικές για την προώθηση και την ανάπτυξη της, αναγνωρίζοντας την θετική συμβολή της στην ανάπτυξη της οικονομίας και την παροχή κοινωνικών υπηρεσιών.

Στην Ελλάδα η τελευταία και ισχύουσα θεσμοθέτηση για την ΚΑΟ είναι ο νόμος 4430/2016. Στόχος του η δημιουργία ενός ευνοϊκού θεσμικού περιβάλλοντος για τη δημιουργία, τη στήριξη και την ενίσχυση των παραγωγικών επιχειρημάτων αυτοδιαχείρισης και της συλλογικής κοινωνικής επιχειρηματικότητας, που διέπονται από τα χαρακτηριστικά της ΚΑΟ, σε όλους τους δυνατούς τομείς οικονομικής δραστηριότητας.

Στην παρούσα εργασία θα αναλύσουμε μία από τις δημόσιες πολιτικές που μπορεί να βοηθήσει τους φορείς στην βιωσιμότητα και την ανάπτυξη τους, την φορολογική μεταχείριση των κερδών των νομικών προσώπων που αυτοδίκαια αναγνωρίζονται ως Φορείς ΚΑΟ με βάση τον Ν. 4430/2016.

Αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ είναι οι Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.) που συστήνονται και λειτουργούν βάσει των άρθρων του κεφαλαίου Δ΄ του ν. 4430/2016 και ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους διακρίνονται σε Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ευάλωτων Ομάδων, Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ειδικών Ομάδων και Κοιν.Σ.Επ. Συλλογικής και Κοινωνικής Ωφέλειας, οι Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης (Κοι.Σ.Π.Ε.) του άρθρου 12 του ν. 2716/1999 και οι Συνεταιρισμοί Εργαζομένων (Συν.Εργ.), που συστήνονται και λειτουργούν βάσει των άρθρων του κεφαλαίου Ε΄, του ίδιου νόμου.

Οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ για να είναι βιώσιμοι και ταυτόχρονα ανεξάρτητοι και αυτόνομοι, για να μην υποκύπτουν σε παράτυπες και παράνομες συμπεριφορές (φοροαποφυγή-φοροδιαφυγή, ανασφάλιστη εργασία κλπ.) και για να επιτυγχάνουν τους στόχους τους, θα πρέπει να έχουν κέρδη. Τα κέρδη για αυτές τις επιχειρήσεις είναι αναγκαία γιατί διασφαλίζουν τη βιωσιμότητα τους, επαναχρησιμοποιούνται για την ανάπτυξη των δραστηριοτήτων τους και μετά την αύξηση των θέσεων εργασίας και ευρύτερα την αύξηση του κοινωνικού αντικτύπου.

Η φορολογική πολιτική, μπορεί να διαδραματίσει σημαντικό ρόλο στην προώθηση της ΚΑΟ, στη διασφάλιση ότι οι φορείς της έχουν την οικονομική δυνατότητα να λειτουργούν παράλληλα με τις συμβατικές επιχειρήσεις, δημιουργώντας ταυτόχρονα ένα πιο δίκαιο επιχειρηματικό περιβάλλον και παράλληλα να συμβάλλουν στην κοινωνική ένταξη και τη βελτίωση της πρόσβασης και των συνθηκών στην απασχόληση.

Εντοπίζοντας το κενό στην επιστημονική διερεύνηση της φορολογικής μεταχείρισης των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ και με σκοπό την παραγωγή προτάσεων για ένα φορολογικό καθεστώς σχεδιασμένο στα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά τους, αποφασίστηκε η συγγραφή της παρούσας εργασίας.

Ο στόχος είναι αφενός, να ερευνηθεί το θεσμικό και το φορολογικό πλαίσιο που ισχύει σήμερα για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ και αφετέρου, να αναδείξει τα προβλήματα που προκύπτουν από την εφαρμογή του, τη διεξαγωγή συμπερασμάτων από την έρευνα που θα πραγματοποιηθεί και τη δημιουργία προτάσεων για την φορολογία των κερδών με στόχο τη στήριξη των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ και την προοπτική βιωσιμότητας και ανάπτυξή τους.

Η παρούσα εργασία αποτελείται από επτά κεφάλαια. Συγκεκριμένα, το πρώτο κεφάλαιο παρουσιάζει συνοπτικά το θεσμικό και φορολογικό καθεστώς για την Κοινωνική Οικονομία στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στον υπόλοιπο κόσμο. Το δεύτερο κεφάλαιο περιγράφει το ιστορικό θεσμοθέτησης των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ στην Ελλάδα. Το τρίτο κεφάλαιο αναφέρεται στον ισχύοντα νόμο 4430/2016. Το τέταρτο κεφάλαιο παρουσιάζει την μεθοδολογία έρευνας. Το πέμπτο κεφάλαιο αποτελεί το πρώτο στάδιο της έρευνας και περιγράφει τη φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ. Το έκτο κεφάλαιο παρουσιάζει τα ευρήματα της έρευνας του πρώτου σταδίου κάνοντας αποτίμηση του ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ στην Ελλάδα. Το έβδομο κεφάλαιο παρουσιάζει τα ευρήματα του δεύτερου σταδίου της έρευνας και την ανάλυση των αποτελεσμάτων από τις συνεντεύξεις. Τέλος στα συμπεράσματα επιχειρούμε να αποτυπώσουμε προτάσεις για την επίλυση των προβλημάτων που εντοπίσαμε από την έρευνά μας.

## **1 Θεσμικό και φορολογικό καθεστώς για την Κοινωνική Οικονομία στην Ευρωπαϊκή Ένωση και στον υπόλοιπο κόσμο**

### **1.1 Θεσμικό και φορολογικό καθεστώς για την Κοινωνική Οικονομία στην Ευρωπαϊκή Ένωση**

Στην Ευρωπαϊκή Ένωση χρησιμοποιείται ο γενικός όρος «κοινωνική οικονομία» που καλύπτει ένα ευρύ φάσμα ιδιωτικών φορέων που δραστηριοποιούνται δίνοντας προτεραιότητα στα άτομα και στα κοινωνικά και περιβαλλοντικά οφέλη και όχι στο κέρδος, επανεπενδύουν τα κέρδη τους σε δραστηριότητες συλλογικού και κοινωνικού συμφέροντος και ταυτόχρονα υιοθετούν τις βασικές αρχές της δημοκρατικής και συμμετοχικής διακυβέρνησης. Παρότι το πεδίο εφαρμογής και οι όροι που χρησιμοποιούνται για την περιγραφή του όρου και της έννοιας ποικίλουν στα κράτη μέλη, συνήθως στην κοινωνική οικονομία περιλαμβάνονται οι συνεταιρισμοί, τα αλληλασφαλιστικά ταμεία, οι ενώσεις, οι φιλανθρωπικές οργανώσεις, τα ιδρύματα και οι κοινωνικές επιχειρήσεις. Η βασική διαφορά μεταξύ της έννοιας των οργανισμών κοινωνικής οικονομίας από τις κοινωνικές επιχειρήσεις είναι ότι οι πρώτες προωθούν κυρίως τα συμφέροντα των μελών τους, (π.χ. συνεταιρισμοί), έχοντας έτσι μόνο έμμεσο αντίκτυπο στην κοινότητα γενικά, ενώ οι κοινωνικές επιχειρήσεις επιδιώκουν ρητούς κοινωνικούς στόχους προς το συμφέρον της κοινότητας, όπως η παροχή υπηρεσιών γενικού συμφέροντος ή η εργασιακή ένταξη μειονεκτούντων ατόμων (European Commission, 2020, σελ. 32).

#### **1.1.1 Θεσμικό καθεστώς**

Στα κράτη μέλη της ΕΕ δεν υπάρχει ενιαία θεσμοθέτηση για τους φορείς κοινωνικής οικονομίας. Υπάρχουν κάποια κράτη που έχουν νομοθετήσει ειδικά για φορείς της κοινωνικής οικονομίας με σκοπό την περαιτέρω ανάπτυξή τους και υπάρχουν κράτη τα

ποία δεν υπόκεινται σε καμία ειδική ρύθμιση και οι φορείς κοινωνικής οικονομίας λειτουργούν με τις γενικές νομικές μορφές που ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις.

Το Έγγραφο Εργασίας Προσωπικού «Σχετικά φορολογικά πλαίσια Φορέων Κοινωνικής Οικονομίας» (Commission Staff Working Document, SWD (2023) 211 final “Relevant taxation frameworks for Social Economy Entities» 13/06/2023) (σελ.3-4). περιέχει μια επισκόπηση του θεσμικού πλαισίου που ισχύει για οργανισμούς κοινής ωφέλειας και φορείς της κοινωνικής οικονομίας. Όπως αναφέρεται στο έγγραφο, ένας αυξανόμενος αριθμός κρατών μελών της Ε.Ε. έχουν υιοθετήσει πρόσφατα εθνικές στρατηγικές και νομικές πράξεις που ορίζουν την κοινωνική οικονομία σε εθνικό επίπεδο ή ένα υποσύνολο, όπως π.χ. κοινωνικές επιχειρήσεις. Μεταξύ αυτών που έχουν εισαγάγει συγκεκριμένους κανόνες και ως εκ τούτου έχουν πλαισιώσει την έννοια της κοινωνικής οικονομίας ή/και της κοινωνικής επιχείρησης, ορισμένα κράτη μέλη έχουν δημιουργήσει εξατομικευμένες νομικές μορφές ή/και ειδικό νομικό καθεστώς. Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα νομικά καθεστάτα και οι νομικές μορφές που υιοθετούνται από κοινωνικές επιχειρήσεις.

	<b>Περιγραφή</b>	<b>Νομική μορφή/ καθεστώς αποκλειστικά για Κοινωνικές Επιχειρήσεις (SE)</b>	<b>Κράτη μέλη</b>
Θεσμοθετημένες Κοινωνικές Επιχειρήσεις	Μέσω μιας νομικής μορφής σχεδιασμένης ειδικά για SE με ευρεία εστίαση (διαφορετικοί τομείς δραστηριότητας γενικού ενδιαφέροντος).	Ναι	BE, DE, ES, FR, EL, IT, LV
Θεσμοθετημένες Κοινωνικές Επιχειρήσεις	Μέσω μιας νομικής μορφής σχεδιασμένης ειδικά για SE με ιδιαίτερη έμφαση στην εργασιακή ένταξη.	Ναι	CZ, EL, HU, PL, PT
Θεσμοθετημένες Κοινωνικές Επιχειρήσεις	Μέσω καθεστώτος SE (διαφορετικοί τομείς δραστηριότητας γενικού ενδιαφέροντος).	Ναι	BG, DK, HR, FR, EL, IT, LU, PT, RO, SK, SI



Θεσμοθετημένες Κοινωνικές Επιχειρήσεις	Μέσω μιας κατάστασης WISE. (Εργασιακή Ολοκληρωμένη Κοινωνική Επιχείρηση με κύρια προτεραιότητά της την παροχή απασχόλησης ή μιας συγκεκριμένης ομάδας ανθρώπων, συχνά δύσκολα απασχολούμενων ή ευάλωτων).	Ναι	BE, BG, DE, ES, FR, HR, LT, LU, AT, PL, RO, SI, SK, FI,
Οργανισμός με κοινωφελές καθεστώς	Καθεστώς που αφορά φορολογικά προνομιούχο οργανισμό που υπάρχει για δημόσιο όφελος.	Όχι	BG, CZ, DE, EE, FR, HU, LV, MT, NL, AT, PL, RO, FI, SE
<i>De facto</i> Κοινωνικές Επιχειρήσεις	Οργανισμός που πληροί τα κριτήρια που ορίζονται από τον επιχειρησιακό ορισμό της ΕΕ για SE, αλλά χρησιμοποιεί μια νομική μορφή που δεν είναι συγκεκριμένη για τις κοινωνικές επιχειρήσεις (π.χ. ένωση, συνεταιρισμός, συμβατική επιχείρηση).	Όχι	Όλα τα κράτη μέλη

**Πίνακας 1: Νομικά καθεστάτα και νομικές μορφές που υιοθετήθηκαν από κοινωνικές επιχειρήσεις (SE). Πηγή: Κοινωνικές επιχειρήσεις και τα οικοσυστήματά τους στην Ευρώπη – Έκθεση Συγκριτικής Σύνοψης (σελ. 109).**

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα τα κράτη μέλη της Ε.Ε. που έχουν θεσμοθετήσει νομικές μορφές σχεδιασμένες ειδικά για τις κοινωνικές επιχειρήσεις είναι το Βέλγιο, η Γερμανία, η Ισπανία, η Γαλλία, η Ελλάδα, η Ιταλία και η Λετονία.

Ενώ στα υπόλοιπα κράτη μέλη, η κοινωνική οικονομία είναι περισσότερο συνυφασμένη με προγράμματα εργασιακής ένταξης ή μέσω κατάστασης Work Integration Social Enterprises (WISE), δηλαδή κοινωνικές επιχειρήσεις με κύρια προτεραιότητα την παροχή απασχόλησης σε ανθρώπους ή ευάλωτες ομάδες ανθρώπων με δυσκολία ένταξης και εργασιακής αποκατάστασης.

### **1.1.2 Φορολογικό καθεστώς**

Σύμφωνα με το παραπάνω έγγραφο, το φορολογικό πλαίσιο εντός του οποίου λειτουργούν οι φορείς κοινωνικής οικονομίας είναι μάλλον περίπλοκο και κατακερματισμένο στα περισσότερα κράτη μέλη. Λίγα κράτη μέλη έχουν αναπτύξει μια σαφή πολιτική που παρέχει συγκεκριμένα και ειδικά φορολογικά κίνητρα, δηλαδή φορολογικά οφέλη που αποσκοπούν στην αντιμετώπιση των ειδικών αναγκών των θεσμοθετημένων μορφών κοινωνικής οικονομίας και για να τις βοηθήσουν να αναπτυχθούν.

Υπάρχουν πολύ λίγες χώρες με φορολογικές ελαφρύνσεις ή απαλλαγές ειδικά σχεδιασμένες για τις θεσμοθετημένες μορφές κοινωνικής οικονομίας. Οι απαλλαγές που καταγράφονται συνήθως αφορούν τις μη κερδοσκοπικές εταιρίες, τα ιδρύματα και τις φιλανθρωπικές οργανώσεις. Σε ορισμένα κράτη το νομικό καθεστώς αφορά μόνο επιχειρήσεις ένταξης WISE και/ή μπορεί να υπάρχουν φορολογικές ελαφρύνσεις για την διεξαγωγή ορισμένων μορφών δραστηριοτήτων. Σε αρκετά κράτη υπάρχουν διάφορα έμμεσα φορολογικά κίνητρα όπως επιδοτήσεις για θέσεις απασχόλησης ανέργων ή αναπήρων. Επίσης στην πλειοψηφία των κρατών υπάρχουν φορολογικές απαλλαγές για τους διάφορους δωρητές προς τους φορείς της κοινωνικής οικονομίας, είτε ιδιωτών, είτε επιχειρήσεων.

Γενικά, σε όποια κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης έχουν θεσμοθετηθεί νομικές μορφές ειδικά για την κοινωνική οικονομία, φορολογούνται όπως και κάθε άλλη συμβατική επιχείρηση και απολαμβάνουν τα φορολογικά πλεονεκτήματα που ισχύουν για το σύνολο των επιχειρήσεων.

## **1.2 Θεσμικό και φορολογικό καθεστώς για την Κοινωνική Οικονομία στον υπόλοιπο κόσμο**

Η κοινωνική οικονομία έχει διαφορετικά χαρακτηριστικά σε κάθε ήπειρο. Όπως αναφέρουν οι Αποστολόπουλος & Λιαγκόβας (2020, σελ. 2) η κοινωνική οικονομία διαμορφώθηκε «με βάση την ιστορική πορεία κάθε κράτους, τις κοινωνικοοικονομικές συνθήκες που κάθε φορά επικρατούσαν, τις ιδεολογικές επιρροές, τις διαμορφωμένες συνθήκες της αγοράς, τις κοινωνικές ευαισθησίες για τη στήριξη ευάλωτων κοινωνικών ομάδων, τις εργασιακές σχέσεις και τις πολιτικές και κοινωνικές συγκρούσεις».

Στις χώρες τις Λατινικής Αμερικής οι φορείς αλληλέγγυας οικονομίας έχουν την μορφή κινηματικών δράσεων με στόχευση την προάσπιση κοινωνικών και πολιτικών ζητημάτων και την καταπολέμηση της φτώχειας, των ασθενειών κλπ. και η έννοια είναι διαφορετική από την έννοια της κοινωνικής οικονομίας που χρησιμοποιείται στην Ευρώπη. Σύμφωνα με την έρευνα για την Μετασχηματιστική Οικονομία: ευκαιρία και προκλήσεις της Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας σε 55 περιοχές στην Ευρώπη και τον Κόσμο στο πλαίσιο του προγράμματος «η Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία ως Αναπτυξιακή Προσέγγιση για τη Βιωσιμότητα-Social & Solidarity Economy as Development Approach for Sustainability (SSEDAS) in EYD 2015 and beyond-Grant Contract DCI-NSAADD/2014/352-248», που υποστηρίζεται από την Ευρωπαϊκή Ένωση (σελ. 53) στη Βολιβία, τη Βραζιλία, το Εκουαδόρ και τη Βενεζουέλα αυτή η εναλλακτική μορφή οικονομίας είχε έντονη άνθηση όταν οι κυβερνήσεις τους ήταν στενά συνδεδεμένες με τα λαϊκά κινήματα.

Από την άλλη, στη Βόρεια Αμερική η κοινωνική οικονομία λειτουργεί αρμονικά με το κράτος και την αγορά. Στην καναδική επαρχία του Κεμπέκ για παράδειγμα, η κοινωνική οικονομία αποτελεί πρότυπο οργάνωσης της οικονομίας. Το 1998 ιδρύεται το «Εργαστήριο οικοδόμησης της Κοινωνικής Οικονομίας» μετά τη σύνοδο που έγινε το 1996 με θέμα την καταπολέμηση της ανεργίας και της γενικότερης κρίσης που επικρατούσε στην περιοχή. Βασικός σκοπός του η δικτύωση των κοινωνικών επιχειρήσεων της περιοχής, η συνεργασία μεταξύ τους, η διοργάνωση εκπαιδευτικών προγραμμάτων επαγγελματικής κατάρτισης, η διενέργεια ερευνών για την ανάπτυξη της κοινωνικής οικονομίας καθώς και η εξασφάλιση χρηματοδοτήσεων χωρίς εγγυήσεις σε πολλές περιπτώσεις. Επιπλέον, ως αυτόνομος οργανισμός αποτελεί διάλογο επικοινωνίας και διαλόγου μεταξύ των πολιτών και της κυβέρνησης. Από τις πιο καινοτόμες πρωτοβουλίες της κοινωνικής οικονομίας στο Κεμπέκ, είναι η θέσπιση της οικιακής φροντίδας ως επάγγελμα, πράγμα που οδήγησε στην οικονομική υποστήριξη ανθρώπων που ασχολούνται αποκλειστικά με αυτό. Επίσης σημαντικό ρόλο στην οικονομική ανάπτυξη είχε και η σύσταση ενός συστήματος επιχορήγησης κονδυλίων προς τους εργαζόμενους, το "Fonds de solidarité des travailleurs(euses) du Québec" ή FTQ, το οποίο έχει συνεισφέρει στη σύσταση και την οικονομική υποστήριξη κοινωνικών επιχειρήσεων που έχουν ως στόχο τη διατήρηση

πολιτιστικής κληρονομιάς, την προώθηση των τεχνών και του πολιτιστικού τουρισμού, την προστασία του περιβάλλοντος καθώς επίσης στην ενίσχυση των οικονομικά ασθενέστερων πολιτών και τη δημιουργία κοινωνικών επιχειρήσεων όπως συλλογικές κουζίνες, μη κερδοσκοπικές καφετέριες και μαγαζιά μεταχειρισμένων ρούχων και στην ίδρυση κέντρων εκπαίδευσης και αποκατάστασης των ευάλωτων ομάδων όπως οι άνεργοι και τα άτομα με αναπηρία. [https://el.wikipedia.org/wiki/Κεμπέκ\\_\(επαρχία\)](https://el.wikipedia.org/wiki/Κεμπέκ_(επαρχία)).

Στις ΗΠΑ μέχρι την δεκαετία του 2000 ο όρος κοινωνική οικονομία αναφέρεται σε επιχειρήσεις μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή επιχειρήσεις κοινωνικού σκοπού και αφορούσε κυρίως εμπορικές επιχειρήσεις που πραγματοποιούσαν, εκτός της παραγωγής των προϊόντων και των υπηρεσιών και ορισμένες πρακτικές κοινωνικού ενδιαφέροντος. Μετά την δεκαετία του 2000 χρησιμοποιείται ο όρος κοινωνική επιχειρηματικότητα αναφερόμενος σε επιχειρήσεις οι οποίες είναι οικονομικά αυτόνομες και παρέχουν κοινωνικά προϊόντα με τους όρους της αγοράς και του ανταγωνισμού. (Νικολάου, χ.χ.)

Σύμφωνα με την παραπάνω έρευνα για την Μετασχηματιστική Οικονομία στις υπόλοιπες ηπείρους (Ασία-Αφρική) ενώ μπορεί να υπάρχουν άτυπες πρωτοβουλίες και εμπειρίες με τα χαρακτηριστικά της κοινωνικής οικονομίας, δεν καταγράφονται ως τέτοιες, είναι ελάχιστα γνωστές και δεν έχουν θεσμοθετηθεί αντίστοιχες μορφές επιχειρήσεων (σελ.53).

Συμπερασματικά λοιπόν, και όσο μας επιτρέπει η έκταση και η ανάλυση της παρούσας εργασίας, δεν υπάρχει νομικό καθεστώς ειδικά για κοινωνικές επιχειρήσεις όπως τις αντιλαμβάνεται η Ευρωπαϊκή Ένωση και δεν τίθεται θέμα διαφορετικής φορολόγησης για τις μορφές της κοινωνικής οικονομίας όπως αυτές υπάρχουν και δραστηριοποιούνται στις υπόλοιπες περιοχές του κόσμου, ωστόσο θα πρέπει να διερευνηθεί περισσότερο στα πλαίσια ειδικής έρευνας.

### **1.3 Πολιτικές στήριξης της Κοινωνικής Οικονομίας στην Ευρωπαϊκή Ένωση**

Σε όλες τις ανακοινώσεις της Ευρωπαϊκής Επιτροπής σχετικά με την κοινωνική οικονομία αναφέρεται ο σημαντικός ρόλος που μπορεί να διαδραματίσει η κοινωνική οικονομία στην αντιμετώπιση αρκετών κοινωνικών προκλήσεων. Αναγνωρίζονται τα πλεονεκτήματά της, σχετικά με τη δημιουργία ποιοτικών θέσεων εργασίας, την προώθηση της κοινωνικής ένταξης και της ένταξης στην αγορά εργασίας και την προώθηση της βιώσιμης ανάπτυξης. Έχει τη δυνατότητα να συμβάλλει στην επίτευξη των αρχών του ευρωπαϊκού πυλώνα κοινωνικών δικαιωμάτων οι οποίες είναι η ισότητα ευκαιριών και πρόσβαση στην αγορά εργασίας, οι δίκαιοι όροι εργασίας και η κοινωνική προστασία και συμπερίληψη. Επίσης συνεισφέρει στην επίτευξη των περισσότερων Στόχων Βιώσιμης Ανάπτυξης (ΣΒΑ) που εγκρίθηκαν το 2015 από τον Οργανισμό των Ηνωμένων Εθνών για τη βιώσιμη ανάπτυξη έως το 2030.

Η Ευρωπαϊκή Ένωση μέσα από τα όργανα χάραξης της πολιτικής της, έχει αναλάβει διάφορες πρωτοβουλίες προώθησης της κοινωνικής οικονομίας τις τελευταίες δεκαετίες. Οι πρωτοβουλίες επικεντρώνονται στις προτάσεις προς τα κράτη μέλη, για τη δημιουργία ή την αναθεώρηση του θεσμικού πλαισίου, την ανάδειξη και την αναγνωρισιμότητα των φορέων της μέσω της ενίσχυσης των ικανοτήτων των εμπλεκόμενων μερών και την ενίσχυση της δικτύωσης και των συνεργασιών, την οικονομική ενίσχυση μέσω κρατικών επιχορηγήσεων, την πρόσβαση σε χρηματοδότηση ιδιωτική ή κρατική και την σύναψη προγραμματικών συμβάσεων με το κράτος και τους δήμους με ευνοϊκούς όρους. Ωστόσο επισημαίνουν ότι τα μέτρα που έλαβαν τα κράτη μέλη δεν έχουν αποφέρει ουσιαστικά αποτελέσματα. Συγκεκριμένα η ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για το σχέδιο δράσης για την κοινωνική οικονομία στις 09/02/2021 (σελ. 4) αναφέρει ότι: «οι φορείς της κοινωνικής οικονομίας αντιμετωπίζουν δυσκολίες στην προσπάθεια ανάπτυξης και μεγέθυνσης των δραστηριοτήτων τους, γεγονός που αμβλύνει τον οικονομικό και κοινωνικό τους αντίκτυπο. Οι εν λόγω φορείς χρειάζονται περισσότερη και καλύτερη στήριξη για να αναπτυχθούν και να ακμάσουν».

Επίσης η ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο, την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή των Περιφερειών: Οικοδόμηση μιας οικονομίας στην υπηρεσία των ανθρώπων: σχέδιο δράσης για την κοινωνική οικονομία στις 09/12/2021 αναφέρει:

Η φορολογία αποτελεί σημαντική πολιτική για την κοινωνική οικονομία. Λίγες χώρες έχουν αναπτύξει ειδικό και συνεκτικό φορολογικό πλαίσιο για τις κοινωνικές επιχειρήσεις. Πολλές παρέχουν κίνητρα που κυμαίνονται από απαλλαγές από τον φόρο εταιρειών για τα αδιανέμητα κέρδη έως απαλλαγές από τον ΦΠΑ ή μειωμένους συντελεστές ΦΠΑ, μείωση/κάλυψη του κόστους κοινωνικής ασφάλισης με επιδοτήσεις ή μειώσεις φόρου για ιδιώτες και θεσμικούς χορηγούς βοήθειας. Ωστόσο, η πρόσβαση σε αυτά τα κίνητρα μπορεί να είναι περίπλοκη και οι διάφορες δράσεις δεν συντονίζονται πάντα κατάλληλα (σελ. 5).

Ενώ στη ίδια ανακοίνωση (σελ. 8) αναφέρει ότι θα παρέχει καθοδήγηση σχετικά με τα φορολογικά πλαίσια για φορείς της κοινωνικής οικονομίας.

Ομοίως η Ευρωπαϊκή Επιτροπή στην πρόταση για «Σύσταση του Συμβουλίου για την ανάπτυξη των συνθηκών-πλαισίου για την κοινωνική οικονομία» COM(2023) 316 final, 13/06/2023, (σελ. 38-39) συνιστά στα κράτη μέλη να διασφαλίσουν ότι τα φορολογικά συστήματα δεν παρεμποδίζουν της ανάπτυξη της κοινωνικής οικονομίας αλλά συμβάλουν στην ανάπτυξή της. Να εξετάσουν επίσης το ενδεχόμενο χορήγησης φορολογικών κινήτρων όπως απαλλαγές από τον φόρο εταιρειών για τα κέρδη που παρακρατούνται, διασφαλίζοντας ταυτόχρονα ότι οι φορείς της κοινωνικής οικονομίας: «δεν χρησιμοποιούνται για σκοπούς φοροδιαφυγής, φοροαποφυγής, επιθετικού φορολογικού σχεδιασμού ή νομιμοποίησης εσόδων από παράνομες δραστηριότητες, διασφαλίζοντας παράλληλα ότι οι σχετικές διοικητικές διαδικασίες είναι αποτελεσματικές και αναλογικές»

## **2 Ιστορικό θεσμοθέτησης των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ στην Ελλάδα**

### **2.1 Ο Νόμος 2716/1999, Άρθρο 12 - Κοι.Σ.Π.Ε.**

Η πρώτη θεσμοθέτηση κοινωνικών επιχειρήσεων στην Ελλάδα έγινε με το άρθρο 12 του ν. 2716/1999 και αφορά τους Κοινωνικούς Συνεταιρισμούς Περιορισμένης Ευθύνης (Κοι.Σ.Π.Ε.). Σύμφωνα με την παρ.1 οι Κοι.Σ.Π.Ε. αποβλέπουν στην κοινωνικο-οικονομική ενσωμάτωση και επαγγελματική ένταξη των ατόμων με σοβαρά ψυχοκοινωνικά προβλήματα και συμβάλλουν στη θεραπεία τους και στην κατά το δυνατόν οικονομική τους αυτάρκεια. Είναι νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου με περιορισμένη ευθύνη των μελών τους, έχουν εμπορική ιδιότητα και αποτελούν Μονάδες Ψυχικής Υγείας, οι οποίες εντάσσονται στους Τομείς Ψυχικής Υγείας και εποπτεύονται από την Διεύθυνση Ψυχικής Υγείας του Υπουργείου Υγείας.

Οι Κοι.Σ.Π.Ε., βάσει της παρ.2, μπορούν να αναπτύσσουν οποιαδήποτε οικονομική δραστηριότητα, να ιδρύουν και να διατηρούν καταστήματα πώλησης και υποκαταστήματα. Επίσης μπορούν να συμμετέχουν σε επιχειρήσεις κοινής ωφέλειας, να συμμετέχουν σε αναπτυξιακά προγράμματα, να συμμετέχουν σε άλλες επιχειρήσεις ή εταιρείες για την πραγματοποίησή τους και να συνεργάζονται μέσω κοινοπραξιών ή προγραμματικών συμβάσεων με άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, εταιρείες ή άλλες ενώσεις κάθε τύπου, οι οποίες έχουν ως αντικείμενο την ανάπτυξη δραστηριοτήτων, που προβλέπονται στον παρόντα νόμο.

Μέλη των Κοι.Σ.Π.Ε. μπορούν να γίνουν με ποσοστό 35% φυσικά πρόσωπα άνω των δεκαπέντε (15) ετών που έχουν ανάγκη αποκατάστασης όπως αυτή προσδιορίζεται από την αντίστοιχη Τομεακή Επιτροπή Ψυχικής Υγείας, χωρίς να απαιτείται να έχουν ικανότητα για δικαιοπραξία, κατά παρέκκλιση των διατάξεων του Αστικού Κώδικα και των νόμων Περί Συνεταιρισμών, έως ποσοστό 45% ενήλικες που εργάζονται στο χώρο της ψυχικής υγείας συμπεριλαμβανομένων και δημοσίων υπαλλήλων ή ψυχιάτρων ή ψυχολόγων κλάδου Ε.Σ.Υ. και τέλος με ποσοστό 20% Δήμοι, Κοινότητες ή άλλα φυσικά ή νομικά πρόσωπα

δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, όπως τα νοσοκομεία του Ε.Σ.Υ. και τα Ψυχιατρικά Νοσοκομεία (παρ. 4).

Οι Κοι.Σ.Π.Ε. διέπονται πρωτίστως από τις διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2716/1999, συμπληρωματικά από τις διατάξεις του Αστικού Κώδικα και από κανόνες δικαίου που ρυθμίζουν ψυχιατρικά θέματα, έπειτα από το ν. 4019/2011 και μετά την κατάργησή του, από το ν. 4430/2016 και τελικώς από το ν. 1667/1986 εφόσον τα άλλα νομοθετήματα δεν προβλέπουν κάτι διαφορετικό.

Με τις διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 12 του ν. 2716/1999 ορίζεται ότι οι Κοι.Σ.Π.Ε. απαλλάσσονται από κάθε φόρο άμεσο, έμμεσο ή υπέρ τρίτων, εκτός του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας όπου εφαρμόζονται οι διατάξεις του ν.1642/1986 όπως ισχύει. Ωστόσο με το άρθρο 12 του ν.3842/2010 καταργήθηκαν όλες οι απαλλαγές από το φόρο εισοδήματος που έχουν χορηγηθεί κατά καιρούς με διάφορους ειδικούς ή γενικούς νόμους σε νομικά πρόσωπα κερδοσκοπικού ή μη χαρακτήρα και πλέον οι Κοι.Σ.Π.Ε. αντιμετωπίζονται για φορολογικούς σκοπούς ως αστικοί συνεταιρισμοί<sup>1</sup>, όπως οι συνεταιρισμοί, αρχικά του ν. 4019/2011 και μετά την κατάργησή του, όπως οι συνεταιρισμοί του ν. 4430/2016, όπως ισχύει σήμερα.

## **2.2 Ο Νόμος 4019/2011- Κοιν.Σ.Επ.**

Η πρώτη νομοθετική πρωτοβουλία για την σύσταση και λειτουργία των Κοινωνικών Συνεταιριστικών Επιχειρήσεων (Κοιν.Σ.Επ.), έγινε με την ψήφιση του νόμου 4019/2011. Η αιτιολογική έκθεση αναφέρει ως βασικούς στόχους του νόμου, τη δημιουργία θέσεων

---

<sup>1</sup> Η εγκύκλιος του Υπουργείου Οικονομικών με Αριθ. Πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1137822 ΕΞ 2015/21.10.2015 διευκρινίζει στην παράγραφο 5:

«... δεδομένου ότι μετά την κατάργηση των υποκειμενικών απαλλαγών με το άρθρο 12 του ν. 3842/2010, η απαλλαγή του ν. 2716/1999 δεν ισχύει πια, αφού δεν συμπεριλαμβάνεται σε αυτές που διατηρήθηκαν σε ισχύ, προκύπτει ότι οι Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης (Κοι.Σ.Π.Ε.) που ρυθμίζονται από το άρθρο 12 του ν. 2716/1999, αντιμετωπίζονται πλέον, μετά την υπαγωγή τους στις διατάξεις του άρθρου 2 του ν.4019/2011, για φορολογικούς σκοπούς ως αστικοί συνεταιρισμοί. Επομένως, και μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 και ελλείψει άλλης αντίθετης διάταξης, οι Κοι.Σ.Π.Ε. αποτελούν υποκείμενο φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων της περ. δ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013..»



εργασίας και την κοινωνική ένταξη ευάλωτων ομάδων, την κάλυψη κοινωνικών αναγκών μέσω της ενίσχυσης της κοινωνικής και αλληλέγγυας επιχειρηματικότητας και της κοινωνικής καινοτομίας και την ενίσχυση της τοπικής ανάπτυξης και της κοινωνικής συνοχής. Σε αυτό το νόμο καθορίστηκαν για πρώτη φορά οι ορισμοί, οι προϋποθέσεις σύστασης, οι κανόνες λειτουργίας και οι τρόποι ελέγχου αυτών, η διανομή κερδών, οι πόροι, οι τρόποι χρηματοδότησης και τα οικονομικά κίνητρα και μέτρα στήριξης των Κοιν.Σ.Επ.

Αυτός ο νόμος, στην παρ. 3 του άρθρου 10, με τίτλο οικονομικά κίνητρα και μέτρα στήριξης των Κοινωνικών Συνεταιριστικών Επιχειρήσεων προέβλεπε την μη φορολόγηση του ποσοστού των κερδών που διατίθενται για το σχηματισμό αποθεματικού (5% σύμφωνα με το άρθρο 7 του ίδιου νόμου) και του ποσοστού που διατίθεται για τις δραστηριότητες της επιχείρησης και τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας (60% σύμφωνα με το ίδιο άρθρο). Ενώ για το ποσοστό κερδών που διανέμεται στους εργαζομένους (35% σύμφωνα με το ίδιο άρθρο), υπόκειται σε παρακράτηση φόρου εισοδήματος, σύμφωνα με τον εκάστοτε ισχύοντα φορολογικό συντελεστή του πρώτου, μετά από το αφορολόγητο ποσό, κλιμακίου εισοδήματος της παρ.1 του άρθρου 9 του ν.2238/1994 (εισόδημα από μισθωτή εργασία) όπως ισχύει. Με την παρακράτηση του φόρου αυτού εξαντλείται η φορολογική υποχρέωση, όσον αφορά στα κέρδη της Κοιν.Σ.Επ. και των εργαζομένων της Κοιν.Σ.Επ., οι οποίοι ανήκουν σε Ευάλωτες Ομάδες Πληθυσμού. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση σκοπός της διάταξης αυτού του άρθρου είναι: «η αποφυγή φορολογικής αντιμετώπισης των Κοιν.Σ.Επ. ως φορέων καθαρά επιχειρηματικής και κερδοσκοπικής δραστηριότητας, καθώς αυτό δε συνάδει με την πραγματική τους υπόσταση».

Ωστόσο, η ανωτέρω παράγραφος καταργήθηκε με την παράγραφο 2, του άρθρου 10, του ν. 4110/2013 από τότε που ίσχυε, δηλαδή από τις 30/09/2011 και οι Κοιν.Σ.Επ. φορολογούνται για τα συνολικά τους κέρδη όπως όλοι οι συνεταιρισμοί (αστικοί, αγροτικοί, προμηθευτικοί) χωρίς καμία απαλλαγή και στο ποσοστό διανομής των κερδών στους εργαζομένους τους ενεργείται παρακράτηση φόρου όπως ισχύει και για τα υπόλοιπα νομικά πρόσωπα.



*Ευαγγελία Χρήστου, Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ.- Κοι.Σ.Π.Ε.- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και Προτάσεις.*

Η επόμενη νομοθετική πρωτοβουλία είναι ο νόμος 4430/2016. Το άρθρο 1 αναφέρει: «Σκοπός του παρόντος νόμου είναι η δημιουργία του νομοθετικού πλαισίου για την Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία, ως μορφή εναλλακτικής οργάνωσης των οικονομικών δραστηριοτήτων».

Με την ψήφιση του ν. 4430/2016 καταργήθηκαν όλες οι διατάξεις του ν. 4019/2011.

### **3 Ο Νόμος 4430/2016 Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία και ανάπτυξη των φορέων της και άλλες διατάξεις**

#### **3.1 Βασικοί ορισμοί**

Ο ν. 4430/2016 ορίζει ως Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία: «το σύνολο των οικονομικών δραστηριοτήτων που στηρίζονται σε μία εναλλακτική μορφή οργάνωσης των σχέσεων παραγωγής, διανομής, κατανάλωσης και επανεπένδυσης, βασισμένη στις αρχές της δημοκρατίας, της ισότητας, της αλληλεγγύης, της συνεργασίας, καθώς και του σεβασμού στον άνθρωπο και το περιβάλλον».

Σύμφωνα με το άρθρο 3, η ιδιότητα του φορέα ΚΑΟ αποδίδεται αυτοδικαίως στις Κοιν.Σ.Επ. του άρθρου 14 και στους Συν.Εργ. του άρθρου 24 από τη σύστασή τους καθώς και στους Κοι.Σ.Π.Ε. που διέπονται από το άρθρο 12 του ν. 2716/1999 και συμπληρωματικά από τις διατάξεις του ν. 1667/1986 και του ν. 4430/2016.

Για τα λοιπά νομικά πρόσωπα ή ενώσεις προσώπων η απόδοση της ιδιότητας του φορέα ΚΑΟ συντελείται, εφόσον αποδεικνύουν ότι πληρούν σωρευτικά τα πρόσθετα στοιχεία που θέτει ο ν. 4430/2016, στην παρ. δ του άρθρου 3 και τα οποία είναι: να αναπτύσσει δραστηριότητες συλλογικής και κοινωνικής ωφέλειας, να μεριμνά για την πληροφόρηση και τη συμμετοχή των μελών του, να εφαρμόζει δημοκρατικό σύστημα λήψης αποφάσεων, (σύμφωνα με την αρχή ένα μέλος μία ψήφος), να προβλέπει το καταστατικό τους περιορισμούς στη διανομή που ισχύουν και για του αυτοδίκαιους φορείς, να εφαρμόζει σύστημα σύγκλισης στην αμοιβή της εργασίας, να αποβλέπει στην ενδυνάμωση των οικονομικών δραστηριοτήτων και τη μεγιστοποίηση της παραγόμενης κοινωνικής ωφέλειας μέσω της οριζόντιας και ισότιμης δικτύωσης με άλλους φορείς ΚΑΟ και να μην έχει ιδρυθεί και διοικείται άμεσα ή έμμεσα από Ν.Π.Δ.Δ. ή Ο.Τ.Α. α' ή β' βαθμού ή από άλλο νομικό πρόσωπο του ευρύτερου δημόσιου τομέα.

Η «Συλλογική ωφέλεια» ορίζει τις σχέσεις μεταξύ των μελών και τη λειτουργία του φορέα με στόχο την από κοινού εξυπηρέτηση των αναγκών των μελών τους, μέσα από τη

δημιουργία ισότιμων σχέσεων παραγωγής, τη δημιουργία θέσεων σταθερής και αξιοπρεπούς εργασίας και τη συμφιλίωση προσωπικής, οικογενειακής και επαγγελματικής ζωής.

«Κοινωνική ωφέλεια» ορίζεται η εξυπηρέτηση κοινωνικών αναγκών τοπικού ή ευρύτερου χαρακτήρα με την αξιοποίηση της κοινωνικής καινοτομίας, μέσα από δραστηριότητες «βιώσιμης ανάπτυξης» ή παροχής «κοινωνικών υπηρεσιών γενικού συμφέροντος» ή κοινωνικής ένταξης. Αφορά δηλαδή στη σχέση των φορέων ΚΑΟ με το κοινωνικό περιβάλλον ορίζοντας τις κοινωνικές ανάγκες και τις προϋποθέσεις για την εξυπηρέτηση τους.

Στην παρούσα εργασία θα ασχοληθούμε αποκλειστικά με τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ επικεντρώνοντας την έρευνά μας στη φορολογική μεταχείριση των κερδών τους.

## **3.2 Αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ**

### **3.2.1 Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις**

Η αιτιολογική έκθεση του άρθρου 14 του ν 4430/2016, αναφέρει ότι οι Κοιν.Σ.Επ. είναι αστικοί συνεταιρισμοί του ν. 1667/1986, όπως ισχύει, που έχουν ως καταστατικό σκοπό τη συλλογική και την κοινωνική ωφέλεια, δηλαδή αφενός την από κοινού εξυπηρέτηση των αναγκών των μελών τους, μέσα από τη δημιουργία ισότιμων σχέσεων παραγωγής, τη δημιουργία θέσεων σταθερής και αξιοπρεπούς εργασίας και τη συμφιλίωση προσωπικής, οικογενειακής και επαγγελματικής ζωής και αφετέρου την εξυπηρέτηση κοινωνικών αναγκών τοπικού ή ευρύτερου χαρακτήρα αξιοποιώντας την κοινωνική καινοτομία, μέσα από δραστηριότητες «βιώσιμης ανάπτυξης» ή παροχής «κοινωνικών υπηρεσιών γενικού ενδιαφέροντος» ή παροχής υπηρεσιών ένταξης ευάλωτων ή ειδικών ομάδων.

Η Κοιν.Σ.Επ στηρίζεται στο υπάρχον νομικό μόρφωμα του αστικού συνεταιρισμού, χωρίς όμως να περιορίζεται από το σκοπό του αστικού συνεταιρισμού, όπως αυτός αποδίδεται στο άρθρο 1, παρ. 1, του ν. 1667/1986. Συμπληρωματικά εφαρμόζεται ο ν. 1667/1986, όπως

εκάστοτε ισχύει, καλύπτοντας ρυθμιστικώς τα θέματα από τα οποία δεν αποκλίνει ο παρών, πιο ειδικός για τις Κοιν.Σ.Επ., νόμος.

Ανάλογα με τον ειδικότερο σκοπό τους, οι Κοιν.Σ.Επ. διακρίνονται σε Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης και σε Κοιν.Σ.Επ. Συλλογικής και Κοινωνικής Ωφέλειας.

### ***Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης***

«Κοινωνική ένταξη» ορίζεται η δημιουργία των προϋποθέσεων για την ισότιμη συμμετοχή στην κοινωνική και οικονομική ζωή ατόμων που ανήκουν στις ευάλωτες και τις ειδικές ομάδες.

«Ευάλωτες ομάδες» ορίζονται οι ομάδες εκείνες του πληθυσμού που η ένταξή τους στην κοινωνική και οικονομική ζωή εμποδίζεται από σωματικά και ψυχικά αίτια ή λόγω παραβατικής συμπεριφοράς, όπως τα άτομα με αναπηρία οποιασδήποτε μορφής (σωματική, ψυχική, νοητική, αισθητηριακή), τα άτομα με προβλήματα εξάρτησης από ουσίες ή τα απεξαρτημένα άτομα και οι ανήλικοι με παραβατική συμπεριφορά, και οι φυλακισμένοι/νες και οι αποφυλακισμένοι/νες.

«Ειδικές ομάδες» ορίζονται οι ομάδες εκείνες του πληθυσμού οι οποίες βρίσκονται σε μειονεκτική θέση ως προς την ομαλή ένταξή τους στην αγορά εργασίας, από οικονομικά, κοινωνικά και πολιτισμικά αίτια. Σε αυτές τις ομάδες ανήκουν τα θύματα ενδοοικογενειακής βίας, τα θύματα παράνομης διακίνησης και εμπορίας αν ανθρώπων, οι άστεγοι, τα άτομα που διαβιούν σε συνθήκες φτώχειας, οι οικονομικοί μετανάστες, οι πρόσφυγες και οι αιτούντες άσυλο, για όσο εκκρεμεί η εξέταση του αιτήματος χορήγησης ασύλου, οι αρχηγοί μονογονεϊκών οικογενειών, τα άτομα με πολιτισμικές ιδιαιτερότητες, οι μακροχρόνια άνεργοι έως είκοσι πέντε (25) ετών και άνω των πενήντα (50) ετών.

Με βάση αυτούς τους ορισμούς, οι Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης διακρίνονται περαιτέρω σε:

- Ευάλωτων Ομάδων με σκοπό την ένταξη στην οικονομική και κοινωνική ζωή των ατόμων που ανήκουν στις ευάλωτες κοινωνικές ομάδες με υποχρέωση συμμετοχής ποσοστού τουλάχιστον 30% των μελών και εργαζομένων της επιχειρήσεις από αυτή την κατηγορία ατόμων.

- Ειδικών Ομάδων με σκοπό την ένταξη στην οικονομική και κοινωνική ζωή των ατόμων που ανήκουν στις ειδικές ομάδες πληθυσμού με υποχρέωση συμμετοχής ποσοστού τουλάχιστον 50% των μελών και εργαζομένων της επιχειρήσεις από αυτή την κατηγορία ατόμων.

### ***Κοιν.Σ.Επ. Συλλογικής και Κοινωνικής ωφέλειας***

Σκοπός τους είναι η ανάπτυξη δραστηριοτήτων βιώσιμης ανάπτυξης, ή η παροχή κοινωνικών υπηρεσιών γενικού ενδιαφέροντος.

«Βιώσιμη ανάπτυξη» είναι οι οικονομικές δραστηριότητες που προωθούν την αειφορία του περιβάλλοντος, την κοινωνική και οικονομική ισότητα, την ισότητα των φύλλων, που προστατεύουν και αναπτύσσουν τα κοινά αγαθά, που προωθούν τη διαγενεακή και πολυπολιτισμική συμφιλίωση και συγχρόνως δίνουν έμφαση στις ιδιαιτερότητες των τοπικών κοινωνιών όπως η προστασία και αποκατάσταση του φυσικού περιβάλλοντος, της βιοποικιλότητας και της περιβαλλοντικής αναβάθμισης οικισμών, κτιρίων και υποδομών, τη μείωση της παραγωγής αποβλήτων και απορριμμάτων σε τοπικό επίπεδο, την αειφόρο γεωργία και κτηνοτροφία, την προστασία, διατήρηση και προώθηση της πολιτισμικής κληρονομιάς, το δίκαιο και αλληλέγγυο εμπόριο, την παραγωγή ενέργειας από ανανεώσιμες πηγές μικρής κλίμακας, το σχεδιασμό ψηφιακών προϊόντων ομότιμης παραγωγής και την μεταφορά της τεχνογνωσίας και τον εναλλακτικό, θεματικό και ήπιο τουρισμό.

«Κοινωνικές υπηρεσίες γενικού συμφέροντος» ορίζονται οι υπηρεσίες που είναι προσβάσιμες σε όλους, προάγουν την ποιότητα ζωής και παρέχουν κοινωνική προστασία σε ομάδες όπως ηλικιωμένοι, βρέφη, παιδιά, άτομα με αναπηρία και χρόνιες παθήσεις και περιλαμβάνουν την εκπαίδευση, την υγεία, την κοινωνική στέγαση, την κοινωνική σίτιση, την παιδική φροντίδα, τη μακροχρόνια φροντίδα και τις υπηρεσίες κοινωνικής αρωγής, χωρίς, ωστόσο, να υποκαθιστούν τις γενικές υποχρεώσεις του κράτους στην άσκηση της κοινωνικής πολιτικής.

«Κοινωνική καινοτομία» είναι η παραγωγή προϊόντων και η παροχή υπηρεσιών που έχουν στόχο την ικανοποίηση κοινωνικών αναγκών, την συμφιλίωση παραγωγής και

κατανάλωσης, την εναρμόνιση προσφοράς και ζήτησης, διαμορφώνοντας κοινωνικές σχέσεις στη βάση της συλλογικότητας και της ισοτιμίας.

Σύμφωνα με το άρθρο 15, του ν 4430/2016 και κατά απόκλιση της παραγράφου 3, του άρθρου 1, του ν 1667/1986, που προβλέπει 15 πρόσωπα για την σύσταση αστικού συνεταιρισμού, για την σύσταση μιας Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης απαιτούνται τουλάχιστον 7 πρόσωπα και την σύσταση μιας Κοιν.Σ.Επ. Συλλογικής και Κοινωνικής ωφέλειας απαιτούνται τουλάχιστον 5 πρόσωπα.

### **3.2.2 Συνεταιρισμοί Εργαζομένων (Συν.Εργ.)**

Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 24 του ν 4430/2016, οι Συν.Εργ. είναι αστικοί συνεταιρισμοί, που έχουν εκ του νόμου εμπορική ιδιότητα και παράγουν συλλογική ωφέλεια. Τα μέλη που συμμετέχουν είναι μόνο φυσικά πρόσωπα, τα οποία επιθυμούν να βιοποριστούν με συλλογικό και αυτόνομο τρόπο, παράγοντας από κοινού αγαθά και υπηρεσίες για τρίτους και λειτουργούν σύμφωνα με τις αρχές της ΚΑΟ όπως τις ορίζει ο νόμος.

Σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 25, του ν. 4430/2016, για την σύσταση ενός Συν.Εργ. απαιτούνται τουλάχιστον 3 φυσικά πρόσωπα.

### **3.2.3 Κοι.Σ.Π.Ε. του άρθρου 12 του ν. 2716/1999**

Οι Κοι.Σ.Π.Ε. του άρθρου 12 του ν 2716/1999 εντάσσονται αυτοδίκαια στις Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης. Ωστόσο, για τους Κοι.Σ.Π.Ε. εφαρμόζονται πρωτίστως οι διατάξεις του άρθρου 12 του ν. 2716/1999 όπως εκάστοτε ισχύει, και επί των λοιπών θεμάτων ο ν. 4430/2016. Συνεπώς, ρυθμιστική προτεραιότητα αποδίδεται στο άρθρο 12 του ν. 2716/1999, έπειτα στο ν. 4430/2016 και τελικώς στο ν. 1667/1986 εφόσον τα άλλα δύο νομοθετήματα δεν προβλέπουν κάτι διαφορετικό.

Όπως οι Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης για την σύσταση για την σύσταση ενός Κοι.Σ.Π.Ε. απαιτούνται τουλάχιστον 7 πρόσωπα.

### **3.3 Αποθεματικά - Διανομή κερδών αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ**

Τα κέρδη των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ τόσο για τις Κοιν.Σ.Επ., όσο για τους Συν.Εργ. σύμφωνα με τα άρθρα 21 και 31 αντίστοιχα του ν. 4430/2016, δεν διανέμονται στα μέλη, εκτός αν αυτά είναι εργαζόμενοι και διατίθενται ετησίως ως εξής:

- α) κατά ποσοστό 5% για το σχηματισμό τακτικού αποθεματικού,
- β) κατά ποσοστό 35% διανέμονται στους εργαζομένους της επιχείρησης, εκτός αν τα 2/3 των μελών της Γενικής Συνέλευσης του Φορέα αποφασίσουν αιτιολογημένα τη διάθεση μέρους ή όλου του ποσοστού αυτού σε δραστηριότητες του στοιχείου γ',
- γ) το υπόλοιπο διατίθεται για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας και τη γενικότερη διεύρυνση της παραγωγικής του δραστηριότητας.

Οι Κοι.Σ.Π.Ε. εξαιρούνται από την παραπάνω διάταξη και σύμφωνα με την παρ.12 του άρθρου 12 του ν. 2716/199 σχηματίζουν:

→ Τακτικό αποθεματικό με παρακράτηση τουλάχιστον του ενός εικοστού (1/20) δηλαδή το 5% των καθαρών κερδών χρήσης εκτός εάν το ύψος αποθεματικού έχει εξισωθεί με την συνολική αξία των συνεταιριστικών μερίδων οπότε και δεν είναι υποχρεωτική η παρακράτηση του ποσοστού και με κάθε έσοδο που δεν υπάρχει ειδική πρόβλεψη στο νόμο ή στο καταστατικό της.

→ Ειδικό αποθεματικό με την εισφορά των νέων μελών ανάλογη προς την καθαρή περιουσία της όπως προκύπτει από τον ισολογισμό της τελευταίας χρήσης ή και μικρότερης αν το ορίζει το καταστατικό της. Με απόφαση της διοίκησης μπορεί να περιλαμβάνονται και τα καθαρά κέρδη χρήσης των μελών που είναι Ν.Π.Δ.Δ. ή μη κερδοσκοπικό Ν.Π.Ι.Δ και να μην τα εισπράττουν τα ίδια με σκοπό την κάλυψη ζημιών των Κοι.Σ.Π.Ε. Επίσης στο ειδικό αποθεματικό συμπεριλαμβάνονται και οι επιχορηγήσεις από τον Τακτικό Κρατικό Προϋπολογισμό, το Πρόγραμμα Δημοσίων Επενδύσεων, τα Αναπτυξιακά Προγράμματα, την Ευρωπαϊκή Ένωση, καθώς και τα έσοδα από χαριστική αιτία, εφόσον ο σκοπός τους δεν ορίζεται ειδικά.

→ Λοιπά έκτακτα και ειδικά αποθεματικά κατόπιν απόφασης της Γενικής Συνέλευσης. Μετά την αφαίρεση των παραπάνω αποθεματικών, το υπόλοιπο των καθαρών κερδών διανέμεται στα μέλη, το μισό ανάλογα με τις συνεταιριστικές μερίδες και το άλλο μισό



ανάλογα με την συμμετοχή στις εργασίες του συνεταιρισμού, εκτός εάν το καταστατικό ορίζει διαφορετική διανομή.

### 3.4 Υφιστάμενη εικόνα αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ

Η σημερινή εικόνα των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ όπως αποτυπώνεται στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κ.Α.Λ.Ο. της Διεύθυνσης Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του Υπουργείου Κοινωνικής Συνοχής και Οικογένειας<sup>2</sup> στις 23/08/2023, είναι η εξής: από τους 2332 εγγεγραμμένους φορείς, οι 494 εμφανίζονται ως οριστικά ή προσωρινά διαγεγραμμένοι και ως ανενεργοί. Από τους εναπομείναντες ενεργούς φορείς, οι 1741 αφορούν αυτοδίκαιους φορείς και οι 132 αφορούν σε έτερα νομικά πρόσωπα.

Η κατανομή των αυτοδίκαιων φορέων ανά νομική μορφή στις 23/08/2023 καθώς και η αντίστοιχη κατανομή στις 31/12/2022 που αναγράφεται στην ετήσια έκθεση Κ.Α.Λ.Ο 2021-2022 παρουσιάζεται στον παρακάτω πίνακα:

Νομική μορφή	Αριθμός	Αριθμός	Μεταβολές
	στις 31/12/2022 από την ετήσια έκθεση Κ.Α.Λ.Ο	στις 23/08/2023	
Κοιν.Σ.Επ. Συλλογικής και Κοινωνικής Ωφέλειας	2019	1629	-390
Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ευάλωτων Ομάδων	46	40	-6
Κοι.Σ.Π.Ε	29	31	+2
Συνεταιρισμοί Εργαζομένων	31	22	-9
Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης Ειδικών Ομάδων	19	19	0

<sup>2</sup> Με το Π.Δ. 77/2023, συστάθηκε το Υπουργείο Κοινωνικής Συνοχής και Οικογένειας και μεταφέρθηκε σε αυτό η Γενική Γραμματεία Κοινωνικής Αλληλεγγύης και Καταπολέμησης της Φτώχειας της παρ. 5 του άρθρου 7 του Π.Δ. 84/2019 (Α' 123). Σε αυτή μεταφέρθηκε από τη Γενική Γραμματεία Ενίσχυσης της Απασχόλησης του άρθρου 2 του Π.Δ. 6/2022 (Α' 17), ως σύνολο αρμοδιοτήτων, οργανικών μονάδων και θέσεων προσωπικού, η Διεύθυνση Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του άρθρου 34 του Π.Δ. 134/2017 (Α' 168).

<b>Σύνολο</b>	<b>2144</b>	<b>1741</b>	<b>-403</b>
---------------	-------------	-------------	-------------

**Πίνακας 2: Κατανομή των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ ανά μορφή. Πηγή: Γενικό Μητρώο Φορέων Κ.ΑΛ.Ο, Ετήσια Έκθεση Κ.ΑΛ.Ο. 2021-2022 και επεξεργασία της ερευνήτριας.**

Σύμφωνα με την Έκθεση 2021-2022 Κ.ΑΛ.Ο. & «Επικαιροποιημένο Σχέδιο Δράσης για την Κοινωνική Οικονομία με ενσωμάτωση δράσεων Κοινωνικής Καινοτομίας και ευθυγράμμιση της Στρατηγικής με το Ευρωπαϊκό Σχέδιο Δράσης για την Κοινωνική Οικονομία» της Διεύθυνσης Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων (σελ. 24), η εικόνα των εγγεγραμμένων φορέων παρουσιάζει μια σταδιακή αύξηση μέχρι το 2018, με ιδιαίτερη δυναμική τη διετία 2017-2018, ενώ στα επόμενα έτη φαίνεται να παρουσιάζει σταδιακή μείωση, η οποία φαίνεται να εντείνεται το 2022 και από τα παραπάνω στοιχεία παρατηρείται περαιτέρω μείωση έως τις 23/08/2023.

Όσον αφορά στην κερδοφορία, όπως αναφέρεται στην παραπάνω έκθεση (σελ. 41-43) την τριετία 2018-2020, στην πλειοψηφία τους οι φορείς Κ.ΑΛ.Ο. δεν εμφάνισαν σημαντικά κέρδη ή σημαντικές ζημιές. Το 2021 από τα πρώτα στοιχεία που υπάρχουν, σταμάτησαν να εμφανίζονται ζημιές, αντιθέτως σημειώθηκαν κέρδη ύψους 317.5 χιλ. ευρώ. Επίσης το ποσοστό των κερδοφόρων φορέων αυξήθηκε σε 41% επί του συνόλου (6% υψηλότερο από αυτό του 2020 και το υψηλότερο από το 2018 και μετά). Ο παρακάτω πίνακας αναφέρει την κατανομή των φορέων σύμφωνα με τα κέρδη και τις ζημιές τα έτη 2018-2021.

	€	2018		2019		2020		2021	
		ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ %	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ %	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ %	ΑΡΙΘΜΟΣ	ΠΟΣΟΣΤΟ %
<b>ΦΟΡΕΙΣ ΜΕ ΚΕΡΔΗ</b>	έως 5.000	215	27	240	29	203	24	180	26
	5.001 έως 10.000	32	4	30	4	44	5	33	5
	10.001 έως 15.000	9	1	15	2	13	2	23	3
	15.001 και άνω	21	3	36	4	36	4	47	7

<b>ΦΟΡΕΙΣ ΜΕ ΙΣΟΣΚΕΛΙΣΜΕΝΑ ΚΕΡΔΗ &amp; ΖΗΜΙΕΣ</b>	–	64	8	52	6	50	6	40	6
<b>ΦΟΡΕΙΣ ΜΕ ΖΗΜΙΕΣ</b>	έως 5.000	303	38	327	39	341	40	231	34
	5.001 έως 10.000	66	8	42	5	71	8	61	9
	10.001 έως 15.000	32	4	38	5	44	5	33	5
	15.001 και άνω	49	6	51	6	44	5	39	6
<b>ΣΥΝΟΛΟ</b>		791	100	831	100	846	100	687	100

**Πίνακας 3: Κατανομή των φορέων Κ.Α.Ο. σύμφωνα με τα κέρδη και τις ζημιές τα έτη 2018-2021 (€). Πηγή: και Ετήσια Έκθεση Κ.Α.Ο. 2021-2022.**

Σύμφωνα με τον παραπάνω πίνακα, φαίνεται ότι οι υφιστάμενοι φορείς Κ.Α.Ο. στην Ελλάδα αρχίζουν να εμφανίζουν μια σχετική σταθερότητα όσον αφορά την κερδοφορία, αν και ο χώρος εξακολουθεί να βρίσκεται σε πρώιμο στάδιο ανάπτυξης.

Τα βασικά προβλήματα που παρατηρήθηκαν κατά τα προηγούμενα χρόνια και αναφέρονται στην έκθεση, είναι η έλλειψη ενημέρωσης του θεσμικού πλαισίου, η αδυναμία πρόσβασης σε χρηματοδότηση από τις ιδιωτικές τράπεζες και τις κρατικές/περιφερειακές επιχορηγήσεις και η περιορισμένη πρόσβαση στο επιχειρησιακό πρόγραμμα του Υπουργείου Ανάπτυξης και Επενδύσεων «Ανάπτυξη Ανθρώπινου Δυναμικού, Εκπαίδευση και Δια Βίου Μάθηση» (ΕΠ ΑΝΑΔ-ΕΔΒΜ) (σελ. 83).

Όσον αφορά τη χρηματοδότηση τους από τον τραπεζικό τομέα αναφέρει ότι «βρίσκεται σε αρχικό στάδιο ενώ είναι διαχρονικό το πρόβλημα της χρηματοδότησης των επιχειρήσεων της Κ.Α.Ο. με κριτήρια που εφαρμόζονται σε κάθε άλλου είδους επιχείρηση» (σελ. 47). Το βασικό πρόβλημα που εντοπίζεται στην ελλιπή χρηματοδότηση των φορέων ΚΑΟ στην Ελλάδα αλλά και στην Ευρωπαϊκή Ένωση, είναι ότι δεν υπάρχει σχεδιασμός της χρηματοπιστωτικής αγοράς ειδικά προσαρμοσμένος στις ιδιαιτερότητές τους. Οι επιχειρήσεις ΚΑΟ, θεωρούνται από τους επενδυτές υψηλού κινδύνου λόγω των χαρακτηριστικών τους όπως η μη διανομή των κερδών, η διακυβέρνησή τους και η

λειτουργία τους στη λήψη αποφάσεων και κυρίως η κοινωνική τους στόχευση. Επίσης συνήθως είναι μικρές επιχειρήσεις και οι χρηματοδοτικές τους ανάγκες είναι μικρές, αυξάνοντας έτσι το κόστος συναλλαγής.

Όσον αφορά την συμπερίληψη των φορέων ΚΑΟ στα εθνικά προγράμματα χρηματοδότησης διαπιστώθηκαν ελλείψεις και δυσχέρειες που είτε αφορούν την έλλειψη γνώσεων των δημόσιων υπηρεσιών είτε τις ασάφειες του θεσμικού πλαισίου με αποτέλεσμα τον αποκλεισμό τους (σελ. 69). Βέβαια να επισημάνουμε ότι οι κρατικές επιχορηγήσεις, είναι ζωτικής σημασίας, ιδιαίτερα για το στάδιο της εκκίνησης των δραστηριοτήτων των φορέων ΚΑΟ, όπου δεν υπάρχει πρόσβαση στην ιδιωτική χρηματοδότηση. Ωστόσο, υπάρχει ο κίνδυνος εγκλωβισμού τους από την εξάρτηση των κρατικών χρηματοδοτήσεων με αποτέλεσμα την αδυναμία επιχειρηματικής εγρήγορσης των μελών και την απειλή της στασιμότητας αντί της ανάπτυξης των δραστηριοτήτων με αποτέλεσμα την μη βιωσιμότητα και την διάλυση τους.

Επίσης η συμμετοχή στις δράσεις της ΕΥΔ ΕΠΑΝΑΔ-ΕΔΒ, στα πλαίσια της αξιοποίησης δημόσιων συμβάσεων κοινωνικής αναφοράς, ήταν περιορισμένης κλίμακος λόγω προβλημάτων τόσο στο σχεδιασμό των δράσεων όσο και στην υλοποίηση με σοβαρότερο πρόβλημα τη δυσκολία εξασφάλισης των απαραίτητων εγγυήσεων μέσω του τραπεζικού συστήματος (σελ. 53). Το ζήτημα των δημόσιων συμβάσεων κοινωνικής αναφοράς αναφέρεται στην παραπάνω έκθεση (σελ. 11) τονίζοντας την έλλειψη γνώσης και την επιφυλακτικότητα των δημόσιων φορέων να αναθέσουν συμβάσεις στους φορείς ΚΑΟ.

Περιορισμός της πρόσβασης σημειώθηκε και στα Περιφερειακά Επιχειρησιακά Προγράμματα για την Κοινωνική Οικονομία αναθεωρώντας την αρχική στόχευση (σελ.54).

Επιπλέον μειονέκτημα αποτελεί η έλλειψη ενός ενιαίου μοντέλου μέτρησης του κοινωνικού αντικτύπου που θα είναι απλό στην χρήση του, με ελάχιστο κόστος για τους φορείς, που θα καταγράφει τα μετρήσιμα αποτελέσματα των δράσεων τους, με σκοπό τη βελτίωση των διαδικασιών λειτουργίας, την ενδυνάμωση των δραστηριοτήτων τους αλλά και την πληροφόρηση προς τους αρμόδιους φορείς και την κοινωνία γενικότερα.

Τέλος τα υποστηρικτικά μέτρα του κεφαλαίου Γ' του ν. 4430/2016, όπως η σύσταση του Ταμείου Κοινωνικής Οικονομίας του άρθρου 10, με σκοπό τη χρηματοδότηση προγραμμάτων και δράσεων για την ενίσχυση των φορέων ΚΑΟ, η σύσταση της Εθνικής Επιτροπής του άρθρου 12 για την προώθηση του κοινωνικού διαλόγου, τη διαμόρφωση των πολιτικών ανάπτυξης, τη γνωμοδότηση για αναθεωρήσεις, την εξειδίκευση και την εφαρμογή της Εθνικού Σχεδίου Δράσης και η σύσταση της Συντονιστικής Επιτροπής για την ΚΑΟ του άρθρου 13, με σκοπό τον οριζόντιο συντονισμό των συναρμόδιων Υπουργείων για την έκδοση των πολιτικών αποφάσεων και των απαιτούμενων διοικητικών πράξεων από τα επιμέρους Υπουργεία, τη γνωμοδότηση, παρακολούθηση και αξιολόγηση της Εθνικής Στρατηγικής για την ΚΑΟ και τις εισηγήσεις για την εκπόνηση μελετών και προγραμμάτων σχετικά με την προώθηση της εφαρμογής της, δεν έχουν υλοποιηθεί.

## **4 Μεθοδολογία Έρευνας**

### **4.1 Επιλογή ερευνητικής μεθόδου**

Η έρευνα που θα διεξάγουμε αποτελείται από δύο στάδια. Στο πρώτο στάδιο αφού αποτυπώσαμε την υφιστάμενη κατάσταση των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ, θα διερευνήσουμε τη φορολογική μεταχείριση των κερδών τους με βάση τη φορολογική νομοθεσία, τις αποφάσεις και τις ερμηνευτικές εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί. Θα απεικονίσουμε τις εκπτώσεις και τις δαπάνες που αφαιρούνται από τα ακαθάριστα έσοδα για τον υπολογισμό των κερδών τους, θα προσδιορίσουμε αν και ποια φορολογικά κίνητρα εφαρμόζονται και μειώνουν τα κέρδη, καθώς και το ποσοστό φόρου που καταβάλουν. Στόχος της έρευνας είναι να εντοπίσουμε τα πλεονεκτήματα και τα μειονεκτήματα του ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος, για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ, καθώς και τις ενδεχόμενες ασάφειες που υπάρχουν.

Με βάση τα πορίσματα του πρώτου σταδίου της έρευνας, θα διαμορφωθούν τα ερευνητικά ερωτήματα, τα οποία θα είναι αντικείμενο του δεύτερου σταδίου της έρευνας, με σκοπό τον σχηματισμό μιας σφαιρικής εικόνας των ζητημάτων που προκύπτουν από την εφαρμογή του ισχύοντος φορολογικού καθεστώτος στους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ.

Η φύση των ερευνητικών ερωτημάτων, συνάδει με μεθόδους ποιοτικής έρευνας. Στόχος μας είναι να κατανοήσουμε και να ερμηνεύσουμε τις απόψεις και τις αντιλήψεις θεσμικών εκπροσώπων και εκπροσώπων συλλογικών μορφών οργάνωσης του πεδίου ως προς τη φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ. Η ποιοτική έρευνα «χαρακτηρίζεται από την επιδίωξη του ερευνητή να εξερευνήσει και να κατανοήσει σε βάθος τις υποκειμενικές αντιλήψεις, πεποιθήσεις και εμπειρίες συγκεκριμένων προσώπων αναφορικά με κάποιο φαινόμενο ώστε να δημιουργηθεί μια βαθύτερη, αρτιότερη και περισσότερο επεξεργασμένη γνώση για το υπό έρευνα φαινόμενο» (Ματζούκας, 2007, σελ. 237).

Η ποιοτική έρευνα δεν χρησιμοποιεί αριθμητικά δεδομένα και μαθηματικούς υπολογισμούς αλλά βασίζεται σε μεθόδους παραγωγής δεδομένων, οι οποίες δεν

είναι τυποποιημένες και δομημένες, αντιθέτως είναι ευέλικτες και ευαίσθητες απέναντι στο κοινωνικό πλαίσιο μέσα στο οποίο παράγονται (Ισαρη & Πουρκός, 2015, σελ. 85).

Επιλέξαμε να διεξάγουμε ημιδομημένες συνεντεύξεις βάθους γιατί θεωρούμε ότι με αυτή την μέθοδο θα μπορέσουμε να κατανοήσουμε καλύτερα τις πεποιθήσεις και τις απόψεις καθώς και να καταγράψουμε τις εμπειρίες του κάθε συμμετέχοντα σε σχέση με το θέμα της έρευνας που διεξάγουμε.

Οι συνεντεύξεις απευθύνονται σε άτομα που εμπλέκονται ενεργά με τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ, όπως είναι οι εκπρόσωποι Ενώσεων φορέων ΚΑΟ, έμπειροι λογιστές-φοροτεχνικοί και εκπρόσωποι αρμόδιων θεσμικών οργάνων. Οι ερωτήσεις διαμορφώθηκαν και διαφοροποιήθηκαν ανάλογα με τη θέση και το ρόλο του κάθε συμμετέχοντα.

Συγκεκριμένα πραγματοποιήσαμε συνεντεύξεις με τρεις εκπροσώπους Ενώσεων φορέων ΚΑΟ, μία γραπτή επικοινωνία (μέσω email) με έναν έμπειρο λογιστή φοροτεχνικό, μία τηλεφωνική επικοινωνία με εκπρόσωπο της Δ/σης ΚΑΛΟ του Υπουργείου Κοινωνικής Συνοχής και Οικογένειας και μία τηλεφωνική επικοινωνία με στέλεχος της Δ/σης Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών.

Ακολουθώντας τις αρχές δεοντολογίας της έρευνας, οι συμμετέχοντες ενημερώθηκαν για τους στόχους της συνέντευξης και για την ιδιότητα της ερευνήτριας. Οι συνεντεύξεις εκτός από 2 ηχογραφήθηκαν με τη σύμφωνη γνώμη των συμμετεχόντων.

Η συνέντευξη με τον/την εκπρόσωπο της Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Ηπείρου «Κοινό ΚΑΛΟ», πραγματοποιήθηκε μέσω της εφαρμογής zoom, στις 20/12/2023 και ώρα 5:00 μ.μ., διάρκειας 40 λεπτών και μέσω τηλεφώνου διάρκειας 4 λεπτών.

Η συνέντευξη με τον/την εκπρόσωπο της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ, πραγματοποιήθηκε μέσω εφαρμογής skype, τις 22/12/2023 και ώρα 11:00 π.μ., διάρκειας 1 ώρας και 33 λεπτών.

Η συνέντευξη με τον/την εκπρόσωπο του Συντονισμού – Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Αττικής, πραγματοποιήθηκε μέσω της εφαρμογής zoom, στις 09/01/2024 και ώρα 3:00 μ.μ., διάρκειας 30 λεπτών.



*Ευαγγελία Χρήστου, Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ.- Κοι.Σ.Π.Ε.- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και Προτάσεις.*

Η συνέντευξη με τον/την εκπρόσωπο Δ/σης ΚΑΛΟ Υπουργείου Κοινωνικής Συνοχής και Οικογένειας πραγματοποιήθηκε τηλεφωνικά στις 04/01/2024 και ώρα 9:25 π.μ., διάρκειας 15 λεπτών.

Η τηλεφωνική επικοινωνία με το στέλεχος της Δ/σης Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών πραγματοποιήθηκε τις 10/01/2024 και ώρα 13:12 μ.μ. διάρκειας 4 λεπτών.

Η επικοινωνία με τον/την έμπειρο λογιστή/ρια- φοροτεχνικό, πραγματοποιήθηκε γραπτώς μέσω αλληλογραφίας email.



## **5 Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ στην Ελλάδα**

### **5.1 Κατηγορία – Τήρηση λογιστικών βιβλίων**

Οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ υπάγονται στις οντότητες της παρ. 2γ του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ), όπως ισχύει. Σύμφωνα με την ερμηνευτική εγκύκλιο ΠΟΛ 1003/2014 στην περίπτωση γ της παραγράφου 2 εντάσσονται εκτός των άλλων οντοτήτων οι συνεταιρισμοί και συνεπώς οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ.

Οι οντότητες αυτές εντάσσονται στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων, με μόνη προϋπόθεση ότι ο κύκλος εργασιών τους δεν υπερβαίνει το ποσό του 1.500.000 ευρώ βάσει της παρ. 3 του άρθρου 2 του ίδιου νόμου και επίσης βάσει της παρ. 11 του ίδιου άρθρου μπορούν να επιλέξουν να συντάσσουν μόνο συνοπτική κατάσταση αποτελεσμάτων και να απαλλάσσονται από την σύνταξη ισολογισμού και ως εκ τούτου να τηρούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων – εξόδων) για την παρακολούθηση των συναλλαγών της. Ως προς την ένταξη σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας και την υποχρέωση υποβολής δηλώσεων (φορολογία εισοδήματος, κλπ.) φέρουν τις ίδιες υποχρεώσεις με τις υπόλοιπες επιχειρήσεις.

### **5.2 Φορολογία κερδών**

Οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ ως αστικοί συνεταιρισμοί του ν. 1667/1986 διαθέτουν εκ του νόμου εμπορική ιδιότητα. Συνεπώς θεωρούνται νομικές οντότητες της παρ. δ' του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ, ν. 4172/2013), όπως ισχύει, όπως κάθε μόνιμο εταρική ή μη οργάνωση και κερδοσκοπικό ή μη χαρακτήρα που δεν είναι φυσικό ή νομικό πρόσωπο, όπως ιδίως συνεταιρισμός κλπ. Επίσης υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων καθώς η περ. του άρθρου 45

(υποκείμενα του φόρου) του ίδιου νόμου, αναφέρει ότι υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών.

### **5.2.1 Υπολογισμός κερδών**

Ο φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, άρα και των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ, επιβάλλεται ετησίως στα κέρδη που πραγματοποιούν, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 44 του ΚΦΕ.

Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα στα νομικά πρόσωπα και στις νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, προσδιορίζονται σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 21-28 του ΚΦΕ, σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 47, ενώ η παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζει ότι, όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα ή οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ τόσο οι συνδρομές μελών, όσο και οι δωρεές και χορηγίες που τυχόν εισπράττονται, λογίζονται ως έσοδα.<sup>3</sup>

Το άρθρο 21, καθορίζει τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, ως το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις καθώς και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Ειδικά, για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ, στον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αναφέρεται στην τελευταία παράγραφο της

---

<sup>3</sup> Σύμφωνα με διευκρινίσεις που δόθηκαν από το Υπουργείο Οικονομικών με το Αριθ. Πρωτ. έγγραφο ΔΕΑΦ Β 1137382 ΕΞ 2015 «Φορολογική μεταχείριση των συνδρομών που εισπράττουν οι Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις από τα μέλη τους, καθώς και των χορηγιών και συνδρομών προς αυτές» αναφέρονται στην παράγραφο 6: «...δεδομένου ότι αντικείμενο φόρου στους αστικούς συνεταιρισμούς αποτελούν τα πάσης φύσεως έσοδα που αυτοί αποκτούν, συνάγεται ότι όλα τα έσοδα που αποκτούν οι Κοιν.Σ.Επ., συμπεριλαμβανομένων τόσο των συνδρομών που τυχόν εισπράττουν από τα μέλη τους εφόσον δεν εισφέρονται για κάλυψη του κεφαλαίου της επιχείρησης, όσο και των δωρεών και χορηγιών που πραγματοποιούνται προς αυτές, λογίζονται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται με βάση τις διατάξεις του ν. 4172/2013».

περίπτωσης 1, δεν περιλαμβάνεται ποσοστό έως 35% των κερδών προ φόρων, εφόσον αυτό καταβάλλεται στους εργαζόμενους τους.

### ***Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες***

Οι εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες που αφαιρούνται από τα έσοδα για να υπολογιστούν τα κέρδη της επιχειρηματικής δραστηριότητας, είναι σύμφωνα με το άρθρο 22 του ΚΦΕ, οι δαπάνες που πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, συμπεριλαμβανομένων και δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης<sup>4</sup>, αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές, με αξίες που δεν κρίνονται κατώτερες ή ανώτερες της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, που εγγράφονται στα βιβλία απεικόνισης συναλλαγών της επιχείρησης και αποδεικνύονται με τα κατάλληλα δικαιολογητικά και με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε. δηλαδή των μη εκπιπόμενων επιχειρηματικών δαπανών όπως οι τόκοι δανείων, τα πρόστιμα, οι προσωπικές καταναλωτικές δαπάνες, οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές κλπ.

Εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες είναι επίσης οι διαφημιστικές δαπάνες (άρθρο 22Δ του ΚΦΕ) που διενεργούνται κατά τις προβλέψεις του άρθρου 12 του ν. 2328/1995 (αφορά τους κανόνες διαφάνειας στις σχέσεις μέσω ενημέρωσης - διαφημιστών - διαφημιζομένων), οι φορολογικές αποσβέσεις των πάγιων στοιχείων (άρθρο 24 του ΚΦΕ) και οι προβλέψεις για απόσβεση επισφαλών απαιτήσεων (άρθρο 26 του ΚΦΕ).

### ***Προσαυξημένες εκπτώσεις***

Επιπλέον από τις αναφερόμενες δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχειρηματικής δραστηριότητας και των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ, και όπως ισχύει μέχρι σήμερα, εκπίπτουν με προσαυξημένο ποσοστό:

---

<sup>4</sup> Οι δαπάνες των δράσεων εταιρικής κοινωνικής ευθύνης προστέθηκαν με το ν. 4646/2019, όπως ισχύει και με την προϋπόθεση η επιχείρηση να εμφανίζει λογιστικά κέρδη χρήσης κατά τον χρόνο πραγματοποίησής τους εκτός αν η δράση εταιρικής κοινωνικής ευθύνης, πραγματοποιείται κατόπιν αιτήματος του Δημοσίου.

Οι δαπάνες επιστημονικής και τεχνολογικής έρευνας, καθώς και οι αποσβέσεις του εξοπλισμού και των οργάνων, που χρησιμοποιούνται για τις ανάγκες εκτέλεσης της επιστημονικής και της τεχνολογικής έρευνας, προσαυξημένες κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους (άρθρο 22Α του ΚΦΕ).

Οι δαπάνες που αφορούν τους εργαζομένους και την προστασία του περιβάλλοντος (άρθρο 22Β του ΚΦΕ), συγκεκριμένα:

- η δαπάνη αγοράς μηνιαίων ή ετήσιων καρτών απεριορίστων διαδρομών μέσω μαζικής μεταφοράς προσαυξημένης κατά ποσοστό τριάντα τοις εκατό (30%),
- η δαπάνη μίσθωσης εταιρικού επιβατικού αυτοκινήτου μηδενικών ρύπων έως τις σαράντα χιλιάδες (40.000) ευρώ προσαυξημένης κατά ποσοστό 50% και για το υπερβάλλον ποσό κατά ποσοστό 25% με αντίστοιχα ποσοστά για αυτοκίνητα χαμηλών ρύπων έως 50 γρ. CO<sub>2</sub>/χλμ. κατά ποσοστό 30% και για το υπερβάλλον ποσό 15%,
- η δαπάνη αγοράς, εγκατάστασης και λειτουργίας δημόσια προσβάσιμων σημείων φόρτισης αυτών των οχημάτων προσαυξημένης κατά ποσοστό 50% και για επιχειρήσεις που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα σε νησιωτικούς δήμους της Ελλάδας κατά ποσοστό 70% των δαπανών που αφορούν τη δραστηριότητα στους δήμους αυτούς.
- η δαπάνη αγοράς ελαφρού επαγγελματικού ηλεκτρικού οχήματος μηδενικών ρύπων ή οχημάτων τύπου L, μοτοποδηλάτων και μοτοσυκλετών, καθώς και οχημάτων παντός εδάφους και άλλων μικρών οχημάτων με τρεις ή τέσσερις τροχούς, προσαυξημένης κατά ποσοστό 50% και η δαπάνη αγοράς αντίστοιχων οχημάτων χαμηλών ρύπων κατά ποσοστό 30%.

Η έκπτωση διαφημιστικής δαπάνης προσαυξημένη κατά ποσοστό 100% για το φορολογικό έτος 2020, κατά 60% για το φορολογικό έτος 2021 και κατά 30% για τα φορολογικά έτη 2022 και 2023 υπό προϋποθέσεις (άρθρο 22Γ του ΚΦΕ).

Οι δαπάνες που αφορούν σε πράσινη οικονομία, ενέργεια και ψηφιοποίηση, των μικρομεσαίων επιχειρήσεων, εξαιρουμένων όσων δραστηριοποιούνται στους τομείς της

πρωτογενούς γεωργικής παραγωγής, της αλιείας και υδατοκαλλιέργειας, κατά τον χρόνο της πραγματοποίησής τους, προσαυξημένες κατά ποσοστό 100% (άρθρο 22Ε του ΚΦΕ).

### **Φορολογικά κίνητρα**

Περαιτέρω απαλλαγές (φορολογικά κίνητρα) από το φόρο κερδών των επιχειρήσεων για συγκεκριμένες περιπτώσεις, που δύναται να αφορούν και τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ είναι:

- Κίνητρα Ευρεσιτεχνίας (Άρθρο 71Α) όπως ισχύει με την τελευταία τροποποίηση που επήλθε με το ν.4824/2021, με εφαρμογή στα έσοδα που πραγματοποιούνται τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2022 και μετά και αφορά την απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των κερδών της επιχείρησης από την εκμετάλλευση ευρεσιτεχνίας διεθνώς αναγνωρισμένης στο όνομά της, που αναπτύχθηκε από την ίδια, για έως τρεις (3) συνεχόμενες χρήσεις, με την προϋπόθεση ότι οι δαπάνες έρευνας και ανάπτυξης αφορούν την ανάπτυξη της ευρεσιτεχνίας.
- Κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης (Άρθρο 71Δ) όπως προστέθηκε με το ν. 4549/2018 και ισχύει από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής και αφορά την έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των εργοδοτικών εισφορών, για την δημιουργία νέων θέσεων εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης, για νέους έως τριάντα (30) ετών και για μακροχρόνια άνεργους που είναι εγγεγραμμένοι στα μητρώα της ΔΥΠΑ, προσαυξημένες κατά ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) και μέχρι το 14πλάσιο του κατώτατου μισθού άγαμου μισθωτού άνω των 25 ετών ανά θέση εργασίας, με την προϋπόθεση να προκύπτει αύξηση του αριθμού των απασχολούμενων και της μισθολογικής δαπάνης κατά το έτος της πρόσληψης σε σχέση με το προηγούμενο έτος. Η προσαύξηση εκτός από το έτος πρόσληψης ή μετατροπής της σύμβασης σε εξαρτημένης εργασίας πλήρους απασχόλησης χορηγείται και τέσσερα (4) επιπλέον συναπτά έτη με την προϋπόθεση να μην μειωθεί ο μέσος όρος του αριθμού των απασχολούμενων και της μισθολογικής δαπάνης εκάστου έτους σε σχέση με το προηγούμενο έτος.
- Κίνητρα για την ενίσχυση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων (Άρθρο 71Ε) όπως προστέθηκε με το ν. 4549/2018 και ισχύει από το φορολογικό έτος 2018 και εφεξής και

αφορά την έκπτωση 30% των επιλέξιμων δαπανών από το φορολογητέο εισόδημα που επενδύει σε παραγωγές οπτικοακουστικών έργων και είναι υποκείμενο φόρου στην Ελλάδα, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται στην Ελλάδα με εξαίρεση του ποσού των επενδύσεων που προέρχονται από χορηγίες που λήφθηκαν για τη χρηματοδότηση της παραγωγής οπτικοακουστικών έργων.

• Κίνητρα για την εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης (Άρθρο 71ΣΤ) όπως προστέθηκε με το ν. 4701/2020 και ισχύει από 30/06/2020 και παρέχονται στις οντότητες, οι οποίες επιλέγουν αποκλειστικά την ηλεκτρονική τιμολόγηση μέσω παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων για τα φορολογικά έτη που αρχίζουν από την 1η Ιανουαρίου 2020 και μετά, και χορηγούνται από το πρώτο έτος, στο οποίο εφαρμόζεται η ηλεκτρονική τιμολόγηση, μέχρι και το φορολογικό έτος 2024 (σχεδιάζεται η σταδιακή υποχρεωτική εφαρμογή της ηλεκτρονικής τιμολόγησης). Αυτά τα κίνητρα είναι ο περιορισμός της Φορολογικής Διοίκησης της έκδοσης πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, και οι προθεσμίες που προκύπτουν όπως προσδιορίζονται στο άρθρο 36 του ν. 4174/2013, καθώς επίσης και την έκπτωση της δαπάνης απόσβεσης της αρχικής προμήθειας του τεχνικού και λογισμικού εξοπλισμού και της δαπάνης για την παραγωγή, την διαβίβαση και την ηλεκτρονική αρχειοθέτηση των ηλεκτρονικών τιμολογίων για το πρώτο έτος έκδοσης, προσαυξημένη κατά ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%).

### ***Μεταχείριση ασφαλιστικών εισφορών ως εκπιπτόμενων δαπανών***

■ Για τις Κοιν.Σ.Επ., η παρ. 7 του άρθρου 14 του ν. 4430/2016, καθώς και η διευκρινιστική εγκύκλιος του ΕΦΚΑ<sup>5</sup> ορίζουν ότι η συμμετοχή ενός φυσικού προσώπου μόνο με την ιδιότητα του μέλους σε Κοιν.Σ.Επ. δεν του προσδίδει εμπορική ιδιότητα και δεν δημιουργεί ατομικές ασφαλιστικές ή φορολογικές υποχρεώσεις. Ενώ παρ. 5 του άρθρου 16 του ίδιου νόμου αναφέρει ότι η ιδιότητα του μέλους είναι άμισθη και σε περιπτώσεις που η γενική

---

<sup>5</sup> ΕΓΚΥΚΛΙΟΣ 41 - 25/09/2020, Ασφάλιση μελών και εργαζόμενων σε Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις. [www.efka.gov.gr/el/egkyklioi-kai-genika-eggrapha/egkyklios-41-25092020](http://www.efka.gov.gr/el/egkyklioi-kai-genika-eggrapha/egkyklios-41-25092020)

συνέλευση αποφασίζει την παροχή αποζημίωσης στα πρόσωπα αυτά, η αποζημίωση αυτή δεν αποτελεί μισθό ούτε δημιουργεί δικαιώματα ή αξιώσεις από τις διατάξεις της εργατικής ή ασφαλιστικής νομοθεσίας. Το ποσό αυτό της αποζημίωσης θεωρείται δαπάνη και εκπίπτει από τα ακαθάριστα έσοδα της Κοιν.Σ.Επ.

Στην περίπτωση που τα μέλη της Κοιν.Σ.Επ. είναι και εργαζόμενοι της, με σχέση εξαρτημένης εργασίας, η παρ. 8 του άρθρου 17 του ν. 4430/2016, προβλέπει ότι αμείβονται για την παρεχόμενη εργασία και έχουν όλα τα δικαιώματα και τις υποχρεώσεις που απορρέουν από την εργατική και ασφαλιστική νομοθεσία και η Κοιν.Σ.Επ. υποχρεούται την απόδοση των ασφαλιστικών εισφορών προς τους οργανισμούς κοινωνικής ασφάλισης. Το ίδιο ισχύει φυσικά και για τους εργαζόμενους που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού. Στην περίπτωση αυτή τόσο το κόστος της μισθοδοσίας και ο παρακρατούμενος Φόρος Μισθωτών Υπηρεσιών (ΦΜΥ) όσο και οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα.

Η διανομή του ποσοστού 35% των καθαρών κερδών προ φόρων στους εργαζόμενους που αποφασίζεται από την Γενική Συνέλευση, θεωρείται ακαθάριστο εισόδημα από μισθωτή εργασία (περ. θ, του άρθρου 12, του ν. 4172/2013), ο χρόνος κτήσης του εισοδήματος είναι ο χρόνος λήψης της απόφασης της Γενικής Συνέλευσης για την καταβολή τους και υπόκεινται σε παρακράτηση ΦΜΥ και ασφαλιστικές εισφορές, οι οποίες βαραίνουν την Κοιν.Σ.Επ. και εφόσον καταβληθούν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά της.

■ Για τους Κοι.Σ.Π.Ε. εφαρμόζεται η παράγραφος 5 του άρθρου 12 του ν. 2716/1999, όπου για την κατηγορία μελών φυσικών προσώπων με ανάγκη αποκατάστασης ορίζει ότι αμείβονται ανάλογα με την παραγωγικότητά τους και το χρόνο της εργασίας τους, όπως προβλέπεται από τον κανονισμό εσωτερικής λειτουργίας του κατά περίπτωση Κοι.Σ.Π.Ε. και σε περίπτωση που δεν είναι ασφαλισμένα ή δεν καλύπτονται από άλλες διατάξεις ασφάλειας, ασφαρίζονται από τους Κοι.Σ.Π.Ε. στους αντίστοιχους ασφαλιστικούς οργανισμούς των κλάδων τους. Οι αμοιβές και οι ασφαλιστικές εισφορές που καταβάλλονται από τους Κοι.Σ.Π.Ε. εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά τους. Για την κατηγορία των μελών που εργάζονται στον χώρο της ψυχικής υγείας, ορίζει ότι μπορούν να παρέχουν εργασία στους συνεταιρισμούς, με πλήρη ή μερική απασχόληση, σύμφωνα με τους όρους που προβλέπονται από το καταστατικό και τον κανονισμό εσωτερικής

λειτουργίας των Κοι.Σ.Π.Ε. ή πρόκειται για εργαζόμενους σε Μονάδες Ψυχικής Υγείας του Τομέα Ψυχικής Υγείας με τους οποίους οι συνεταιρισμοί συνεργάζονται για επιστημονικούς κλπ. σκοπούς και μπορούν να απασχολούνται παράλληλα, να μετακινούνται ή να αποσπώνται με τη συναίνεσή τους στους Κοι.Σ.Π.Ε. Οι εργαζόμενοι των Μονάδων Ψυχικής Υγείας που αποσπώνται ή μετακινούνται στους Κοι.Σ.Π.Ε. συνεχίζουν να αμείβονται από το Υπουργείο Υγείας. Οι Κοι.Σ.Π.Ε. τους καταβάλουν μόνο τις επιπλέον δαπάνες που κάνουν λόγω της εργασίας τους σε αυτούς. Οι δαπάνες αυτές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα των Κοι.Σ.Π.Ε.

■ Τα μέλη του Συν.Εργ., υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση για κύρια ασφάλιση και υγειονομική περίθαλψη των αυτοτελών απασχολούμενων που προβλέπονται από τις παρ. 1 έως 3, του άρθρου 39 και την παρ. 2, του άρθρου 41, του ν. 4387/2016 αντίστοιχα, όπως ισχύει, βάσει της περ. β, της παρ. 6, του άρθρου 26, του ν. 4430/2016 (όπως τροποποιήθηκε με την παρ.3, του άρθρου 43, του ν. 4554/2018). Σε περίπτωση που ασκούν παράλληλα και άλλη επαγγελματική δραστηριότητα ισχύουν οι διατάξεις της παράλληλης ασφάλισης των του άρθρου 36 του ν. 4387/2016. Η εγκύκλιος ΕΦΚΑ 17/2019 διευκρινίζει ότι απαραίτητη προϋπόθεση για την υποχρεωτική ασφάλιση είναι η απόκτηση της ιδιότητας του μέλους του συνεταιρισμού, η οποία συντελείται με την καταχώρηση του στο Μητρώο Κοινωνικής Επιχειρηματικότητας του Γενικού Μητρώου Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας και για την εγγραφή στον ΕΦΚΑ εκτός των άλλων δικαιολογητικών, απαιτείται και πιστοποιητικό μέλους του συνεταιρισμού από το Μητρώο Κοινωνικής Επιχειρηματικότητας.

Ωστόσο, η προϊσχύουσα μορφή της παραγράφου όριζε ότι το ασφαλισμένο μέλος του Συν.Εργ. δεν υπόκειται σε περαιτέρω ή άλλη παράλληλη ασφαλιστική υποχρέωση που προκύπτει εξ άλλης ιδιότητας ή ως επιτηδευματίας ατομικής δραστηριότητας. Καθώς επίσης ότι η δαπάνη για τις ασφαλιστικές εισφορές των μελών βαρύνει τον Συν.Εργ. και εκπίπτει φορολογικά από τα έσοδά του. Με την τροποποίηση, πλέον οι ασφαλιστικές εισφορές των μελών των Συν.Εργ. καταβάλλονται από τους ίδιους και δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του Συν.Εργ.

Όσον αφορά τις αμοιβές που λαμβάνουν τα μέλη και καθορίζονται από το καταστατικό ή τη Γενική Συνέλευση όπως αναφέρει η παράγραφος 5 του άρθρου 26, φορολογούνται



σύμφωνα με τις διατάξεις του εδαφίου δ' της παρ. 2 του άρθρου 12 (ως διευθυντής ή μέλος του ΔΣ εταιρείας ή κάθε άλλου νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας), καθώς και με τους φορολογικούς συντελεστές των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 15 του ν. 4172/2013 (εισόδημα από μισθωτή εργασία), οι δε αμοιβές τους εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα του συνεταιρισμού.

Για τους εργαζόμενους μη μέλη του Συν.Εργ. το κόστος μισθοδοσίας, ο ΦΜΥ και οι καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του. Το ίδιο ισχύει και για την διανομή στους εργαζόμενους του ποσοστού 35% των καθαρών κερδών προ φόρων.

### **5.2.2 Άλλα κίνητρα φορολογικής φύσης**

#### ***Ο Αναπτυξιακός Νόμος 4887/2022***

Ο νέος Αναπτυξιακός Νόμος 4887/2022 ψηφίστηκε με στόχο την προώθηση της οικονομικής ανάπτυξης της χώρας με τη χορήγηση κινήτρων σε συγκεκριμένες δραστηριότητες και κλάδους. Αντικείμενο του νόμου αποτελεί η θέσπιση καθεστώτων χορήγησης κρατικών ενισχύσεων σε επενδυτικά σχέδια, τα οποία, σύμφωνα με το άρθρο 2, δύνανται να υπάγονται στις κατηγορίες: Ψηφιακός και τεχνολογικός μετασχηματισμός επιχειρήσεων, Πράσινη μετάβαση – Περιβαλλοντική αναβάθμιση επιχειρήσεων, Νέο Επιχειρείν με δικαιούχους τις υπό σύσταση Πολύ Μικρές και Μικρές Επιχειρήσεις, Δίκαιη Αναπτυξιακή Μετάβαση, Έρευνα και εφαρμοσμένη καινοτομία, Αγροδιατροφή – πρωτογενής παραγωγή και μεταποίηση γεωργικών προϊόντων – αλιεία και υδατοκαλλιέργεια, Μεταποίηση – Εφοδιαστική αλυσίδα, Επιχειρηματική εξωστρέφεια, Ενίσχυση τουριστικών επενδύσεων, Εναλλακτικές μορφές τουρισμού, Μεγάλες επενδύσεις, Ευρωπαϊκές αλυσίδες αξίας, Επιχειρηματικότητα 360.

Οι επιλέξιμες δαπάνες αφορούν τις επενδυτικές δαπάνες για κτιριακές εγκαταστάσεις, αγορά ή μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης μηχανημάτων και λοιπού εξοπλισμού, οι δαπάνες για άυλα στοιχεία του ενεργητικού και λοιπές δαπάνες ανά κατηγορία καθώς και το μισθολογικό κόστος των νέων θέσεων εργασίας, που δημιουργούνται ως αποτέλεσμα της

πραγματοποίησης του επενδυτικού σχεδίου, για δύο (2) έτη από τη δημιουργία κάθε θέσης, όπως αναγράφονται αναλυτικά στα άρθρα 6, 7 και 8 του νόμου.

Στα επενδυτικά σχέδια, τα οποία υπάγονται στα καθεστώτα ενισχύσεων του νέου αναπτυξιακού νόμου, παρέχονται μεμονωμένα ή συνδυαστικά και συνυπολογίζονται για τον καθορισμό του συνολικού ποσού ενίσχυσης του κάθε επενδυτικού σχεδίου, βάσει του άρθρου 9, τα ακόλουθα είδη ενισχύσεων:

- Φορολογική απαλλαγή από την καταβολή φόρου εισοδήματος επί των πραγματοποιούμενων προ φόρου κερδών, τα οποία προκύπτουν με βάση την οικεία φορολογική νομοθεσία,
- Επιχορήγηση χρηματικού ποσού, για την κάλυψη τμήματος των ενισχυόμενων δαπανών του επενδυτικού σχεδίου,
- Επιδότηση χρηματοδοτικής μίσθωσης για την κάλυψη από το Δημόσιο τμήματος των καταβαλλόμενων δόσεων χρηματοδοτικής μίσθωσης (leasing), της αγοράς καινούριου μηχανολογικού και λοιπού εξοπλισμού,
- Επιδότηση κόστους δημιουργούμενης απασχόλησης για την κάλυψη από το Δημόσιο μέρους του μισθολογικού κόστους των νέων θέσεων εργασίας που δημιουργούνται και συνδέονται με το επενδυτικό σχέδιο και για τις οποίες δεν λαμβάνεται καμία άλλη κρατική ενίσχυση.
- Χρηματοδότηση επιχειρηματικού κινδύνου για το καθεστώς Νέο Επιχειρείν που συνίσταται στην επιδότηση επιτοκίου δανείων μειωμένης εξασφάλισης ή των εξόδων ασφάλισης των δανείων υψηλού κινδύνου που καταβάλλονται στα πιστωτικά ιδρύματα που τα χορηγούν.

Δικαιούχοι των ενισχύσεων βάσει της περ. β του άρθρου 13, είναι ο συνεταιρισμός, και της περ. γ, είναι οι Κοιν.Σ.Επ. Ελάχιστο ύψος επενδυτικού κόστους για τις Κοιν.Σ.Επ. είναι το ποσό των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ σύμφωνα με το άρθρο 15. Από αυτό το ποσό, το άρθρο 14, ορίζει ότι ο κάθε φορέας συμμετέχει είτε με ίδια κεφάλαια είτε με εξωτερική χρηματοδότηση με τουλάχιστον 25% του συνολικού κόστους.

### **5.2.3 Μεταφορά ζημιών**

Εάν με τον προσδιορισμό των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα το αποτέλεσμα είναι ζημία εντός του φορολογικού έτους, η ζημία αυτή μεταφέρεται για να συμψηφισθεί με τα επιχειρηματικά κέρδη διαδοχικά στα επόμενα πέντε (5) φορολογικά έτη βάση της παρ.1 του άρθρου 27 του ν. 4172/2013. Η ζημία του προγενέστερου έτους συμψηφίζεται κατά προτεραιότητα έναντι της ζημίας του μεταγενέστερου έτους. Η ΠΟΛ 1088/2016 διευκρινίζει ειδικότερα ότι οι διατάξεις περί μεταφοράς των ζημιών εφαρμόζονται και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και ανεξάρτητα από το αν τηρούν βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο. Συνεπώς η παραπάνω διάταξη ισχύει και για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ.

### **5.2.4 Φορολογικός συντελεστής κερδών**

Το άρθρο 58 του ΚΦΕ ορίζει τον φορολογικό συντελεστή των κερδών από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία καθώς και των υπόχρεων της περ. δ' του άρθρου 45 που τηρούν απλογραφικά βιβλία, όπως οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ, σε ποσοστό 22% από το φορολογικό έτος 2021 και έπειτα.

### **5.2.5 Προκαταβολή φόρου εισοδήματος**

Επιπλέον στο φόρο εισοδήματος που προκύπτει για καταβολή σύμφωνα με τα προηγούμενα, υπολογίζεται και βεβαιώνεται βάσει του άρθρου 71 του ίδιου νόμου, ποσό ίσο με ογδόντα τοις εκατό (80%) του φόρου ως προκαταβολή του φόρου εισοδήματος του επόμενου φορολογικού έτους. Το ποσοστό αυτό μειώνεται κατά 50% για τα νέα νομικά πρόσωπα κατά τα 3 πρώτα οικονομικά έτη από τη δήλωση έναρξης εργασιών τους σύμφωνα με την παράγραφο 3 του ίδιου άρθρου. Οι διάταξη αυτή εφαρμόζεται και στους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ.

### **5.3 Τέλος επιτηδεύματος**

Μία επιπλέον φορολογική επιβάρυνση που θεσπίστηκε με το νόμο 3986/2011, άρθρο 31, με ισχύ από το οικονομικό έτος 2013, είναι το ετήσιο τέλος επιτηδεύματος. Οι φορείς ΚΑΟ, από φορολογικό έτος 2018 και έπειτα μετά την τροποποίηση της παραγράφου 3 του άρθρου, (με την παρ. 1 του άρθρου 17 του ν. 4577/2018) εξαιρούνται από την υποχρέωση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος με την προϋπόθεση ότι είναι εγγεγραμμένοι στο Γενικό Μητρώο Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν. 4430/2016. Σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του νόμου στόχος της ρύθμισης είναι:

Αφενός, η παροχή φορολογικών κινήτρων για ένταξη σε συνεταιριστικές μορφές δραστηριότητας αλλά και για σύσταση αντίστοιχων νομικών οντοτήτων και, αφετέρου, η απαλλαγή από φορολογικά βάρη των φυσικών και νομικών προσώπων ή οντοτήτων που δεν ασκούν πλέον εν τοις πράγμασι επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επίσης με την εγκύκλιο Ε.2131/2019 της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), διευκρινίζεται ότι στην παραπάνω διάταξη περιλαμβάνονται εκτός από τις Κοιν.Σ.Επ του άρθρου 14 του ν. 4430/2016 και τους Συν.Εργ. του άρθρου 24 του ίδιου νόμου, και οι Κοι.Σ.Π.Ε. του άρθρου 12 του ν.2716/1999, καθόσον με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4430/2016 ορίζεται ρητά ότι οι εν λόγω συνεταιρισμοί θεωρούνται αυτοδικαίως Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης.

### **5.4 Συντελεστές ΦΠΑ**

Οι συντελεστές ΦΠΑ αγαθών και υπηρεσιών καθορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 21 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. 2859/2000), ισχύουν ενιαία για όλες τις επιχειρήσεις, με εξαίρεση των απαλλαγών του φόρου του άρθρου 22 και μεταβάλλονται με νόμο και σύμφωνα με τις δημοσιονομικές ανάγκες της χώρας.

Συγκεκριμένα ανάλογα με το είδος των αγαθών που παραδίδονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται ισχύουν οι ακόλουθοι συντελεστές:

α) Ο κανονικός συντελεστής ο οποίος ορίζεται σε 24% επί της φορολογητέας αξίας,

β) Ο μειωμένος συντελεστής που είναι 13% επί της φορολογητέας αξίας και αφορά βασικά προϊόντα ευρείας κατανάλωσης όπως το αλεύρι και όλες οι παρασκευές του, τα τρόφιμα κλπ. και υπηρεσίες όπως εστιατόρια, καφετέριες, κλπ., διαμονή σε τουριστικά καταλύματα και παροχή υπηρεσιών κατ' οίκον φροντίδας παιδιών, ηλικιωμένων, ασθενών κ.λπ..

και γ) Ο υπερμειωμένος συντελεστής που ορίζεται σε 6% επί της φορολογητέας αξίας που εφαρμόζεται σε φάρμακα, βιβλία, εισιτήρια θεατρικών παραστάσεων και συναυλιών, ηλεκτρική ενέργεια κλπ.

Επιπλέον, σύμφωνα με την απόφαση του Υπουργείου Οικονομικών Α 1150/29-06-2021, από 01/07/2021 και εφεξής, οι ανωτέρω συντελεστές εφαρμόζονται μειωμένοι κατά 30% και ορίζονται σε 17%, 9% και 4% αντίστοιχα στα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο, Χίο.

Οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ εφαρμόζουν τους παραπάνω συντελεστές, που ισχύουν για όλες τις επιχειρήσεις, καθότι δεν έχει νομοθετηθεί κάποια εξαίρεση ή απαλλαγή.

## **6 Αποτίμηση του φορολογικού καθεστώτος των αυτοδίκαιων Φορέων ΚΑΟ**

Το φορολογικό καθεστώς λοιπόν που ισχύει για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ και αναλύθηκε παραπάνω, εκτός από την εξαίρεση καταβολής του τέλους επιτηδεύματος και της αφαίρεσης από τα φορολογητέα κέρδη του ποσοστού 35% που διανέμεται στους εργαζομένους, δεν διαφέρει σε σχέση με τις υπόλοιπες συμβατικές επιχειρήσεις, αν και ο σκοπός του ν. 4430/2016 όπως αναφέρεται στο άρθρο 1, είναι η διάχυση της ΚΑΟ σε όλους του δυνατούς τομείς οικονομικής δραστηριότητας καθώς και η στήριξη και η ενίσχυση των παραγωγικών εγχειρημάτων αυτοδιαχείρισης και συλλογικής κοινωνικής επιχειρηματικότητας.

Παρακάτω παρουσιάζουμε τα μειονεκτήματα που δημιουργούνται στο πεδίο από τις αδυναμίες και τις ελλείψεις που προκύπτουν από την εφαρμογή του, καθώς και τις ασάφειες που διαπιστώθηκαν κατά την έρευνα του φορολογικού καθεστώτος και χρήζουν διευκρίνισης.

### **6.1 Μειονεκτήματα του φορολογικού καθεστώτος**

Για όλους τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ δεν υπάρχει κάποια ειδική πρόβλεψη για τις δωρεές και χορηγίες που πραγματοποιούνται προς τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ, λογίζονται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογούνται με τις γενικές διατάξεις παρόλο που αρκετοί φορείς στηρίζονται σε αυτές για να καλύψουν βασικές ανάγκες τους.

Τα μέλη του Συν.Εργ. υπάγονται στην υποχρεωτική ασφάλιση για κύρια ασφάλιση και υγειονομική περίθαλψη των αυτοτελών απασχολουμένων με την απόκτηση της ιδιότητας του μέλους του συνεταιρισμού. Και αν ασκούν παράλληλα και άλλη επαγγελματική δραστηριότητα ισχύουν οι διατάξεις της παράλληλης ασφάλισης. Ενώ ο αρχικός ν. 4430/2016 προέβλεπε ότι η δαπάνη για αυτές τις ασφαλιστικές εισφορές των μελών βαρύνει

το συνεταιρισμό και εκπίπτει φορολογικά από τα έσοδά του, η τροποποίηση του με το ν. 4554/2018 δεν το προβλέπει, με αποτέλεσμα το μέλος που δεν έχει παράλληλη ασφάλιση, να πρέπει να καλύψει το κόστος με δικά του χρήματα από τον πρώτο μήνα λειτουργίας του συνεταιρισμού και πριν την ύπαρξη θετικών αποτελεσμάτων και την παροχή αμοιβής.

Οι Κοι.Σ.Π.Ε., παρόλο που πρωτίστως ρυθμίζονται από το άρθρο 12 του ν. 2716/1999, μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013, αποτελούν υποκείμενο φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων της περ. δ' του άρθρου 45 του ν. 4172/2013 και φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις του νόμου αυτού όπως και οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ.

Όπως οι Κοι.Σ.Π.Ε. το ίδιο και οι Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης, αναφέρονται και αφορούν σε ευάλωτες και ειδικές ομάδες του πληθυσμού που χρειάζονται την στήριξη της πολιτείας και το φορολογικό καθεστώς που ισχύει δεν εξυπηρετεί το σκοπό του νόμου.

## **6.2 Ασάφειες του φορολογικού καθεστώτος**

Οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ, εκτός από τους Κοι.Σ.Π.Ε, δεν διανέμουν τα κέρδη τους στα μέλη όπως οι υπόλοιπες εταιρίες, μετά τον σχηματισμό αποθεματικού 5% και την απόδοση του 35% στους εργαζόμενους, το υπόλοιπο ποσοστό 60% παραμένει στην επιχείρηση, για την διεύρυνση της παραγωγικής δραστηριότητας, τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας και δράσεις συλλογικής ή κοινωνικής ωφέλειας σύμφωνα με τους καταστατικούς σκοπούς της επιχείρησης. Ωστόσο, η αιτιολογική έκθεση του άρθρου 21, αναφέρει την πρόβλεψη φορολογικής απαλλαγής ποσοστού 10% έως 30% επί των κερδών των Κοιν.Σ.Επ. που διατίθενται για δράσεις κοινωνικής ωφέλειας και αντίστοιχα η αιτιολογική έκθεση του άρθρου 31, φορολογική απαλλαγή ποσοστού κατ' ελάχιστον 10% επί των κερδών Συν.Εργ. που διατίθενται για δράσεις κοινωνικής ωφέλειας, με σκοπό την ενίσχυση των κοινωνικών επενδύσεων και των φορέων. Η παραπάνω πρόβλεψη όμως δεν αναφέρεται τελικά στο κείμενο του νόμου ούτε σε κάποια ερμηνευτική διάταξη του.

*Ευαγγελία Χρήστου, Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ.- Κοι.Σ.Π.Ε.- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και Προτάσεις.*

Επιπλέον για τους Συν.Εργ. δεν υπάρχει κάποια διευκρίνιση αν η διανομή του ποσοστού 35% των καθαρών κερδών προ φόρων στους εργαζόμενους, ισχύει ή όχι για τα μέλη του συνεταιρισμού, δηλαδή αν θεωρούνται και εργαζόμενοι ή μόνο μέλη που παρέχουν τις υπηρεσίες τους με αμοιβή.

Επίσης ο νέος αναπτυξιακός νόμος 4887/2022, στο άρθρο 13, Δικαιούχοι και εξαιρούμενοι ενισχύσεων ορίζει δικαιούχους: Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (Κοιν.Σ.Επ.), Αγροτικούς Συνεταιρισμούς, Ομάδες Παραγωγών, Οργανώσεις Παραγωγών, Αστικούς Συνεταιρισμούς, Αγροτικές Εταιρικές Συμπράξεις, αλλά δεν αναφέρει ρητά τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων (Συν.Εργ.).

Τέλος οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ σύμφωνα με την παράγραφο 4 του άρθρου 3 του ν.4430/2016, υποχρεούνται από τη δεύτερη χρήση λειτουργίας τους, να παρουσιάζουν ετήσια δαπάνη μισθοδοσίας τουλάχιστον ίση με το 25% του κύκλου εργασιών της προηγούμενης χρήσης εφόσον αυτός είναι μεγαλύτερος από το 300% του ετήσιου μισθολογικού κόστους του κατώτατου μισθού ενός υπαλλήλου πλήρους απασχόλησης. Σε αυτή τη διάταξη δεν γνωρίζουμε αν υπολογίζονται ως δαπάνη μισθοδοσίας οι αμοιβές των μελών των Συν.Εργ.



## **7 Ανάλυση δεδομένων συνεντεύξεων**

### **7.1 Ανάλυση αποτελεσμάτων**

Οι ερωτήσεις που τέθηκαν στους συμμετέχοντες στην έρευνα, διαμορφώθηκαν με βάση την αποτίμηση της φορολογικής μεταχείρισης των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ. Οι απαντήσεις στη συνέχεια κωδικοποιήθηκαν και ομαδοποιήθηκαν σε έξι θεματικές ενότητες που παρουσιάζονται στη συνέχεια.

#### **7.1.1 Υφιστάμενη κατάσταση και προκλήσεις για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ.**

Οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ, παρουσιάζουν μια σταθερή αριθμητική εικόνα, υπάρχουν διακυμάνσεις ανά γεωγραφική περιφέρεια, παρουσιάζονται νέοι φορείς και αποχωρήσεις, αλλά γενικά και δεδομένων των συνθηκών (οικονομία, πανδημία, ενεργειακή κρίση) καταγράφεται μία σταθερότητα. Οι αποχωρήσεις και οι διαγραφές από το Γενικό Μητρώο Φορέων Κ.Α.Λ.Ο συνήθως συνδέονται με τα διαφορετικά κίνητρα αυτών των φορέων που τελικά επέλεξαν άλλες μορφές οικονομικής δραστηριότητας.

Ο/Η εκπρόσωπος της Πανελληνίας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ, ερμηνεύει αυτή την εικόνα ως στασιμότητα ενώ ο/η εκπρόσωπος του Συντονισμού - Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Αττικής μας εξηγεί ότι η περιρρέουσα ατμόσφαιρα δεν είναι όπως όταν ψηφίστηκαν οι νόμοι 4019/2011 και 4430/2016 όπου υπήρχε οικονομική κρίση και είτε μέσω κινηματικών διαδικασιών και αναζήτησης εναλλακτικής εξόδου από την νεοφιλελεύθερη προοπτική, είτε αναζήτησης απασχόλησης διότι υπήρχε ανεργία, καταγράφηκε αύξηση των φορέων ΚΑΟ. Σήμερα που δεν υπάρχουν πλέον αυτές οι συνθήκες δηλαδή η ανάγκη αναζήτησης μιας εναλλακτικής γιατί δεν αμφισβητείται έντονα το υπάρχον οικονομικό μοντέλο και η ΚΑΟ δεν είναι στην επικαιρότητα, δεν υπάρχει κάποια θεσμική παρέμβαση για να έρθει στην επικαιρότητα με συνέπεια να έχει μειωθεί το ενδιαφέρον. Αυτό δεν

σημαίνει ότι δεν ιδρύονται νέοι φορείς, κυρίως στην περιφέρεια και μάλιστα σε μια πιο ώριμη βάση.

Τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι φορείς εντοπίζονται στις ασάφειες και τις στρεβλώσεις του θεσμικού πλαισίου, στην ελλιπή πληροφόρηση των δημόσιων αρχών και υπηρεσιών που τους δημιουργεί προβλήματα και καθυστερήσεις στις συναλλαγές τους, στην άγνοια και αδιαφορία για το τί ακριβώς είναι η ΚΑΟ, στην ελλιπή πρόσβαση σε χρηματοδοτικά εργαλεία με αναπτυξιακή προοπτική και στις ευρύτερες συνθήκες της αγοράς. Όπως μας εξηγεί ο/η εκπρόσωπος του Συντονισμού - Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Αττικής, δεν έχει ανοίξει η αγορά του δημοσίου για τους φορείς ΚΑΟ (συμβάσεις με τοπική αυτοδιοίκηση, συμβάσεις κοινωνικής αναφοράς) και όπως σημειώνει «η αγορά του δημοσίου τομέα παραμένει στα χέρια ιδιωτικών φορέων». Ο/Η λογιστής/ρια μάλιστα αναφέρει ότι το ενδιαφέρον για την ίδρυση νέων αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ συνεχώς μειώνεται κυρίως λόγω της γραφειοκρατίας που απαιτεί η λειτουργία τους, των αυξημένων λειτουργικών εξόδων ειδικά για τις μικρές και τις πολύ μικρές επιχειρήσεις καθώς και της έλλειψης κινήτρων για την υποστήριξή τους.

### **7.1.2 Αποτίμηση της φορολογικής μεταχείρισης των κερδών των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ**

Μέχρι τώρα οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ δεν παρουσίαζαν ιδιαίτερη κερδοφορία και για αυτό η φορολογία δεν τους απασχόλησε και δεν ήταν πρόβλημα, ενώ είχαν άλλα θέματα να επιλύσουν. Τα κέρδη παραμένουν χαμηλά και σε περίπτωση αύξησης του τζίρου διοχετεύονται στο εργασιακό κόστος (μισθούς και αμοιβές) και όταν περισσεύει κάποιο ποσό προτιμούν να κάνουν μικροεπενδύσεις μέσα στο έτος για να μην εμφανίζουν κέρδη. Αλλά τα τελευταία 2 χρόνια περίπου όπου παρουσιάζεται μια σχετική αύξηση των κερδών έχει αρχίσει να τους προβληματίζει. Ο/Η εκπρόσωπος της Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Ηπείρου «Κοινό ΚΑΛΟ» φανερά προβληματισμένος μας εξηγεί ότι προσπαθούν να παράγουν προϊόντα και υπηρεσίες που να είναι ανταγωνιστικά στις συνθήκες της αγοράς αλλά και να εξυπηρετούν και να ωφελούν κοινωνικές ομάδες που τα έχουν ανάγκη, με μικρό ποσοστό κέρδους. Και αναρωτιέται: «Αυτός λοιπόν που βάζει προτεραιότητα το κοινωνικό όφελος

και όχι την προσωπική του κερδοφορία δεν θα πρέπει να έχει κάποια φοροαπαλλαγή για αυτή την επένδυση;».

### **7.1.3 Μειονεκτήματα του υφιστάμενου φορολογικού καθεστώτος**

Για την έλλειψη ειδικής πρόβλεψης για τις δωρεές και χορηγίες που πραγματοποιούνται προς τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ, η έρευνα έδειξε ότι είναι όντως μειονέκτημα που λογίζονται ως εισόδημα και δεν υπάρχει κανενός είδους φορολογική απαλλαγή ούτε για τους φορείς, ούτε για τους δωρητές. Ο/Η εκπρόσωπος της Πανελληνίας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ το θεωρεί στρέβλωση να μην υπάρχει πρόβλεψη για έναν πολίτη ιδιώτη ή έναν επιχειρηματία που θέλει να κάνει δωρεά σε κάποιο φορέα είτε με την μορφή χρημάτων, είτε με την μορφή χρηματοδότησης σε μελέτη, έρευνα κλπ. με κοινωνική κατεύθυνση. Επίσης σύμφωνα με τον/την ίδιο/α, πρόβλημα δημιουργεί και η έλλειψη της μέτρησης του κοινωνικού αντικτύπου ώστε να έχει ενημέρωση και κριτήρια επιλογής ο δωρητής.

Για την κάλυψη της υποχρεωτικής ασφάλισης ως αυτοτελών απασχολούμενων των μελών του Συν.Εργ. από τους ίδιους, χωρίς να εκπίπτει φορολογικά από τα έσοδα του συνεταιρισμού οι απόψεις των συμμετεχόντων ήταν διαφορετικές. Ο/Η εκπρόσωπος της Πανελληνίας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ το θεωρεί παράλογο γιατί συνήθως αυτοί που αποφασίζουν να ιδρύσουν ή να γίνουν μέλη Συν.Εργ. είναι άνεργοι και δεν διαθέτουν κεφάλαια για να καλύψουν το κόστος της ασφάλισης. Ενώ, ο/η εκπρόσωπος Συντονισμού - Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Αττικής αναφέρει ότι το κόστος της ασφάλισης των μελών καλύπτεται από την καταβολή της αμοιβής τους από τον φορέα.

Για την φορολόγηση των κερδών των Κοι.Σ.Π.Ε. και των Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης, επίσης υπήρξαν αντικρουόμενες απόψεις. Ο/η εκπρόσωπος της Πανελληνίας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ, θεωρεί ότι οι διατάξεις αυτές δεν ευνοούν και δεν στηρίζουν τον ιδιαίτερο σκοπό που έχουν αυτοί οι φορείς. Ωστόσο οι Κοι.Σ.Π.Ε, είναι επιχειρησιακά και διοικητικά ώριμοι, έχουν επαγγελματική συγκρότηση, συνάπτουν προγραμματικές συμβάσεις με τους δήμους, επιχορηγούνται ετησίως από το Υπουργείο Υγείας για διάφορα προγράμματα και οι διοικούντες είναι δημόσιοι υπάλληλοι με απόσπαση που

μισθοδοτούνται από το Υπουργείο και αυτό αποτελεί επίσης μια έμμεση χρηματοδότηση προς τους φορείς. Ενώ οι Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης είναι σε δυσμενέστερη κατάσταση διότι δεν επιχορηγούνται από το αντίστοιχο Υπουργείο όπως οι Κοι.Σ.Π.Ε, δεν συνάπτουν προγραμματικές συμβάσεις με τους δήμους παρά σε ελάχιστες περιπτώσεις και υπάρχουν και θεσμικά προβλήματα, οπότε η φορολόγηση τους ακόμη και αν δεν έχει μέχρι τώρα ουσιαστική επίδραση διότι είναι δύσκολο να εμφανίσουν κέρδη, αποτελεί στρέβλωση της πραγματικής στόχευσης αυτών των φορέων.

Αντίθετα ο/η εκπρόσωπος Συντονισμού - Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Αττικής θεωρεί την φορολόγηση των κερδών τόσο των Κοι.Σ.Π.Ε, όσο και των Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης, ήσσονος σημασίας από την άποψη ότι δεν εμφανίζουν κέρδη.

#### **7.1.4 Ασάφειες του υφιστάμενου θεσμικού και φορολογικού καθεστώτος**

Για την πρόβλεψη φορολογικής απαλλαγής ποσοστού 10% έως 30% επί των κερδών των Κοιν.Σ.Επ. και κατ' ελάχιστον 10% επί των κερδών Συν.Εργ. που διατίθενται για δράσεις κοινωνικής ωφέλειας, που αναφέρεται στην αιτιολογική των άρθρων 21 και 31 αντίστοιχα του ν. 4430/2016 αλλά τελικά δεν αναφέρεται στο κείμενο του νόμου ούτε σε κάποια ερμηνευτική διάταξη του, η πλειοψηφία των συμμετεχόντων το γνωρίζει διότι παρακολούθησαν την εξέλιξη της νομοθέτησης.

Για τους Συν.Εργ. αν η διανομή του ποσοστού 35% των καθαρών κερδών προ φόρων στους εργαζόμενους ισχύει ή όχι για τα μέλη του συνεταιρισμού, από την έρευνα δεν προέκυψε σύμπνοια στις απόψεις και η ασάφεια παραμένει.

Για την ένταξη των Συν.Εργ. στον νέο αναπτυξιακό νόμο 4887/2022, οι εκπρόσωποι των φορέων και ο/η λογιστής/ρια θεωρούν ότι υπάγονται στο νόμο αλλά δεν γνωρίζουν κάποιο φορέα που να έχει ενταχθεί. Ο/Η εκπρόσωπος της Πανελληνίας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ μας εξήγησε ότι για την ένταξη υπάρχει ποσόστωση και θα πρέπει να υπάρχουν κάποια κεφάλαια να επενδύσουν οι φορείς. Αναφέρει χαρακτηριστικά: «Τα κεφάλαια αυτά δεν υπάρχουν αλλά και να υπήρχαν από τα μέλη ενός Συν.Εργ. τί γίνεται σε περίπτωση αποχώρησης ενός μέλους ή την διάλυση του συνεταιρισμού;» Στην αποχώρηση μέλους επιστρέφεται η παρούσα αξία της συνεταιριστικής του μερίδας έως το τριπλάσιο της

αρχικής καταβολής του. Σε περίπτωση λύσης του φορέα τα μέλη ανακτούν την ονομαστική αξία των μερίδων τους ενώ το αδιάθετο ενεργητικό περιέρχεται στο Μητρώο Φορέων Κ.Α.Λ.Ο. Οπότε δεν υπάρχει καμία περίπτωση να πάρει πίσω τα χρήματα που επένδυσε και αυτό αποτελεί αποτρεπτικό παράγοντα.

Για το αν υπολογίζονται ως δαπάνη μισθοδοσίας οι αμοιβές των μελών των Συν.Εργ. η έρευνα έδειξε ότι υπολογίζονται ως δαπάνη μισθοδοσίας, ωστόσο επισημάνθηκε η αναχρονιστικότητα της διάταξης. Αυτή η διάταξη, έχει έννοια εφαρμογής μόνο στην παροχή υπηρεσιών, όπως π.χ. σε κοινοτικά προγράμματα και θα έπρεπε να υπάρχει αντίστοιχη πρόβλεψη και όχι οριζόντια εφαρμογή. Ο/Η εκπρόσωπος της Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ αναρωτιέται: «αν κάνεις επένδυση σε αυτοματισμούς που δεν χρειάζεσαι παραπάνω εργαζομένους, τι κάνεις;» και ο/η λογιστής/ρια επισημαίνει ότι η παραπάνω διάταξη εμποδίζει πρακτικά την πρόσληψη εργαζομένων εκτός των μελών.

### **7.1.5 Προτάσεις για την αναθεώρηση της φορολογικής μεταχείρισης των κερδών τους.**

Οι εκπρόσωποι των φορέων ΚΑΟ δηλώνουν ότι έχουν προτάσεις και έχουν καταθέσει κατά καιρούς υπομνήματα στους θεσμικούς φορείς αλλά όχι ειδικά για το φορολογικό καθεστώς. Ο/Η εκπρόσωπος Συντονισμού - Ένωσης Φορέων ΚΑΛΟ Αττικής μας ενημέρωσε ότι δεν έχει συζητηθεί και δεν έχει τεθεί από τους φορείς ακόμη διότι «δεν μπορούμε ακόμη να συζητάμε για την φορολογία, αν δεν υπάρξει χρηματοδότηση και δεν γίνουν επενδύσεις» ώστε να παρουσιάσουν κέρδη. Το ζήτημα, κατά τον/την ίδιο/α, είναι ότι δεν υπάρχουν συγκροτημένες πολιτικές για να οργανωθεί ο χώρος και να ανοίξει η αγορά του δημοσίου, ώστε να αυξηθούν τα έσοδα. Αυτό που για την ώρα θεωρεί πρόβλημα είναι ο ΦΠΑ και θα ήθελαν τη μείωσή του, ωστόσο δεν υπάρχει διατυπωμένη πρόταση.

Οι υπόλοιποι εκπρόσωποι, κατά την διάρκεια της συνέντευξης διατύπωσαν κάποιες απόψεις για την σύνταξη προτάσεων που θα μπορούσαν να διεκδικηθούν από τους φορείς όπως η αύξηση του ποσοστού 35% που διανέμεται στους εργαζομένους διότι συνήθως δουλεύουν αρκετές ώρες με αντίστοιχη μείωση του ποσοστού 60% που διατίθεται για επενδύσεις και

κοινωνικές δράσεις, η αύξηση του τακτικού αποθεματικού μεταφερόμενου αφορολόγητα σε επόμενες χρονιές για επενδύσεις με κοινωνικά κριτήρια αλλά να μην υπάρχει ασυδοσία και η εφαρμογή φορολογικών κινήτρων, με προσαυξημένο ποσοστό έκπτωσης σε συγκεκριμένες δαπάνες.

Ο/Η εκπρόσωπος της Δ/σης Κ.ΑΛ.Ο στο ερώτημά μας για την πρόταση και παροχή καθοδήγησης της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προς τα κράτη μέλη για τη διαμόρφωση ενός ειδικού φορολογικού πλαισίου μας επισήμανε ότι συμφωνεί με την πρόταση, ωστόσο μέχρι στιγμής δεν υπάρχει κάποια εξέλιξη σχετικά με την παροχή οδηγιών από τα όργανα της Ευρωπαϊκής Ένωσης προς τα κράτη μέλη. Μας ενημέρωσε όμως, ότι βάσει του Επικαιροποιημένου Σχεδίου Δράσης που δημοσιεύτηκε το 2023 πρόκειται να ξεκινήσει ένας διάλογος για την αναθεώρηση του θεσμικού πλαισίου της ΚΑΟ και περιμένουν τις προτάσεις των φορέων και για το φορολογικό ζήτημα. Υπογράμμισε επίσης ότι χρειάζεται προσοχή στον σχεδιασμό διότι μία οριζόντια φορολογική απαλλαγή θα δημιουργούσε προβλήματα και κινδύνους ασυδοσίας, θα πρέπει να υπάρχει ισορροπία με την αγορά και όχι αθέμιτος ανταγωνισμός πχ ίδια δραστηριότητα σε ίδια περιοχή θα πρέπει να έχει την ίδια αντιμετώπιση και πρώτα θα πρέπει να εξασφαλιστούν δικλείδες και προϋποθέσεις για φορολογικά κίνητρα και να υπάρχει αυστηρός έλεγχος. Επίσης μας ενημέρωσε ότι δεν υπήρξαν διοικητικές κυρώσεις μέχρι σήμερα στο πεδίο λόγω των δυσκολιών, οικονομικών και πανδημίας αλλά μόνο παροχή συμβουλών όμως «θα πρέπει πλέον να εφαρμοστεί στην πληρότητά του για να προχωρήσουμε και σε φοροαπαλλαγές».

Το στέλεχος της Δ/σης Φορολογικής Πολιτικής του Υπουργείου Εθνικής Οικονομίας και Οικονομικών μας ενημέρωσε ότι δεν υπάρχει σκέψη, ούτε εισήγηση, ούτε πρόταση, ούτε πρόβλεψη για την ώρα για κάποια θεσμοθέτηση σχετικά με το φορολογικό καθεστώς των φορέων ΚΑΟ. Σημείωσε ωστόσο ότι προσωπική του άποψη είναι ότι δυστυχώς δεν έχουν διαφορετική φορολογική μεταχείριση των κερδών τους, «η χώρα μας είναι πολύ πίσω από αυτό, ελπίζω να αλλάξει στο μέλλον». Τα μέτρα που θα μπορούσαν να εφαρμοστούν, σύμφωνα με τον ίδιο, δεν μπορεί να είναι μείωση του φορολογικού συντελεστή για λόγους ίσης μεταχείρισης και αθέμιτου ανταγωνισμού, αλλά με τη μορφή φορολογικών κινήτρων.

#### **7.1.6 Επικοινωνία και συνεργασία αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ με τους αρμόδιους κρατικούς φορείς και την πολιτεία.**

Όπως μας ενημέρωσαν οι εκπρόσωποι των φορέων, από την αρχή της πρώτης θεσμοθέτησης για την ΚΑΟ και τη συγκρότηση φορέων συλλογικής εκπροσώπησης έχουν γίνει αρκετές συναντήσεις με τους αρμόδιους φορείς και βασικά με εκπροσώπους του αρμόδιου Υπουργείου καθώς και με τους αντίστοιχους υπουργούς, ωστόσο δεν υπήρξε η ανάλογη ανταπόκριση. Οι φορείς επίσης έχουν καταθέσει κατά καιρούς υπομνήματα, διαμαρτυρίες και προτάσεις. Ο/Η εκπρόσωπος Πανελλήνιας Συνομοσπονδίας Ενώσεων Φορέων ΚΑΛΟ, επισημαίνει ότι η μη σύσταση των εθνικών συμβουλίων που προβλέπονται στα άρθρα 12 και 13 του ν. 4430/2016 έπαιξε αρνητικό ρόλο διότι δεν υπάρχει ένας συνεχής διάλογος με όλους τους εμπλεκόμενους φορείς για τα θέματα που απασχολούν την ΚΑΟ. Τα τελευταία χρόνια και με την αλλαγή της κυβέρνησης δεν υπήρχε επικοινωνία των φορέων ΚΑΟ με την πολιτειακή ηγεσία με ευθύνη της δεύτερης και παρά τις προσπάθειες των φορέων, μας εξηγούν οι εκπρόσωποι των φορέων. Το τελευταίο διάστημα φαίνεται η εικόνα να αλλάζει. Όπως προκύπτει από την έρευνα το επόμενο διάστημα θα αρχίσει ένας διάλογος αναθεώρησης του νόμου και μια διαδικασία επικαιροποίησης κάποιων διατάξεων. Ο/Η εκπρόσωπος της Δ/νσης Κ.ΑΛ.Ο, αναφέρει ότι σε αυτή την διαδικασία θα τεθούν και οι αλλαγές που απαιτούνται για να συσταθούν και να λειτουργούν οι επιτροπές για την προώθηση του διαλόγου και την διασφάλιση του συντονισμού όλων των εμπλεκόμενων της ΚΑΟ .

## **Συμπεράσματα -Προτάσεις**

Οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ σήμερα παρουσιάζουν μία εικόνα σταθερότητας και ανθεκτικότητας σε συνθήκες κοινωνικά και οικονομικά δύσκολες, έχουν αντέξει τόσο στην οικονομική κρίση όσο και στην πανδημία αλλά και την ενεργειακή κρίση που αντιμετωπίζουμε τα τελευταία χρόνια. Η πλειονότητα των φορέων, που έχει επιλέξει συνειδητά την ένταξη σε αυτές τις νομικές μορφές ΚΑΟ και διακατέχεται από τις αξίες της ΚΑΟ παραμένει ενεργή και δηλώνει παρούσα στις οικονομικές αλλά και στις κοινωνικές στοχεύσεις της. Αυτό προκύπτει τόσο από τα στοιχεία του Γενικού Μητρώου Φορέων Κ.Α.Λ.Ο όσο και από την έρευνα που διενεργήθηκε. Ωστόσο, παρουσιάζει και μια εικόνα στασιμότητας και μη εξέλιξης, διότι δεν αρκεί να «αντέχουν» οι ενεργοί φορείς αλλά απαιτείται η ανάπτυξη και η διεύρυνση του πεδίου. Για να γίνει αυτό είναι αναγκαία η εφαρμογή κατάλληλων δημόσιων πολιτικών, η αναθεώρηση του υπάρχοντος θεσμικού πλαισίου και η αναμόρφωση του φορολογικού καθεστώτος που θα διευκολύνουν την ανάπτυξη τους.

Το αποτέλεσμα της έρευνας του πρώτου σταδίου και οι απαντήσεις που δόθηκαν στα ερευνητικά ερωτήματα στο δεύτερο στάδιο της έρευνας, μας βοήθησαν να κατανοήσουμε βαθύτερα τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ και ειδικότερα τα ζητήματα της φορολόγησης των κερδών τους. Συμπερασματικά, ενώ οι αυτοδίκαιοι φορείς ΚΑΟ έχουν κατεξοχήν κοινωνικό σκοπό και δεδομένου ότι εκ του νόμου δεν επιτρέπεται η διανομή κερδών στα μέλη, φορολογικά αντιμετωπίζονται όπως και οι λοιποί επιτηδευματίες, χωρίς κανένα επιπλέον φορολογικό κίνητρο ή απαλλαγή.

Στην παρούσα εργασία προσπαθήσαμε να καταγράψουμε τα μειονεκτήματα και τις ασάφειες του φορολογικού καθεστώτος και των διατάξεων του θεσμικού πλαισίου που το επηρεάζει, και να διαμορφώσουμε ένα πλαίσιο προτάσεων και παρεμβάσεων με σκοπό την επίλυσή τους και στόχο την στήριξη των αυτοδίκαιων φορέων ΚΑΟ. Λαμβάνοντας υπόψη τους κανόνες τήρησης του δίκαιου ανταγωνισμού και την αποφυγή του αθέμιτου ανταγωνισμού, το πλαίσιο αυτό μπορεί να περιλαμβάνει τα ακόλουθα.



Φορολογική έκπτωση στις δωρεές ατόμων και φορέων, σε φορείς ΚΑΟ, που γίνονται είτε με τη μορφή χρημάτων για κάποια συγκεκριμένη κοινωνική δράση είτε με την μορφή παροχής χρηματοδότησης για την υλοποίηση συγκεκριμένη εργασίας ή μελέτης με κοινωνικά κριτήρια, τόσο για τους δωρητές, όσο και για τους φορείς ΚΑΟ. Σημαντικό βέβαια εδώ είναι και η καθιέρωση της μέτρησης του κοινωνικού αντικτύπου με μία μέθοδο ενιαία για όλους τους φορείς, απλή, κατανοητή, αλλά και σωστή όπου τα αποτελέσματα θα είναι διαθέσιμα στην κοινωνία για να έχει ο δωρητής τη δυνατότητα πρόσβασης και επιλογής και τελικά ενημέρωσης για την αξιοποίηση της δωρεάς του.

Φορολογικά κίνητρα με τη μορφή προσαυξημένης έκπτωσης των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα των φορέων ή απαλλαγή από το φόρο εισοδήματος των κερδών τους, για ορισμένα έτη ή ετήσιου ποσοστού απαλλαγής, για επενδύσεις σε δραστηριότητες κοινωνικής ωφέλειας και με εφαρμογή ελεγκτικής διαδικασίας για την επίτευξη των κοινωνικών αποτελεσμάτων.

Φορολογικά κίνητρα για την ενίσχυση των θέσεων απασχόλησης με προσαυξημένη έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα των καταβαλλόμενων εργοδοτικών εισφορών, όπως προβλέπεται στο άρθρο 71Δ του ΚΦΕ, με ειδικούς και ευνοϊκότερους όρους και ποσοστά έκπτωσης για τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΟ.

Καταβολή του κόστους των ασφαλιστικών εισφορών των μελών των Συν.Εργ. από τον συνεταιρισμό και έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά του ή εναλλακτικά πρόβλεψη για την κάλυψη του κόστους των πρώτων μηνών με μορφές κρατικής χρηματοδότησης όπως πχ η καταβολή εφάπαξ της κρατικής δαπάνης του επιδόματος ανεργίας.

Επαναφορά της απαλλαγής του φόρου εισοδήματος των κερδών που διατίθεται για το σχηματισμό αποθεματικού και τις δραστηριότητες των Κοι.Σ.Π.Ε. και των Κοιν.Σ.Επ. Ένταξης.

Αναθεώρηση της διανομής των κερδών με την καθιέρωση ενός ποσοστού (μεγαλύτερο του 5%) αφορολόγητου τακτικού αποθεματικού, το οποίο θα μεταφέρεται σε επόμενα διαχειριστικά έτη και θα διατίθεται αποκλειστικά σε κοινωνικές δράσεις, θα ελέγχεται για αυτό και θα υπόκειται σε κυρώσεις σε περιπτώσεις διαπιστωμένων παρεκκλίσεων. Το

ποσοστό 60% που διατίθεται σήμερα για επανεπενδύσεις και διάθεση κοινωνικών σκοπών, όταν αυτές δεν γίνονται μέσα στο έτος, που πολλές φορές δεν είναι εφικτό είτε γιατί δεν επαρκεί το διαθέσιμο ποσό, είτε γιατί χρειάζεται χρόνος για τον συντονισμό και την οργάνωση των σχεδίων τους, φορολογείται και συνεπώς μειώνεται το διαθέσιμο υπόλοιπο. Επίσης αύξηση του ποσοστού 35% που διανέμεται στους εργαζομένους σε ορισμένες περιπτώσεις και με καθορισμένα κριτήρια όπως πχ αύξηση των εσόδων σε ένα έτος λόγω συγκεκριμένης εργασίας ή σύμβασης που προϋπέθετε εντατικοποίηση της εργασίας κλπ.

Επιπλέον θα πρέπει να αποσαφηνιστεί αν ισχύει η διανομή του ποσοστού 35% των καθαρών κερδών προ φόρων στα μέλη του Συν.Εργ. και να αναθεωρηθεί η εφαρμογή της ελάχιστης ετήσιας δαπάνης μισθοδοσίας της παραγράφου 4, του άρθρου 3, του ν. 4430/2016.

Στα πλαίσια του διαλόγου που θα διεξαχθεί το επόμενο διάστημα, θεωρούμε αναγκαίο και σημαντικό να κατατεθούν και να διεκδικηθούν προτάσεις από τους φορείς που να περιλαμβάνουν παρεμβάσεις στην φορολογική μεταχείριση των κερδών τους. Τόσο οι εμπλεκόμενοι φορείς, όσο και η πολιτική ηγεσία, να αφουγκραστούν τα προβλήματα και τις ανάγκες τους ώστε να εξασφαλιστεί ένα φορολογικό σύστημα με κατάλληλα σχεδιασμένα φορολογικά κίνητρα που να στηρίζει την ΚΑΟ και να συμβάλλει στην αναπτυξιακή πορεία της.

## Βιβλιογραφικές Αναφορές

European Commission, Staff Working Document (2023). *Relevant taxation frameworks for*

*Social Economy Entities, Brussels, SWD(2023) 211 final.* Ανακτήθηκε 25

Νοεμβρίου, 2023, από:

<https://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=26937&langId=en>

European Commission, (2020). *Social Enterprise and their ecosystems in Europe –*

*Comparative synthesis report.* Ανακτήθηκε 27 Νοεμβρίου, 2023, από:

<https://ec.europa.eu/social/BlobServlet?docId=22304&langId=en>

Αδάμ, Σ. (2014). *Οδηγός Δημιουργίας Κοινωνικών Επιχειρήσεων.* Ίδρυμα Χάινριχ Μπελ

Ελλάδας. Ανακτήθηκε 01 Δεκεμβρίου, 2023,

<https://gr.boell.org/el/2014/08/29/odigos-dimioyrgias-koinonikon-epiheiriseon>

Ανακοίνωση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής προς το Ευρωπαϊκό Κοινοβούλιο, το Συμβούλιο,

την Ευρωπαϊκή Οικονομική και Κοινωνική Επιτροπή και την Επιτροπή των

Περιφερειών (2021): *Οικοδόμηση μιας οικονομίας στην υπηρεσία των ανθρώπων:*

*σχέδιο δράσης για την κοινωνική οικονομία. COM(2021) 778 final.* Ανακτήθηκε 22

Νοεμβρίου, 2023, από: [https://eur-lex.europa.eu/legal-](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:52021DC0778)

[content/EL/TXT/?uri=CELEX:52021DC0778](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/?uri=CELEX:52021DC0778)

Αποστολόπουλος, Ν., Λιαργκόβας, Π. (2020). *Κοινωνική Οικονομία στην Ελλάδα:*

*Συγκλίσεις και Αποκλίσεις με την ΕΕ.* ΙΝΕ-ΓΣΕΕ, Κείμενο Παρέμβασης.

Ανακτήθηκε 18 Νοεμβρίου, 2023, από: <https://www.inegsee.gr/wp>

[content/uploads/2020/04/keimeno\\_paremvasis\\_3.pdf](https://www.inegsee.gr/wp-content/uploads/2020/04/keimeno_paremvasis_3.pdf)

Δουβίτσα, Ι., Ευσταθόπουλος Γ., Σταμπουλής Γ., (2022) *Για μια εθνική στρατηγική για την κοινωνική και αλληλέγγυα οικονομία*, ΕΝΑ Ινστιτούτο Εναλλακτικών Πολιτικών. Ανακτήθηκε 20 Δεκεμβρίου, 2023, από: [https://www.enainstitute.org/wp-content/uploads/2022/10/%CE%95%CE%9D%CE%91\\_%CE%9A%CE%BF%CE%B9%CE%BD%CF%89%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%B7%CC%81%CE%91%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BB%CE%B5%CC%81%CE%B3%CE%B3%CF%85%CE%B1%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CC%81%CE%B1.pdf](https://www.enainstitute.org/wp-content/uploads/2022/10/%CE%95%CE%9D%CE%91_%CE%9A%CE%BF%CE%B9%CE%BD%CF%89%CE%BD%CE%B9%CE%BA%CE%B7%CC%81%CE%91%CE%BB%CE%BB%CE%B7%CE%BB%CE%B5%CC%81%CE%B3%CE%B3%CF%85%CE%B1%CE%9F%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CE%BD%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CC%81%CE%B1.pdf)

Έκθεση 2019-2020 Κ.ΑΛ.Ο της Διεύθυνσης Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων. Ανακτήθηκε 05 Νοεμβρίου, 2023, από: <https://kalo.gov.gr/k-al-o-ekthesi-eton-2019-2020/>

Έκθεση 2021-2022 Κ.ΑΛ.Ο. & «Επικαιροποιημένο Σχέδιο Δράσης για την Κοινωνική Οικονομία με ενσωμάτωση δράσεων Κοινωνικής Καινοτομίας και ευθυγράμμιση της Στρατηγικής με το Ευρωπαϊκό Σχέδιο Δράσης για την Κοινωνική Οικονομία» της Διεύθυνσης Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του Υπουργείου Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων. Ανακτήθηκε 10 Νοεμβρίου, 2023, από: <https://kalo.gov.gr/k-al-o-ekthesi-eton-2021-2022/>

Έρευνα για την Μετασχηματιστική Οικονομία: ευκαιρία και προκλήσεις της Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας σε 55 περιοχές στην Ευρώπη και τον Κόσμο στο πλαίσιο του προγράμματος «η Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία ως Αναπτυξιακή Προσέγγιση για τη Βιωσιμότητα -Social & Solidarity Economy as

*Ευαγγελία Χρήστου, Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ.- Κοι.Σ.Π.Ε.- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και Προτάσεις.*

*Development Approach for Sustainability (SSEDAS) in EYD 2015 and beyond- Grant Contract DCI-NSAADD/2014/352-248*». Ανακτήθηκε 25 Νοεμβρίου, 2023, από:

[https://www.fairtrade.gr/wp-content/uploads/2017/07/susy\\_research\\_greek\\_web.pdf](https://www.fairtrade.gr/wp-content/uploads/2017/07/susy_research_greek_web.pdf)

Τσαρη, Φ., & Πουρκός, Μ. (2015). Εισαγωγή στην Ποιοτική Έρευνα [Κεφάλαιο]. Στο Τσαρη, Φ., & Πουρκός, Μ. 2015. *Ποιοτική μεθοδολογία έρευνας* [Προπτυχιακό εγχειρίδιο]. Κάλλιπος, Ανοικτές Ακαδημαϊκές Εκδόσεις. Διαθέσιμο στο: <https://repository.kallipos.gr/handle/11419/5818?locale=el>

Καβουλάκος, Κ., & Γριτζάς, Γ. (2015). *Εναλλακτικοί οικονομικοί και πολιτικοί χώροι* [Ηλεκτρονικό βιβλίο] Αθήνα: Σύνδεσμος Ελληνικών Ακαδημαϊκών Βιβλιοθηκών. Διαθέσιμο στο: <https://repository.kallipos.gr/handle/11419/6131>

Μαντζούκας, Σ. (2007). Ποιοτική έρευνα σε έξι εύκολα βήματα. Η επιστημολογία, οι μέθοδοι και η παρουσίαση. *Νοσηλευτική*, 46(1), σελ. 236-246. Ανακτήθηκε 10 Νοεμβρίου, 2023, από: <https://www.hjn.gr/index.php/el/2009/tomos-48-teyxos-1/313-2007109>

Νικολάου, Ι. (2013). *Κοινωνική οικονομία- Κοινωνική Επιχειρηματικότητα* [Ηλεκτρονικό βιβλίο] Εκδόσεις Γενικής Γραμματείας Δια Βίου Μάθησης. Διαθέσιμο στο: <https://www.openbook.gr/koinwniki-oikonomia-koinwniki-epixeirimatikotita/>

Πρόταση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής (2023): «ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΟΥ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟΥ για την ανάπτυξη των συνθηκών-πλαισίου για την κοινωνική οικονομία» COM(2023) 316 final. Ανακτήθηκε 22 Νοεμβρίου, 2023, από: <https://op.europa.eu/el/publication->

[detail/-/publication/16b6ff21-09eb-11ee-b12e-01aa75ed71a1/language-el/format-PDF/source-302425213](https://www.koim.siep.gr/detail/-/publication/16b6ff21-09eb-11ee-b12e-01aa75ed71a1/language-el/format-PDF/source-302425213)

## **Νόμοι, Αποφάσεις, Εγκύκλιοι**

Απόφαση Α 1150/29-06-2021: Εφαρμογή μειωμένων συντελεστών Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) για τα νησιά Λέρο, Λέσβο, Κω, Σάμο και Χίο.

Απόφαση Αριθμ. 139818 ΕΞ 2022 (ΦΕΚ Β' 5083/28-09-2022) των Υπουργών Οικονομικών - Περιβάλλοντος και Ενέργειας -Επικράτειας: Προϋποθέσεις, διαδικασία και είδη δαπανών που πραγματοποιούνται από μικρομεσαίες επιχειρήσεις, προκειμένου για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 22Ε του ν. 4172/2013 (Α' 167), όπως αυτό προστέθηκε με το άρθρο 86 του ν. 4941/2022 (Α' 113).

Εγκύκλιος Ε.2131/2019: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 17 του ν.4577/2018 (ΦΕΚ Α' 199), αναφορικά με την τροποποίηση του άρθρου 31 του ν.3986/2011 περί επιβολής του τέλους επιτηδεύματος.

Εγκύκλιος ΕΦΚΑ 17/2019: Ασφάλιση μελών Συνεταιρισμών Εργαζομένων.

Εγκύκλιος ΕΦΚΑ 41/2020: Ασφάλιση μελών και εργαζομένων σε Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις.

Εγκύκλιος Υπουργείου Οικονομικών Αριθ. πρωτ.: ΔΕΑΦ Β 1137822 ΕΞ2015/21.10.2015: Φορολογική μεταχείριση των Κοινωνικών Συνεταιρισμών Περιορισμένης Ευθύνης (Κοι.Σ.Π.Ε.) μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013.

- Νόμος 1667 (ΦΕΚ Α' 196/6.12.1986): Αστικοί συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 2238/1994 (ΦΕΚ Α' 151/16-09-1994): Κύρωση του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος.
- Νόμος 2328/1995 (ΦΕΚ Α' 159/03-08-1995): Νομικό καθεστώς της ιδιωτικής τηλεόρασης και της τοπικής ραδιοφωνίας, ρύθμιση θεμάτων της ραδιοτηλεοπτικής αγοράς και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 2716/1999 (ΦΕΚ Α' 96/17.5.1999): Ανάπτυξη και εκσυγχρονισμός των υπηρεσιών ψυχικής υγείας και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 2859/2000 (ΦΕΚ 248/Α/7-11-2000): Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας.
- Νόμος 3468/2006 (ΦΕΚ Α' 129/27-06-2006): Παραγωγή Ηλεκτρικής Ενέργειας από Ανανεώσιμες Πηγές Ενέργειας και Συμπαράγωγή Ηλεκτρισμού και Θερμότητας Υψηλής Απόδοσης και λοιπές διατάξεις.
- Νόμος 3842/2010 (ΦΕΚ 58/Α/23-4-2010): Αποκατάσταση φορολογικής Δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής και άλλες διατάξεις.
- Νόμος 3986/2011 (ΦΕΚ 152/Α/1-7-2011): Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2012-2015.
- Νόμος 4019/2011 (ΦΕΚ Α' 2016/30-09-2011): Κοινωνική Οικονομία και Κοινωνική Επιχειρηματικότητα και λοιπές διατάξεις.

Νόμος 4110/2013 (ΦΕΚ Α' 17/23-01-2013): Ρυθμίσεις στη φορολογία εισοδήματος, ρυθμίσεις θεμάτων αρμοδιότητας Υπουργείου Οικονομικών και λοιπές διατάξεις.

Νόμος 4172/2013 (ΦΕΚ 167/Α/23-7-2013): Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/26-07-2013): Φορολογικές διαδικασίες και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24-11-2014): Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις

Νόμος 4387/2016 (ΦΕΚ 85/Α/12-5-2016): Ενιαίο Σύστημα Κοινωνικής Ασφάλειας Μεταρρύθμιση ασφαλιστικού συνταξιοδοτικού συστήματος Ρυθμίσεις φορολογίας εισοδήματος και τυχερών παιγνίων και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4430/2016 (ΦΕΚ 205/Α/31-10-2016): Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία και ανάπτυξη των φορέων της και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4549/2018 (ΦΕΚ Α' 105/14.6.2018): Διατάξεις για την ολοκλήρωση της Συμφωνίας Δημοσιονομικών Στόχων και Διαρθρωτικών Μεταρρυθμίσεων - Μεσοπρόθεσμο Πλαίσιο Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2019-2022 και λοιπές διατάξεις.

Νόμος 4554/2018 (ΦΕΚ Α' 130/18.7.2018): Ασφαλιστικές και συνταξιοδοτικές ρυθμίσεις - Αντιμετώπιση της αδήλωτης εργασίας - Ενίσχυση της προστασίας των εργαζομένων - Επιτροπεία ασυνόδευτων ανηλίκων και άλλες διατάξεις.



Νόμος 4577/2018 (ΦΕΚ Α' 199/03-12-2018): Ενσωμάτωση στην ελληνική νομοθεσία της Οδηγίας 2016/1148/ΕΕ του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου και του Συμβουλίου σχετικά με μέτρα για υψηλό κοινό επίπεδο ασφάλειας συστημάτων δικτύου και πληροφοριών σε ολόκληρη την Ένωση και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4649/2019 (ΦΕΚ Α' 4649/16-12-2019): Πρόγραμμα παροχής εγγύησης σε τιτλοποιήσεις πιστωτικών ιδρυμάτων.

Νόμος 4701/2020 (ΦΕΚ Α' 128/01-07-2020): Πλαίσιο χορήγησης μικροχρηματοδοτήσεων, ρυθμίσεις χρηματοπιστωτικού τομέα και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4728/2020 (ΦΕΚ Α' 186/29-09-2020): Επείγουσες ρυθμίσεις για την αντιμετώπιση των καταστροφικών συνεπειών από την πορεία του μεσογειακού κυκλώνα «Ιανός», περαιτέρω μέτρα για την αντιμετώπιση των συνεχιζόμενων συνεπειών της πανδημίας του κορωνοϊού COVID-19 και άλλες κατεπείγουσες διατάξεις.

Νόμος 4864/2021 (ΦΕΚ Α' 237/02-12-2021 και ημερομηνία επανακυκλοφορίας: 10.02.2022): Στρατηγικές επενδύσεις και βελτίωση του επενδυτικού περιβάλλοντος μέσω της επιτάχυνσης διαδικασιών στις ιδιωτικές και στρατηγικές επενδύσεις, δημιουργία πλαισίου για τις εταιρείες τεχνοβλαστούς και άλλες επείγουσες διατάξεις για την ανάπτυξη.

Νόμος 4887/2022 (ΦΕΚ Α' 16/04-02-2022): Αναπτυξιακός Νόμος - Ελλάδα Ισχυρή Ανάπτυξη.

Νόμος 4941/2022 (ΦΕΚ Α' 113/16-06-2022): Αναμόρφωση του θεσμικού πλαισίου λειτουργίας του Ταμείου Χρηματοπιστωτικής Σταθερότητας και του Συνεγγυητικού Κεφαλαίου Εξασφάλισης Επενδυτικών Υπηρεσιών, εκσυγχρονισμός Οργανισμού Διαχείρισης Δημοσίου Χρέους και άλλες επείγουσες διατάξεις.

Π.Δ. 6/2022, ΦΕΚ 17/Α/4-2-2022: Σύσταση και μετονομασία Γενικών Γραμματειών, σύσταση Ειδικής Γραμματείας, μεταφορά υπηρεσιών και αρμοδιοτήτων.

ΠΟΛ. 1088/2016: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 - 4 του άρθρου 27 του ν.4172/2013 περί μεταφοράς ζημιών.

ΠΟΛ.1003/31-12-2014: Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις.

## **Ιστοσελίδες**

[https://el.wikipedia.org/wiki/Κεμπέκ\\_\(επαρχία\)](https://el.wikipedia.org/wiki/Κεμπέκ_(επαρχία))

<http://www.ripess.org/what-is-sse/what-is-social-solidarity-economy/?lang=en>

*Ευαγγελία Χρήστου, Φορολογική μεταχείριση των κερδών των αυτοδίκαιων Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (Κοιν.Σ.Επ.- Κοι.Σ.Π.Ε.- Συνεταιρισμοί Εργαζομένων). Ανάλυση, Προβληματισμοί και Προτάσεις.*

Υπεύθυνη Δήλωση Συγγραφέα:

Δηλώνω ρητά ότι, σύμφωνα με το άρθρο 8 του Ν.1599/1986, η παρούσα εργασία αποτελεί αποκλειστικά προϊόν προσωπικής μου εργασίας, δεν προσβάλλει κάθε μορφής δικαιώματα διανοητικής ιδιοκτησίας, προσωπικότητας και προσωπικών δεδομένων τρίτων, δεν περιέχει έργα/εισφορές τρίτων για τα οποία απαιτείται άδεια των δημιουργών/δικαιούχων και δεν είναι προϊόν μερικής ή ολικής αντιγραφής, οι πηγές δε που χρησιμοποιήθηκαν περιορίζονται στις βιβλιογραφικές αναφορές και μόνον και πληρούν τους κανόνες της επιστημονικής παράθεσης.