



Σχολή Κοινωνικών Επιστημών
Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία

Διπλωματική Εργασία

Μελέτη Αποσαφήνισης Εργασιακών-Ασφαλιστικών και Λογιστικών-
Φορολογικών Θεμάτων σε Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας
Οικονομίας

Γεώργιος Θεμελής

Επιβλέπουσα καθηγήτρια: Σοφία Αδάμ

Θεσσαλονίκη , Ιούνιος 2019

Η παρούσα εργασία αποτελεί πνευματική ιδιοκτησία του φοιτητή («συγγραφέας/δημιουργός») 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 οποιοδήποτε 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.



Μελέτη Αποσαφήνισης Εργασιακών-Ασφαλιστικών και Λογιστικών-
Φορολογικών Θεμάτων σε Φορείς Κοινωνικής και Αλληλέγγυας
Οικονομίας

Γεώργιος Θεμελής

Επιτροπή Επίβλεψης Πτυχιακής / Διπλωματικής Εργασίας

Επιβλέπων Καθηγητής:

Σοφία Αδάμ

ΣΕΠ, ΕΑΠ

Συν-Επιβλέπων Καθηγητής:

Παναγιώτης Κώτσιος

ΣΕΠ, ΕΑΠ

Θεσσαλονίκη, Ιούνιος 2019

Στον πατέρα μου Βασίλη

Περίληψη

Η παρούσα εργασία καταπιάνεται με διάφορα εργασιακά και ασφαλιστικά ζητήματα καθώς και με θέματα λογιστικής και φορολογικής φύσεως που αντιμετωπίζουν οι φορείς του ανερχόμενου πεδίου της Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας (ΚΑΛΟ). Στόχος της εργασίας είναι να συστηματοποιήσει σε ένα βαθμό τη γνώση που έχει ήδη κατακτηθεί γύρω από τα ζητήματα αυτά, αλλά και να αναδείξει εκείνα που χρήζουν περαιτέρω ρύθμισης, αποσαφήνισης ή/και μελλοντικής έρευνας.

Για την ανάπτυξη των ερευνητικών ερωτημάτων η μελέτη επικεντρώθηκε σε τέσσερα διακριτά Νομικά Πρόσωπα (ΝΠ), τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (ΚΟΙΝΣΕΠ) και τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων (ΣΥΝΕΡΓ) που αποτελούν αυτοδίκαιους Φορείς ΚΑΛΟ καθώς και σε δύο Νομικά Πρόσωπα Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα (ΝΠΜΚΧ) που υπό προϋποθέσεις μπορούν να καταχωριστούν ως φορείς ΚΑΛΟ, τις Αστικές Μη Κερδοσκοπικές Εταιρείες (ΑΜΚΕ) και τα Σωματεία.

Η μεθοδολογία που ακολουθήθηκε στηρίχθηκε κυρίως σε πρωτογενείς αλλά και δευτερογενείς πηγές. Συγκεκριμένα βασίστηκε στην ανάλυση της υπάρχουσας νομολογίας, σε επισκέψεις σε Δημόσιες Υπηρεσίες, συνεντεύξεις με στελέχη εγχειρημάτων ΚΑΛΟ αλλά και αρμόδιων υπηρεσιών όπως το Μητρώο Φορέων ΚΑΛΟ, καθώς και στη συμμετοχή σε λογιστικά φόρουμ, όπως και σε ανάλυση δευτερογενών μελετών και άρθρων.

Αναφορικά με τα εργασιακά και ασφαλιστικά θέματα, συμπεραίνουμε ότι στους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΛΟ, προκειμένου να τεθούν προαπαιτούμενα συμμετοχής των εργαζομένων στα εγχειρήματα, δεν ελήφθησαν υπόψη θεσμικά τόσο η ποικιλομορφία των επιχειρηματικών δραστηριοτήτων όσο και η καταστρατήγηση εργατικών δικαιωμάτων, ενώ ουσιαστικά κίνητρα συμμετοχής δίνονται μόνο στις ευάλωτες και ειδικές ομάδες του πληθυσμού. Αναφορικά με την παροχή άμισθης εργασίας, αν και κρίνεται θεμιτή και απαραίτητη για την εξυπηρέτηση των κοινωφελών σκοπών τους, αντιμετωπίζεται πλημμελώς θέτοντας σε γκρίζα ζώνη αρκετά θέματα. Για τα έτερα ΝΠ επίσης, παρατηρείται ότι οι προϋποθέσεις καταχώρισης ως φορείς ΚΑΛΟ δεν συνοδεύονται από τα αντίστοιχα κίνητρα συμμετοχής.

Όσον αφορά τα λογιστικά και φορολογικά ζητήματα, στην πλειοψηφία των περιπτώσεων η αντιμετώπισή τους ταυτίζεται σχεδόν απόλυτα με τις κοινές επιχειρήσεις, ενώ τα οφέλη που παρέχονται για την στήριξη των νέων φορέων του ανερχόμενου πεδίου της ΚΑΛΟ χρήζουν

μιας πιο επιμελούς και ολικής αντιμετώπισης καθώς συχνά αντιπαρέρχονται των διατάξεων της κείμενης φορολογικής και λογιστικής νομοθεσίας.

Λέξεις – Κλειδιά

Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία, ασφαλιστικά θέματα, φορολογικά θέματα

CLARIFICATION OF LABOUR-INSURANCE AND ACCOUNTING-TAX ISSUES CONCERNING SOCIAL AND SOLIDARITY ECONOMY ORGANISATIONS

Georgios Themelis

Abstract

This paper addresses various labour-insurance issues, as well as matters of an accounting and taxation nature, faced by actors in the emergent field of the Social and Solidarity Economy (SSE), aiming at systematizing – to a certain extent – the knowledge already accumulated on these topics and at highlighting those topics that require further regulation, clarification and/or future research.

In order to elaborate on the research questions, the paper focused on four discrete Legal Persons, Social Cooperative Enterprises and Worker Cooperatives that constitute self-righteous SSE organisations, as well as two not-for-profit legal persons that, under certain conditions, could be classified as SSE actors, namely Civil Non-Profit Companies and Associations.

The methodology employed was mainly based on primary and secondary sources and, more specifically, on the analysis of existing case-law, visits to Public Services, interviews with executives of SSE endeavours and competent services, such as the Registry of SSE Organisations, participation in accountants' fora, as well as analysis of secondary papers and articles.

With regard to labour and insurance issues, the conclusion reached is that in setting prerequisites for participation of workers in self-righteous SSE actors, several collateral consequences of deviation from occupational activities or abuse of labour rights were not taken into account, while substantial incentives are extended solely to vulnerable and special population groups. With regard to the provision of unpaid labour, albeit considered lawful and necessary in service of their non-profit purposes, it is handled inadequately, leaving many

issues in a grey area. With regard to other legal persons as well, it is noted that applications for registration as an SSE organization are not accompanied by the corresponding incentives for participation.

As regards accounting and taxation issues, in the majority of cases, their treatment is almost identical to that of typical ventures, while the benefits provided for supporting new organisations in the emergent field of SSE require a more diligent, comprehensive approach, as they often contradict the provisions of the taxation and accounting legislation in force.

Keywords

Social and Solidarity Economy, insurance taxation issues

Περιεχόμενα

Περίληψη.....	2
Abstract.....	4
Περιεχόμενα.....	6
Συντομογραφίες & Ακρωνύμια.....	7
1 Εισαγωγή.....	8
2 Μεθοδολογία.....	10
3 Αποτελέσματα Έρευνας.....	14
3.1 Εργασιακά και Ασφαλιστικά Θέματα.....	14
3.1.1 Αποσαφήνιση Εννοιών.....	14
3.1.2 ΚΟΙΝΣΕΠ.....	16
3.1.3 ΣΥΝΕΡΓ.....	21
3.1.4 ΝΠΜΚΧ και αλλαγές όταν καταχωρίζονται ως φορείς ΚΑΛΟ.....	26
3.2 Λογιστικά – Φορολογικά Θέματα.....	29
3.2.1 Τήρηση Βιβλίων.....	29
3.2.2 ΦΠΑ.....	32
3.2.3 Τέλος Επιτηδεύματος.....	34
3.2.4 Φορολογία Εισοδήματος.....	36
3.2.5 Φορολόγηση Λοιπών Κατηγοριών Εσόδων και Εξόδων.....	40
4 Συμπεράσματα.....	43
5 Πηγές - Βιβλιογραφία.....	47
5.1 Πηγές.....	47
5.1.1 Νόμοι.....	47
5.1.2 Ιστοσελίδες.....	50
5.2 Βιβλιογραφία.....	51
6 Παράρτημα Α.....	52
6.1 Παραδείγματα Τίτλου Κτήσης.....	52
6.2 Παραδείγματα Υπολογισμού ΕΜΕ.....	54
6.2.1 Η περίπτωση της εκ περιτροπής απασχόλησης.....	55
6.2.2 Η περίπτωση της διαλείπουσας εργασίας.....	57
6.3 Παράδειγμα Υπολογισμού Φόρου Εισοδήματος για ΝΠΜΚΧ.....	58
6.4 Παράδειγμα Υπολογισμού Εκπιπτόμενων Δαπανών Δεξιώσεων.....	59

Συντομογραφίες & Ακρωνύμια

ΑΚ	Αστικός Κώδικας
ΑμεΑ	Άτομα με Αναπηρία
ΑΜΚΕ	Αστική Μη Κερδοσκοπική Εταιρία
ΑΠΔ	Αναλυτική Περιοδική Δήλωση
ΑΦΜ	Αριθμός Φορολογικού Μητρώου
ΓΣ	Γενική Συνέλευση
ΔΕ	Διοικούσα Επιτροπή
ΔΟΥ	Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία
ΔΣ	Διοικητικό Συμβούλιο
ΕΓΣΣΕ	Εθνική Γενική Συλλογική Σύμβαση Εργασίας
ΕΛΠ	Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα
ΕΜΕ	Ετήσιες Μονάδες Εργασίας
ΕΝΦΙΑ	Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων
ΕΦΚΑ	Ενιαίος Φορέας Κοινωνικής Ασφάλισης
ΚΑΛΟ	Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία
ΚΒΣ	Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων
ΚΟΙΝΣΕΠ	Κοινωνική Συνεταιριστική Επιχείρηση
ΚΟΙΣΠΕ	Κοινωνικός Συνεταιρισμός Περιορισμένης Ευθύνης
ΚΦΑΣ	Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών
ΚΦΕ	Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος
ΝΠ	Νομικό Πρόσωπο
ΝΠΔΔ	Νομικό Πρόσωπο Δημοσίου Δικαίου
ΝΠΙΔ	Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου
ΝΠΜΚΧ	Νομικό Πρόσωπο Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα
ΟΑΕΔ	Οργανισμός Απασχολήσεως Εργατικού Δυναμικού
ΣΕΠΕ	Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας
ΣΥΔ	Στέγη Υποστηριζόμενης Διαβίωσης
ΣΥΝΕΡΓ	Συνεταιρισμός Εργαζομένων
ΦΠΑ	Φόρος Προστιθέμενης Αξίας

1 Εισαγωγή

Η Κοινωνική Αλληλέγγυα Οικονομία (ΚΑΛΟ) είναι ένα νέο και ανερχόμενο πεδίο για την ελληνική πραγματικότητα και αποτελείται από οικονομικές δραστηριότητες όπου η οργάνωση των σχέσεων παραγωγής, διανομής, κατανάλωσης και επανεπένδυσης βασίζεται στις αρχές της δημοκρατίας, της ισότητας, της αλληλεγγύης, της συνεργασίας και του σεβασμού τόσο στον άνθρωπο όσο και στο περιβάλλον.

Αν και νομοθετικές αναφορές που σχετίζονται με το ευρύτερο φάσμα της ΚΑΛΟ συναντώνται σχεδόν από τις απαρχές του σύγχρονου ελληνικού κράτους, μόλις το 2011 ψηφίστηκε ο νόμος (Ν.4019/2011) που θεσμοθέτησε για πρώτη φορά την κοινωνική οικονομία και επιχειρηματικότητα και παράλληλα θέσπισε μια νέα μορφή αστικού συνεταιρισμού με κοινωνικό σκοπό και εμπορική ιδιότητα, τις Κοινωνικές Συνεταιριστικές Επιχειρήσεις (ΚΟΙΝΣΕΠ). Πέντε χρόνια αργότερα, ο νόμος αυτός αντικαταστάθηκε από τον Ν.4430/2016 ο οποίος με τη σειρά του εννοιοδότησε και όρισε το ισχύον θεσμικό πλαίσιο αναφορικά με την ΚΑΛΟ και ταυτόχρονα εισήγαγε το νεότερο αυτοδίκαιο φορέα της, τους Συνεταιρισμούς Εργαζομένων (ΣΥΝΕΡΓ). Μια επιπλέον ιδιαιτερότητά του ήταν πως οριοθέτησε τα κριτήρια με βάση τα οποία οποιαδήποτε άλλο Νομικό Πρόσωπο (ΝΠ) μπορεί να αποκτήσει το νομικό καθεστώς του Φορέα ΚΑΛΟ. Αυτό άνοιξε το δρόμο προκειμένου μια σειρά έτερων υφιστάμενων ΝΠ να μπορέσουν, τηρουμένων των απαιτούμενων προϋποθέσεων, να καταχωριστούν ως φορείς ΚΑΛΟ.

Αναπόφευκτα, το πλήθος και το εύρος αυτών των αλλαγών δημιούργησε μία σειρά ασφαλιστικών και φορολογικών ζητημάτων που το ισχύον θεσμικό πλαίσιο δεν μπόρεσε να προβλέψει και να ρυθμίσει. Έως και σήμερα, παρατηρείται ότι αρκετά από αυτά παραμένουν ενεργά και αναπάντητα τόσο από τις Δημόσιες Υπηρεσίες όσο κι από την λογιστική και ευρύτερη υποστηρικτική κοινότητα και αυτό οφείλεται σε διάφορους λόγους. Αρχικά, το πεδίο της ΚΑΛΟ βρίσκεται ακόμη στο στάδιο της ανάπτυξης και διαμόρφωσης με αποτέλεσμα να συνεχίζουν να αναδεικνύονται νέα ζητήματα, γεγονός που δυσχεραίνει ακόμη περισσότερο την κατάκτηση του πεδίου και την εδραίωση των κατάλληλων πρακτικών. Έπειτα, διαπιστώνεται πως δεν υπάρχουν οι απαραίτητοι πόροι προκειμένου να επενδυθούν προς αυτήν την κατεύθυνση και να ευοδώσουν τα επιθυμητά αποτελέσματα.

Η αναγνώριση αυτού του κενού αποτέλεσε και το εναρκτήριο έναυσμα συγγραφής της συγκεκριμένης μελέτης έχοντας κατά νου μία διττή στόχευση. Αφενός να συστηματοποιήσει ως ένα βαθμό τη γνώση γύρω από τα ασφαλιστικά και φορολογικά θέματα που αφορούν το

πεδίο της ΚΑΛΟ και αφετέρου να αναδείξει μια σειρά ζητημάτων που χρήζουν περαιτέρω ρύθμισης, αποσαφήνισης ή/και μελλοντικής έρευνας. Συνεχίζοντας με τη δομή της εργασίας, κρίνεται σκόπιμο να αναφερθεί πως τα ευρήματά της παρουσιάζονται ανά αντικείμενο και ΝΠ, ενώ όταν δεν υπάρχουν σημαντικές διαφοροποιήσεις, τα Νομικά Πρόσωπα Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα (ΝΠΜΚΧ) ενοποιούνται.

Στη δεύτερη ενότητα παρουσιάζουμε τη μεθοδολογία στην οποία βασίστηκε η συγκεκριμένη μελέτη, δηλαδή τους λόγους για τους οποίους επιλέξαμε τα συγκεκριμένα ΝΠ, αλλά και τον τρόπο με τον οποίο συλλέξαμε δεδομένα για να απαντήσουμε στα συγκεκριμένα ερευνητικά ερωτήματα.

Στην τρίτη ενότητα, παρουσιάζονται τα αποτελέσματα της έρευνας. Στην πρώτη υποενότητα, καταπιανόμαστε με εργασιακά και ασφαλιστικά θέματα. Αναλυτικότερα, ξεκινάμε με μία επιγραμματική αποσαφήνιση ορισμένων βασικών εννοιών που κρίνονται απαραίτητες προκειμένου να περάσουμε στις επόμενες υποενότητες όπου εξετάζονται οι ιδιαιτερότητες καθενός από τα τέσσερα ΝΠ που επιλέχτηκαν για τη διεξαγωγή της έρευνας αναφορικά με την αμειβόμενη και μη αμειβόμενη εργασία τόσο από τα μέλη/εταίρους των ΝΠ όσο και από τρίτους. Στη δεύτερη υποενότητα, ασχολούμαστε με λογιστικά και φορολογικά θέματα. Συγκεκριμένα, ξεκινάμε με τις υποχρεώσεις που προκύπτουν αναφορικά με το λογιστικό σύστημα που πρέπει να εφαρμοστεί σε ΚΟΙΝΣΕΠ, ΣΥΝΕΡΓ, Αστικές Μη Κερδοσκοπικές Εταιρίες (ΑΜΚΕ) και Σωματεία, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα (ΕΛΠ) καθώς και με τη τήρηση πρόσθετων εξωλογιστικών Βιβλίων όπως προκύπτει από το ισχύον θεσμικό πλαίσιο. Συνεχίζουμε με ζητήματα που άπτονται του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ) για να περάσουμε στο τέλος επιτηδεύματος και τους όρους και προϋποθέσεις που αυτό επιβάλλεται στις οντότητες που μελετάμε. Ακολουθεί η υποενότητα που σχετίζεται με το Φόρο Εισοδήματος εστιάζοντας στις διατάξεις του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ΚΦΕ) όσο και του Ν.4430/2016 αναφορικά με την ΚΑΛΟ και καταλήγουμε με τη λογιστική αντιμετώπιση και φορολόγηση λοιπών κατηγοριών εσόδων και δαπανών που παρουσιάζουν ερευνητικό ενδιαφέρον.

Η εργασία καταλήγει με τα συμπεράσματα που εκμαιεύσαμε από τη διεξαγωγή της έρευνάς μας, τα γκρίζα σημεία του ισχύοντος θεσμικού πλαισίου καθώς και τις προτάσεις μας για ρύθμιση και μελλοντική έρευνα.

2 Μεθοδολογία

Η παρούσα μελέτη αποτελεί μία προσπάθεια συστηματοποίησης της γνώσης όσον αφορά στο ανερχόμενο πεδίο της ΚΑΛΟ και πιο συγκεκριμένα το θεσμικό πλαίσιο που αφορά θέματα που άπτονται της ευρύτερης λογιστικής επιστήμης. Καθώς ακόμη δεν έχουν διαμορφωθεί παγιωμένες πρακτικές είναι ευνόητο πολλά από τα θέματα που συνεχίζουν να προκύπτουν να μην καλύπτονται επαρκώς και γι' αυτό μέρος της ερευνητικής προσπάθειας αναλώνεται στην ανάδειξη των συγκεκριμένων θεμάτων προκειμένου να ρυθμιστούν ή ακόμη και να αποτελέσουν αντικείμενο μελλοντικής έρευνας.

Η μελέτη επικεντρώνεται σε τέσσερα διακριτά ΝΠ, τις ΚΟΙΝΣΕΠ, τους ΣΥΝΕΡΓ, τις ΑΜΚΕ και τα Σωματεία, η επιλογή των οποίων έγινε λόγω των ιδιαίτερων χαρακτηριστικών τους. Οι ΚΟΙΝΣΕΠ και οι ΣΥΝΕΡΓ επιλέχθηκαν προς μελέτη, καθώς αποτελούν τους αυτοδίκαιους φορείς της ΚΑΛΟ σύμφωνα με το Ν. 4430/2016 και είναι τα ΝΠ που προσελκύουν και το μεγαλύτερο ενδιαφέρον των κοινωνικών επιχειρηματιών. Οι ΑΜΚΕ και τα Σωματεία, επιλέχθηκαν γιατί κρίθηκε πως αποτελούν τα πλέον συμβατά ΝΠ, καθώς παραδοσιακά διακρίνονταν από τα υπόλοιπα λόγω του μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα τους. Δεν στοχεύουν στην πραγματοποίηση, πόσο μάλλον μεγιστοποίηση του κέρδους όπως η πλειοψηφία των συμβατικών επιχειρήσεων αλλά στην επίτευξη των κοινωφελών στόχων που ορίζει κάθε φορά το καταστατικό τους. Γι' αυτό το λόγο αποτελούν τα συνηθέστερα ΝΠ που καταχωρίζονται ως Άλλοι Φορείς ΚΑΛΟ όπως αποτυπώνεται και στη πρόσφατα δημοσιευμένη λίστα με τις εγγραφές των φορέων του Γενικού Μητρώου ΚΑΛΟ όπου τα συγκεκριμένα ΝΠ κατέχουν τις δύο πρώτες θέσεις των έτερων ΝΠ σε συχνότητα εμφάνισης¹.

Η μεθοδολογία που χρησιμοποιήθηκε για την μελέτη του θέματος περιγράφεται ακολούθως: Κατά το πρώτο στάδιο της μελέτης, επιδιώχθηκε η επισκόπηση και ανάλυση δευτερογενών πηγών. Δυστυχώς όμως, τέτοιες μελέτες αφενός είναι ελάχιστες κι αφετέρου το εξαιρετικά ευμετάβλητο περιβάλλον τόσο του πεδίου όσο και του θεσμικού περιβάλλοντος πολύ γρήγορα τις καθιστά μερικώς ή καθολικά αναχρονιστικές.

Αυτή η έλλειψη δευτερογενών δεδομένων και προηγούμενων ερευνών σχετικά με το εξεταζόμενο θέμα είχε ως συνέπεια η παρούσα έρευνα να επικεντρωθεί σχεδόν αποκλειστικά σε πρωτογενείς πηγές. Κύριος άξονάς της είναι η σχετική νομολογία, με επίκεντρο τον

¹ Τα στοιχεία συλλέχθηκαν από αναρτημένη στο διαδίκτυο λίστα με τις εγγραφές στο Γενικό Μητρώο Φορέων ΚΑΛΟ στις 22 Οκτωβρίου 2018 από:
[https://kalo.yeka.gr/\(S\(o0wmutq0c0mb41wybgvo4o4j\)\)/login.aspx?ReturnUrl=%2f](https://kalo.yeka.gr/(S(o0wmutq0c0mb41wybgvo4o4j))/login.aspx?ReturnUrl=%2f)

Ν.4430/2016 που θεσμοθέτησε την νέα εποχή της ΚΑΛΟ, καθώς και η ασφαλιστική και φορολογική νομοθεσία και ερμηνευτικές εγκύκλιοι των αρμόδιων υπηρεσιών.

Ακολούθησε μία περισσότερο εμπειρική διερεύνηση, με τη συμμετοχή σε φόρουμ λογιστικής φύσεως όπου η ανταλλαγή γνώσης μεταξύ εξειδικευμένων επαγγελματιών μπορεί να συμβάλλει στην επίλυση αποριών με πρακτικό τρόπο. Κατόπιν, ακολούθησαν προσωπικές επισκέψεις στη πλειονότητα των εμπλεκόμενων δημόσιων υπηρεσιών της πόλης της Θεσσαλονίκης κατά τη διάρκεια των οποίων έγιναν συζητήσεις και ελήφθησαν διευκρινίσεις σχετικά με θέματα της ΚΑΛΟ από μέλη του προσωπικού των φορέων αυτών. Οι επισκέψεις αυτές περιλαμβάνουν μια σειρά υποκαταστημάτων του ΕΦΚΑ, του Σώματος Επιθεώρησης Εργασίας και των ΔΟΥ. Περισσότερο αναλυτικά, έλαβαν χώρα οι εξής επισκέψεις σε φορείς του δημοσίου:

- Στις 17/05/2019 πραγματοποιήθηκε επίσκεψη στην ΣΤ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης, και συζητήθηκαν θέματα λογιστικού χειρισμού φορέων ΚΑΛΟ με εργαζόμενη του Τμήματος Βιβλίων Στοιχείων και θέματα φορολογικού περιεχομένου με υπάλληλο του Τμήματος Εισοδήματος.
- Στις 20/05/2019 πραγματοποιήθηκε επίσκεψη στο Περιφερειακό Υποκατάστημα ΕΦΚΑ Μισθωτών Θεσσαλονίκης, και συζητήθηκαν θέματα ασφαλιστικής φύσεως με την Προϊσταμένη του Τμήματος Ελέγχου Κοινών Επιχειρήσεων.
- Στις 20/05/2019 πραγματοποιήθηκε επίσκεψη στο Τμήμα Σώμα Επιθεώρησης Εργασίας Κεντρικού Τομέα, και συζητήθηκαν θέματα εργασιακής φύσεως και εθελοντισμού με την προϊσταμένη του Τμήματος.
- Στις 21/05/2019 πραγματοποιήθηκε επίσκεψη στο ΣΤ' Περιφερειακό Τμήμα ΕΦΚΑ Μη Μισθωτών Θεσσαλονίκης (Συντριβανίου) και συζητήθηκαν θέματα ασφαλιστικής φύσεως με τον Προϊστάμενο του Τμήματος.

Παράλληλα, πραγματοποιήθηκαν συναντήσεις με στελέχη από ΝΠ που είτε δραστηριοποιούνται στον τομέα της ΚΑΛΟ είτε συζητούν την ένταξή τους, προκειμένου να αποτυπωθούν οι δικές τους ανάγκες και ανησυχίες, αλλά και για να παραθέσουν τις εμπειρίες τους, ώστε αυτές να εμπλουτίσουν τα θεωρητικά ευρήματα. Πιο αναλυτικά, ελήφθησαν συνεντεύξεις από στελέχη και μέλη των ακόλουθων ΝΠ:

- Στις 27/05/2019 πραγματοποιήθηκε συνέντευξη με τον εκπρόσωπο του ΣΥΝΕΡΓ ART-CORE, διάρκειας 60 λεπτών, με τον οποίο συζητήθηκαν οι πρωτοβουλίες που υπάρχουν στο χώρο, τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν, οι ανησυχίες τους κλπ. Η συνέντευξη έλαβε χώρα στην έδρα του συνεταιρισμού.

- Στις 27/05/2019 πραγματοποιήθηκε συνέντευξη με εκπρόσωπο Σωματείου που δεν θέλησε να μην δημοσιοποιηθούν τα στοιχεία του καθώς χρειαζόταν έγκριση και των υπολοίπων μελών του ΔΣ που απουσίαζαν, στην έδρα του Σωματείου, διάρκειας 45 λεπτών, με τον οποίο συζητήθηκαν οι στόχοι των Πολιτιστικών Σωματείων, τα κενά που διαπιστώνουν στη νομοθεσία, τα προβλήματα που αντιμετωπίζουν, την προοπτική καταχώρισης του στο Μητρώο ΚΑΛΟ κλπ.

Τέλος, μετά τη συλλογή, μελέτη και επεξεργασία των παραπάνω πρωτογενών δεδομένων, πραγματοποιήθηκαν τηλεφωνικές συνεντεύξεις με στελέχη των αρμόδιων υπηρεσιών σε κεντρικό επίπεδο, όπως του ΕΦΚΑ, του Υπουργείου Οικονομικών, της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων και κυρίως με το Μητρώο Φορέων ΚΑΛΟ του Υπουργείου Εργασίας προκειμένου να επιβεβαιωθούν τα ευρήματα της έρευνας, καθώς και για να τεθούν ερωτήματα, καθώς κρίθηκε ότι αυτοί οι φορείς είναι οι πλέον αρμόδιοι και καλύτεροι γνώστες της σχετικής νομοθεσίας και της πρακτικής εφαρμογής της. Πιο αναλυτικά, πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω συνεντεύξεις με στελέχη:

- Στις 03/06/2019 πραγματοποιήθηκε τηλεφωνική συνέντευξη, διάρκειας 12 λεπτών, με στέλεχος του τμήματος τηλεφωνικής εξυπηρέτησης του ΕΦΚΑ και συζητήθηκαν θέματα αναφορικά με την ασφάλιση μελών και διαχειριστών σε ΝΠΜΚΧ.
- Στις 03/06/2019 πραγματοποιήθηκε τηλεφωνική συνέντευξη, διάρκειας 15 λεπτών, με εργαζόμενο του Υπουργείου Οικονομικών από το Τμήμα Εισοδήματος και συζητήθηκαν θέματα φορολογικής αντιμετώπισης των τεσσάρων ΝΠ που μελετάμε.
- Στις 10/06/2019 πραγματοποιήθηκε τηλεφωνική συνέντευξη, διάρκειας 35 λεπτών, με στέλεχος του Τμήματος Παρακολούθησης και Ελέγχου Φορέων ΚΑΛΟ της Ειδικής Γραμματείας αναφορικά με τη μέθοδο μέτρησης του εργατικού δυναμικού των φορέων ΚΑΛΟ καθώς και τον τρόπο διανομής του αναλογούντος μέρους των κερδών σε ΚΟΙΝΣΕΠ και ΣΥΝΕΡΓ μεταξύ των εργαζομένων τους.

Συνεπώς, η παραπάνω μεθοδολογία επιλέχθηκε και υλοποιήθηκε με γνώμονα τη σφαιρικότητα της μελέτης του θέματος, ώστε να αποτυπώνονται τόσο οι απόψεις της Πολιτείας, όσο και των ΝΠ της ΚΑΛΟ, αλλά και των λογιστών που καλούνται να εφαρμόσουν τη σχετική νομοθεσία.

3 Αποτελέσματα Έρευνας

3.1 Εργασιακά και Ασφαλιστικά Θέματα

3.1.1 Αποσαφήνιση Εννοιών

Πριν ξεκινήσουμε την πρώτη μεγάλη υποενότητα της παρούσας εργασίας σχετικά με τα εργασιακά και ασφαλιστικά θέματα των τεσσάρων ΝΠ που μελετάμε, κρίνεται σημαντικό να αποσαφηνίσουμε ορισμένες βασικές έννοιες οι οποίες πολλές φορές παρερμηνεύονται.

Σύμβαση εξαρτημένης εργασίας: Σε αυτήν εφαρμόζονται οι διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας. Ο μισθωτός έχει την υποχρέωση να παρέχει την εργασία του αυτοπροσώπως στον εργοδότη έναντι μισθού (που ακόμη κι αν δεν υπάρχει ρητή συμφωνία, θεωρείται ότι συμφωνήθηκε σιωπηρά), για ορισμένο ή αόριστο χρόνο, και κατά την εκτέλεση της εργασίας υπόκειται σε νομική και προσωπική εξάρτηση έναντι του εργοδότη. Με τον όρο εξάρτηση εννοούμε ότι ο εργοδότης έχει το δικαίωμα αφενός να καθορίζει τον τόπο, το χρόνο, τον τρόπο και την έκταση παροχής εργασίας, κατά τρόπο δεσμευτικό για το μισθωτό, δίνοντας τις απαραίτητες εντολές και οδηγίες τις οποίες ο μισθωτός υποχρεούται να ακολουθεί και αφετέρου να εποπτεύει και να ελέγχει το βαθμό που ο μισθωτός συμμορφώνεται με αυτές (Α.Κ. άρθρα 648, 649, 651, 653· Ν.765/1943, άρθρο 6· ΑΠ.608/2014·ΑΠ.2239/2013· ΑΠ.2083/2013· ΑΠ.297/2012· ΑΠ.1508/2010).

Σύμβαση μίσθωσης έργου: Σε αυτήν την περίπτωση το προϊόν της εργασίας του συμβαλλόμενου είναι ένα ορισμένο έργο το οποίο αναλαμβάνει να φέρει εις πέρας ή να κατασκευάσει και να παραδώσει έναντι συμφωνημένης αμοιβής ανεξάρτητα από το χρόνο εργασίας που θα απαιτηθεί και χωρίς να υπάρχει υπηρεσιακή εξάρτηση μέχρι την περάτωση του έργου.

Σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών: Ο ανεξάρτητος επαγγελματίας παρέχει στον πελάτη την εργασία του έναντι αμοιβής χωρίς να υπόκειται στην εποπτεία και τον έλεγχο του αναφορικά με τον τόπο, χρόνο και τρόπο που παρέχει την εργασία του.

Σύμβαση εντολής: Με αυτή τη σύμβαση, ο εντολοδόχος έχει υποχρέωση να διεξαγάγει χωρίς αμοιβή την υπόθεση που του ανέθεσε ο εντολέας τον οποίο και εκπροσωπεί κατά την άσκηση των καθηκόντων του. Κατά κανόνα είναι άμισθη (Λαναράς, 2019).

Τίτλος Κτήσης: Ουσιαστικά πρόκειται για την πρώην απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης. Πρόκειται για μία μέθοδο που ακολουθείται για συμβάσεις μίσθωσης έργου ή παροχής

ανεξάρτητων υπηρεσιών όταν ο λήπτης της εργασίας ή υπηρεσιών έχει κάνει έναρξη εργασιών στη Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (ΔΟΥ), ενώ αυτός που τις παρέχει είναι φυσικό πρόσωπο χωρίς έναρξη εργασιών και δεν απασχολείται με εργόσημο ή τέλος έχει προβεί σε έναρξη εργασιών με άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα ή επαγγελματική ιδιότητα. Βασική προϋπόθεση είναι η παροχή υπηρεσιών του δεύτερου συμβαλλόμενου να μην γίνεται με συστηματικό τρόπο αλλά ευκαιριακά και οι ετήσιες απολαβές του να μην ξεπερνούν τις 10.000€. Σημειώνεται ότι οι παραπάνω προϋποθέσεις και όρια δεν αφορούν τον κάθε αντισυμβαλλόμενο ξεχωριστά αλλά συγκεντρωτικά. Επίσης, ο παρέχων τις υπηρεσίες έχει την υποχρέωση να απογραφεί στο Ενιαίο Μητρώο του Ενιαίου Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (ΕΦΚΑ) ως «αμειβόμενος με παραστατικό παρεχόμενων υπηρεσιών», μια διαδικασία που γίνεται άπαξ και ο ασφαλισμένος παραλαμβάνει τη σχετική βεβαίωση διαδικτυακά. Όσοι αμείβονται με τίτλο κτήσης υπόκεινται σε ασφαλιστικές κρατήσεις τόσο για κύρια σύνταξη (13,33%) όσο και για υγειονομική περίθαλψη (6,95%) επί της καθαρής αξίας του παραστατικού, αφού πρώτα αφαιρεθούν από αυτό το 20% ως παρακράτηση φόρου και επιπλέον 3,6% για το χαρτόσημο². Υπόχρεος αφαίρεσης και απόδοσης των παραπάνω κρατήσεων είναι ο δέκτης των υπηρεσιών (Ν.4509/2017, άρθρο 55· Υ.Α. [Δ.15/Γ'/67695/1825/28-12-2018](#)· εγκ.ΕΦΚΑ 14/27-3-2019).

Εργόσημο: Όπως ορίζεται στο άρθρο 20 του Ν. 3863/2018, αφορά όσους παρέχουν εξαρτημένη εργασία ή υπηρεσίες, αμείβονται με την ώρα ή με την ημέρα, σε τακτά ή άτακτα χρονικά διαστήματα και ασφαίζονται στον ΕΦΚΑ μισθωτών. Από τους υπαγόμενους κωδικούς δραστηριότητας επιλεκτικά για τις ανάγκες της διπλωματικής εργασίας αναφέρονται οι εξής:

- υπηρεσίες που παρέχονται σε προγράμματα αποκατάστασης ατόμων σε ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ή σε Στέγες Υποστηριζόμενης Διαβίωσης (Σ.Υ.Δ.) Ατόμων με Αναπηρία (ΑμεΑ) που χαρακτηρίζονται από νοητική στέρηση,
- διανομείς διαφημιστικών εντύπων με ή χωρίς διεύθυνση αποδέκτη,
- απασχολούμενοι στην προώθηση προϊόντων προσώπου και σώματος,
- απασχολούμενοι στην προώθηση καταναλωτικών προϊόντων κατ' οίκον ή σε άλλο χώρο,
- περιστασιακά απασχολούμενους στη μουσική κάλυψη ιδιωτικών εκδηλώσεων και συνεστιάσεων που αμείβονται με την ώρα ή την ημέρα και δεν απασχολούνται ως υπαλληλικό προσωπικό εταιρείας ή ως μέλη εταιρείας (βουλευτική τροπολογία 2184/191)
- όσους παρέχουν υπηρεσίες στήριξης ατόμων με αναπηρία τα οποία συμμετέχουν στο κατασκηνωτικό πρόγραμμα για ΑμεΑ από ιδιωτικούς φορείς μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που παρέχουν υπηρεσίες κοινωνικής φροντίδας και είναι εγγεγραμμένοι στο

² Βλέπε παράρτημα 6.1 «Παραδείγματα τίτλου κτήσης».

σχετικό Μητρώο της εκάστοτε νομαρχιακής αυτοδιοίκησης και στο Εθνικό Μητρώο του Υπουργείου Υγείας και Πρόνοιας³.

Υπόχρεος έκδοσης του εργόσημου είναι ο εργοδότης ενώ δικαίωμα εξαργύρωσης έχει αποκλειστικά ο αποδέκτης του καθώς παρακρατούνται οι ασφαλιστικές κρατήσεις που αναλογούν στην αμοιβή κι αντιστοιχούν στο 25% επί της αναγραφόμενης τιμής. Από αυτές κατά την ασφαλιστική πρακτική το 1/3 αφορούν τον εργαζόμενο και τα υπόλοιπα 2/3 τον εργοδότη. Τονίζεται, τέλος, πως το ποσό του εργόσημου δεν μπορεί να είναι μικρότερο των 5 ευρώ (εγκ.ΙΚΑ 43/11-7-2013).

3.1.2 ΚΟΙΝΣΕΠ

Έπειτα από μελέτη των διατάξεων του Νόμου αναφορικά με την παροχή αμειβόμενης εργασίας/υπηρεσιών από τα μέλη προς το συνεταιρισμό προκύπτει ότι η απλή ιδιότητα του μέλους σε μια ΚΟΙΝΣΕΠ δεν του προσδίδει εμπορική ιδιότητα και ως εκ τούτου δεν δημιουργούνται ασφαλιστικές υποχρεώσεις (Ν.4430/2016, άρθρο 3, παρ.2· Ν.4430/2016 άρθρο 21 παρ.1· Ν.4430/2016 άρθρο 14, παρ.7). Αντιθέτως, τα μέλη που εργάζονται στο συνεταιρισμό θεωρούνται εργαζόμενοι με σχέση εξαρτημένης εργασίας με όλα τα δικαιώματα και υποχρεώσεις της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας με υπόχρεο καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών το συνεταιρισμό (Ν.4430/2016, άρθρο 17, παρ. 8).

Συνεχίζοντας την ανάλυση, σημειώνεται ότι δεν υφίσταται υποχρέωση σύγκλισης στην αμοιβή εργασίας ανάμεσα στον ανώτατο και κατώτατο καθαρό μισθό μεταξύ των εργαζομένων σε μία ΚΟΙΝΣΕΠ έτσι όπως έχει διαμορφωθεί η δομή του άρθρου 3 του Ν. 4430/2016 (Αδάμ κ.ά., 2018).

Η ΚΟΙΝΣΕΠ μπορεί να απασχολεί ως μισθωτούς και μη μέλη αλλά το ποσοστό τους δεν μπορεί να ξεπερνά το 40% του συνόλου των εργαζομένων του συνεταιρισμού. Το ποσοστό αυτό μπορεί να ανέλθει στο 50% για ένα χρονικό διάστημα που μπορεί να φτάσει τους έξι μήνες ανά ημερολογιακό έτος αν υπάρχει έκτακτη εποχική ανάγκη. Προϋπόθεση για να ισχύσει αυτή η αύξηση του ποσοστού είναι ο οργανισμός να υποβάλλει σχετική αίτηση στο Τμήμα Μητρώου και να πράξει ανάλογα με την αιτιολογημένη απόφαση που θα του δοθεί (Ν.4430/2016, άρθρο 18). Για να υπολογίζουμε και να ελέγξουμε τα παραπάνω ποσοστά, αν

³ της περίπτωσης γ' της παρ. 6 του άρθρου 19 του Ν. 2646/1998.

και δεν υπάρχει σχετική ερμηνευτική εγκύκλιος, ακολουθούμε τη μέθοδο υπολογισμού των Ετήσιων Μονάδων Εργασίας (ΕΜΕ) η οποία χρησιμοποιείται και από το Τμήμα Παρακολούθησης και Ελέγχου Φορέων ΚΑΛΟ της Ειδικής Γραμματείας, όπως πληροφορηθήκαμε μετά από τηλεφωνική επικοινωνία με στέλεχός του στις 10 Ιουνίου 2019.

Πρόκειται για μία μέθοδο υπολογισμού του αριθμού των εργαζομένων που προέκυψε έπειτα από απόφαση της Ευρωπαϊκής Επιτροπής για τον προσδιορισμό των πολύ μικρών, μικρών και μεσαίων επιχειρήσεων και χρησιμοποιείται από διάφορους δημόσιους φορείς ([L 124/20-5-2003, σελ 36-43](#)). Συγκεκριμένα, ως μία μονάδα λογίζεται ο εργαζόμενος που απασχολήθηκε με πλήρες ωράριο καθ' όλη τη διάρκεια του έτους αναφοράς και σε κάθε άλλη περίπτωση ανάλογα με τη διάρκεια και το είδος της μισθωτής σχέσης προκύπτει το αντίστοιχο μέγεθος που κυμαίνεται από 0,1 έως 0,99.⁴

Ένας επιπρόσθετος περιορισμός αναφορικά με τη σύνθεση του απασχολούμενου προσωπικού συναντάται στις ΚΟΙΝΣΕΠ Ένταξης. Συγκεκριμένα, στις ΚΟΙΝΣΕΠ Ένταξης Ευάλωτων Ομάδων τουλάχιστον το 30% των μελών και των εργαζομένων πρέπει να ανήκουν στις Ευάλωτες Κοινωνικές Ομάδες⁵ ενώ αντίστοιχα, στις ΚΟΙΝΣΕΠ Ένταξης Ειδικών Ομάδων⁶ το σχετικό ποσοστό ανέρχεται στο 50%. Αν για κάποιο λόγο σταματήσει να πληρείται το συγκεκριμένο ποσοστό, η ΚΟΙΝΣΕΠ έχει περιθώριο τρεις μήνες προκειμένου να προβεί στις απαραίτητες εγγραφές μελών ή προσλήψεις εργαζομένων (Ν.4430/2016, άρθρο 14, παρ.2, περ.α, υποπερ.αα). Επιπλέον, όσοι από τους εργαζόμενους ανήκουν στις ευάλωτες ομάδες πληθυσμού, έχουν το δικαίωμα ταυτόχρονα με την αμοιβή τους να συνεχίσουν να λαμβάνουν επιδόματα πρόνοιας, επανένταξης, οποιασδήποτε μορφής

4Βλέπε παράρτημα 6.2 «Παραδείγματα Υπολογισμού ΕΜΕ».

5Στις Ευάλωτες Κοινωνικές Ομάδες ανήκουν:

α) τα άτομα με αναπηρία οποιασδήποτε μορφής σε ποσοστό άνω του 50% (σωματική, ψυχική, νοητική, αισθητηριακή),

β) τα άτομα με προβλήματα εξάρτησης από ουσίες ή τα ανεξαρτημένα άτομα,

γ) οι ανήλικοι με παραβατική συμπεριφορά,

δ) οι φυλακισμένοι/ες και αποφυλακισμένοι/ες (Ν.4430/2016, άρθρο 2, παρ.8·Υ.Α αρθ.61621/Δ5.2643/2017, άρθρο 5, παρ.1).

6Στις Ειδικές Κοινωνικές Ομάδες ανήκουν:

α) τα θύματα ενδοοικογενειακής βίας,

β) τα θύματα παράνομης διακίνησης και εμπορίας ανθρώπων,

γ) οι άστεγοι,

δ) τα άτομα που διαβιούν σε συνθήκες φτώχειας,

ε) οι οικονομικοί μετανάστες,

στ) οι πρόσφυγες και οι αιτούντες άσυλο, για όσο εκκρεμεί η εξέταση του αιτήματος χορήγησης ασύλου,

ζ) οι αρχηγοί μονογονεϊκών οικογενειών,

η) τα άτομα με πολιτισμικές ιδιαιτερότητες,

θ) οι μακροχρόνια άνεργοι έως είκοσι πέντε (25) ετών και άνω των πενήντα (50) ετών (Ν.4430/2016, άρθρο 2, παρ.8· απόφαση αρθ.61621/Δ5.2643, άρθρο 6, παρ.1).

νοσήλια, παροχές ή συντάξεις ως έμμεσα ασφαλισμένοι⁷ όπως εισέπρατταν πριν από την έναρξη της σύμβασης εξαρτημένης εργασίας με την ΚΟΙΝΣΕΠ (Ν.4430, άρθρο 3, παρ. 1 περ.δ, υποπερ.δδ· Ν.4430/2016, άρθρο 34, παρ.2).

Ακόμη, σε μία ΚΟΙΝΣΕΠ όπως και σε κάθε φορέα ΚΑΛΟ, όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών μαζί με τα έσοδα επιχορηγήσεων (αν υπάρχουν), ξεπερνά το 300% του ετήσιου συνολικού μισθολογικού κόστους ενός υπαλλήλου πλήρους απασχόλησης με βάση τον άνευ επιδομάτων κατώτατο μισθό της Εθνικής Γενικής Συλλογικής Σύμβασης Εργασίας (ΕΓΣΣΕ), οφείλει να εμφανίζει στην επόμενη χρήση της ετήσια δαπάνη μισθοδοσίας ίση και μεγαλύτερη από το 25% του κύκλου εργασιών της (Ν.4430/2016, άρθρο 3, παρ.4)⁸.

Επίσης, οι εργαζόμενοι στις ΚΟΙΝΣΕΠ, είτε πρόκειται για μέλη είτε για μη μέλη, πέραν των αποδοχών που ορίζει η σύμβαση εργασίας τους, δύναται να καρπωθούν επιπλέον αμοιβές σε περίπτωση που η ΚΟΙΝΣΕΠ καταστεί κερδοφόρα. Συγκεκριμένα μέχρι το 35% των καθαρών κερδών προ φόρων διανέμεται στους εργαζόμενους προσωπικού του συνεταιρισμού εκτός κι αν αιτιολογημένα αποφασισθεί από τα 2/3 των μελών της Γενικής Συνέλευσης (ΓΣ) μέρος ή όλο το ποσό που αντιστοιχεί, να διατεθεί σε δραστηριότητες του συνεταιρισμού (Ν.4430/2016, άρθρο 21, παρ.2).

Σε συνέχεια της τηλεφωνικής μας επικοινωνίας, με το Τμήμα Παρακολούθησης και Ελέγχου Φορέων ΚΑΛΟ της Ειδικής Γραμματείας, ενημερωθήκαμε επίσης πως δεν υπάρχει κάποιος περιορισμός αναφορικά με τον τρόπο επιμερισμού αυτού του ποσού μεταξύ των εργαζομένων αρκεί να αιτιολογείται κατάλληλα από τη ΓΣ του φορέα η οποία είναι και η αρμόδια για την λήψη της συγκεκριμένης απόφασης.

Ένα ενδιαφέρον ζήτημα που ανακύπτει, σχετίζεται με το αν τα μέλη που ήδη εργάζονται ως ελεύθεροι επαγγελματίες έχουν τη δυνατότητα να συνάπτουν με τον συνεταιρισμό συμβάσεις μίσθωσης έργου ή παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών τόσο για τις κύριες όσο και για τις λεγόμενες περιφερειακές δραστηριότητες του εγχειρήματος όπως π.χ. λογιστικές υπηρεσίες, τεχνική κάλυψη κλπ που είτε λόγω εύρους ή/και φύσης αντικειμένου δεν δικαιολογούν την ύπαρξη εξαρτημένης σύμβασης εργασίας. Σε ένα πρώτο επίπεδο, δίνεται η εντύπωση πως

⁷Έμμεσα ασφαλισμένα είναι τα πρόσωπα που έχουν δικαίωμα στις παροχές της ασφάλισης επειδή βρίσκονται σε ορισμένη συγγενική σχέση με τους άμεσα ασφαλισμένους και συντηρούνται από αυτούς. Άμεσα ασφαλισμένοι είναι αυτοί που εξαιτίας της απασχόλησής τους δημιουργούν απευθείας το ασφαλιστικό τους δικαίωμα (Λαναράς, 2019).

⁸Με τον όρο κύκλο εργασιών εννοούμε τα ακαθάριστα έσοδα που προκύπτουν από τις συνήθεις δραστηριότητες της οντότητας χωρίς να προσμετρώνται οι συνεισφορές των ιδιοκτητών, οι εκπτώσεις, οι επιστροφές και οι φόροι που συνδέονται άμεσα με αυτόν όπως είναι ο ΦΠΑ (Ν.4308/2014, Παράρτημα Α).

αυτό επιτρέπεται μόνο για τα μη μέλη καθώς στο άρθρο 14 του Ν.4430/2016 αναφέρεται πως τα μέλη απασχολούνται στην ΚΟΙΝΣΕΠ μόνο ως εργαζόμενοι.

Μελετώντας και συγκρίνοντας όμως το αρχικό σχέδιο νόμου με το τελικό περιεχόμενο του θεσμικού πλαισίου για την ΚΑΛΟ, στο άρθρο που καθορίζονται οι σχέσεις μεταξύ των μελών και της ΚΟΙΝΣΕΠ εντοπίστηκε πως ενώ αρχικά υπήρχε όρος που απαγόρευε την ανάθεση έργου για τις κύριες δραστηριότητες του συνεταιρισμού είτε από τα μέλη είτε από τρίτους, έπειτα από αντιδράσεις διαφόρων φορέων στο στάδιο της δημόσιας ηλεκτρονικής διαβούλευσης, η συγκεκριμένη παράγραφος διεγράφη ([σχέδιο νόμου, άρθρο 7](#), Ν.4430/2016, άρθρο 17). Υπό μία έννοια αυτό θα μπορούσε να ερμηνευτεί ως μία έμμεση αποδοχή του αιτήματος περί δυνατότητας σύνταξης συμβάσεων μίσθωσης έργου ή παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών από μέλη του συνεταιρισμού.

Από την άλλη, εφόσον ένας από τους σκοπούς της ΚΑΛΟ είναι η δημιουργία θέσεων σταθερής και αξιοπρεπούς εργασίας, κάποιος θα μπορούσε να υπερασπιστεί πως με αυτό τον τρόπο ενδέχεται να καταστρατηγούνται τόσο ο συγκεκριμένος θεσμικός σκοπός όσο και τα δικαιώματα της εργατικής και ασφαλιστικής νομοθεσίας (Ν.4430/2016, άρθρο 2, παρ. 2). Θεωρούμε πως η σύνταξη σχετικής οδηγίας που θα διαλευκάνει το συγκεκριμένο ζήτημα είναι επιβεβλημένη διότι η ασαφής διατύπωση του υπάρχοντος πλαισίου δίνει τη δυνατότητα διττής ερμηνείας και εφαρμογής τόσο από τους φορείς όσο και από τα ελεγκτικά κλιμάκια του Μητρώου.

Στις ΚΟΙΝΣΕΠ υπό προϋποθέσεις επιτρέπεται και η παροχή εργασίας χωρίς κάποιο χρηματικό ή άλλο αντάλλαγμα. Συγκεκριμένα, η μη αμειβόμενη παροχή υπηρεσιών από τα μέλη της ΚΟΙΝΣΕΠ για την εξυπηρέτηση του σκοπού της εφόσον αυτά δεν βρίσκονται σε εργασιακή σχέση με τον συνεταιρισμό, μπορεί να συναφθεί με σύμβαση εντολής. Εν προκειμένω, ως εντολέας θεωρείται η ΚΟΙΝΣΕΠ και ως εντολοδόχος το εκάστοτε μέλος. Η σύμβαση εντολής πρέπει να γίνεται εγγράφως, να περιγράφει με σαφήνεια την παρεχόμενη υπηρεσία και να μην ξεπερνά τις 16 ώρες ανά εβδομάδα(Ν.4430/2016, άρθρο 17, παρ.9). Μέχρι στιγμής, δεν έχει εκδοθεί σχετική οδηγία από το Υπουργείο που να καθορίζει τις λεπτομέρειες της παραπάνω διάταξης και επιστούμε την προσοχή των κοινωνικών επιχειρηματιών καθώς σε περίπτωση που διαπιστωθεί κατάχρηση της διάταξης από τα ελεγκτικά σώματα, όπως και στη περίπτωση του εθελοντισμού, τα πρόστιμα είναι δυσβάσταχτα.

Η μη αμειβόμενη εργασία σε μία ΚΟΙΝΣΕΠ που παρέχεται από μη μέλη ορίζεται ως εθελοντική εργασία. Ο οικείος νόμος ορίζει ότι εφόσον από την εθελοντική δράση δεν παράγονται άμεσα έσοδα για το συνεταιρισμό και επιπλέον η σχετική απόφαση της Διοικούσας Επιτροπής (ΔΕ), η πρόσκληση και το πρόγραμμα της δράσης που θα γίνει χρήση εθελοντών καταγράφεται σε πρακτικό και προδημοσιεύεται στην ιστοσελίδα του φορέα, τότε δεν προκύπτουν ασφαλιστικές υποχρεώσεις προς αυτούς.

Προκύπτει όμως υποχρέωση η ΚΟΙΝΣΕΠ να τηρεί Μητρώο Εθελοντών στο οποίο καταγράφονται όλα τα μη μέλη που υποστηρίζουν τις δράσεις του φορέα εθελοντικά. Μέχρι στιγμής δεν έχει εκδοθεί σχετική οδηγία από το Υπουργείο Εργασίας, Κοινωνικής Ασφάλισης και Κοινωνικής Αλληλεγγύης για τον τρόπο τήρησης του Μητρώου (Ν.4430/2016 άρθρο 3, παρ. 3· Ν.4430/2016 άρθρο 8 παρ. 1). Επίσης, η ΚΟΙΝΣΕΠ αναλαμβάνει την ευθύνη για ενδεχόμενες ζημίες που μπορεί να προξενηθούν στον εθελοντή από την άνευ ανταλλάγματος παροχή εργασίας προς αυτήν καθώς επίσης καθίσταται υπόχρεος κάλυψης εις όλον δαπανών διαβίωσης, καταλύματος, μετακίνησης και ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης, καθώς και κάθε άλλης δαπάνης που ενδέχεται να προκύψει κατά τη διάρκεια της διανομής του, σε περίπτωση που ο εθελοντής απασχοληθεί στο εξωτερικό (Ν.4430/2016, άρθρο 8, παρ.2).

Σε περίπτωση ελέγχου, πάντως, η τήρηση των πραγματικών προϋποθέσεων όπως τις περιγράψαμε και ο χαρακτηρισμός της σχέσης από τους ίδιους τους συμβαλλόμενους ως εθελοντισμός αν και συνεπικουρούν, δεν αποτελούν αυταπόδεικτο τεκμήριο και επιπρόσθετα ελέγχονται οι όροι και οι πραγματικές συνθήκες εκτέλεσης της εργασίας υπό το πρίσμα της καλής πίστης και των συναλλακτικών ηθών⁹ (Κορφιάτης, 2018).

Τέλος επισημαίνεται, πως οι Κοινωνικοί Συνεταιρισμοί Περιορισμένης Ευθύνης (ΚΟΙΣΠΕ) οι οποίοι εξαιρούνται από την παρούσα μελέτη, μπορεί να θεωρούνται αυτοδίκαια ΚΟΙΝΣΕΠ Ένταξης, διέπονται όμως και από το άρθρο 12 του Ν.2716/1999, τις διατάξεις του Ν.1667/1986, το άρθρο 12 του Ν.3842/2010 καθώς και το Ν.4430/2016 με αποτέλεσμα να διαφοροποιούνται σε αρκετά σημεία από τις υπόλοιπες ΚΟΙΝΣΕΠ.

⁹Για περισσότερες πληροφορίες περί εθελοντισμού βλέπε υποενότητα 3.1.4 «ΝΠΜΚΧ και αλλαγές όταν καταχωρίζονται ως φορείς ΚΑΛΟ».

3.1.3 ΣΥΝΕΡΓ

Ο ΣΥΝΕΡΓ είναι ένας αυτοδίκαιος φορέας της ΚΑΛΟ που εισήγαγε ο Ν.4430/2016. Πρόκειται για ένα νέο είδος αστικού συνεταιρισμού του Ν. 1667/1986 με εμπορική ιδιότητα και καταστατικό σκοπό τη συλλογική ωφέλεια και όχι τον συνδυασμό συλλογικής και κοινωνικής ωφέλειας όπως συμβαίνει στις ΚΟΙΝΣΕΠ. Αυτό σημαίνει πως μέσα από την από κοινού παραγωγή αγαθών και υπηρεσιών για τρίτους, επικεντρώνεται στην εξυπηρέτηση των αναγκών των μελών διαμορφώνοντας ισότιμες σχέσεις παραγωγής, δημιουργώντας θέσεις εργασίας που τις χαρακτηρίζει η αξιοπρέπεια και η σταθερότητα και εξασφαλίζοντας αρμονικές σχέσεις ανάμεσα στη προσωπική οικογενειακή και επαγγελματική ζωή για τους απασχολούμενους του (Ν.4430/2016, άρθρο 2, παρ.2· Ν.4430/2016 άρθρο 24, παρ.1).

Μέλη του συνεταιρισμού μπορούν να είναι μόνο φυσικά και όχι ΝΠ και κάθε μέλος μπορεί να συμμετέχει μόνο σε έναν ΣΥΝΕΡΓ (Ν.4430/2016, άρθρο 24, παρ.1-2). Η δομή του είναι έτσι σχεδιασμένη που η ιδιότητα του μέλους συμπίπτει με αυτήν του εργαζόμενου. Το σύστημα αμοιβών που εφαρμόζει ο συνεταιρισμός και οι όροι εργασίας των μελών καθορίζονται είτε από το καταστατικό του είτε έπειτα από απόφαση της ΓΣ (Ν4430/2016, άρθρο 26, παρ.6, περ.α).

Αναφορικά με τις ασφαλιστικές υποχρεώσεις των μελών/εργαζομένων, αρχικά προέκυψε μία σύγχυση καθώς η αρχική διατύπωση του σχετικού άρθρου έδινε την δυνατότητα ερμηνείας για παροχή ανασφάλιστης αμειβόμενης εργασίας. Η κωδικοποίηση του άρθρου από τον Ν.4554/2018 καθώς και η ερμηνευτική εγκύκλιος του ΕΦΚΑ στις αρχές του 2019 αποσαφήνισαν το καθεστώς ασφάλισης αναδρομικά. (Ν.4430/2016, άρθρο 26, παρ. 6, περ.β και γ· Ν.4554/2018, άρθρο 43, παρ.3-4· εγκ.ΕΦΚΑ 17/03-04-2019). Πιο συγκεκριμένα, τα μέλη των ΣΥΝΕΡΓ ασφαρίζονται ως αυτοαπασχολούμενοι στον ΕΦΚΑ μη μισθωτών. Ο υπολογισμός των ασφαλιστικών εισφορών κάθε μέλους καθορίζεται σύμφωνα με το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του προηγούμενου έτους από την άσκηση δραστηριότητας όπως διαμορφώνεται από τις εκάστοτε ισχύουσες διατάξεις του ΚΦΕ, προσαυξημένο από τις καταβλητέες ασφαλιστικές εισφορές. Το άθροισμα που προκύπτει το διαιρούμε με το 12 προκειμένου να υπολογίσουμε το μηνιαίο εισόδημα το οποίο θα αποτελέσει και τη βάση υπολογισμού των εισφορών (κύριας σύνταξης και υγειονομικής περίθαλψης) (Ν.4387/2016, άρθρο 39, παρ. 1 και 2).

Για να υπολογίσουμε την εισφορά για τον κλάδο της κύριας σύνταξης πολλαπλασιάζουμε το μηνιαίο εισόδημα με το συντελεστή 13,33%. Υπάρχει όμως ρήτρα που ορίζει ότι η ελάχιστη μηνιαία εισφορά για τον κλάδο κύριας σύνταξης ισούται με το 20% του κατώτατου βασικού

μισθωτού χωρίς επιδόματα. Σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία, αυτό πρακτικά σημαίνει πως δεν μπορεί να είναι μικρότερη των (650€ x 20%) 130€. Οπότε συμπεραίνουμε ότι για μηνιαία εισοδήματα έως και 975,25€ οι ασφαλισμένοι θα πληρώνουν για κύρια σύνταξη την ελάχιστη μηνιαία εισφορά ενώ από εκεί και πάνω θα κληθούν να καταβάλλουν το 13,33% του μηνιαίου εισοδήματος τους (Ν.4387/2016, άρθρο 39, παρ. 1, 2 και 3· εγκ.7/19-2-2019).

Για τον κλάδο της υγειονομικής περίθαλψης ο αντίστοιχος συντελεστής ανέρχεται στο 6,95% (6,45% για παροχές σε είδος και 0,50% για παροχές σε χρήμα) του μηνιαίου εισοδήματος εφόσον είναι μεγαλύτερο του κατώτατου βασικού μισθωτού χωρίς επιδόματα. Δηλαδή η μηνιαία ασφαλιστική εισφορά του συγκεκριμένου κλάδου δεν μπορεί να υπολείπεται των (650€ x 6,95%) 47,18€ (Ν.4387/2016, άρθρο 41, παρ.2).

Τέλος, ο ΕΦΚΑ παράλληλα με τις ασφαλιστικές εισφορές, συνεισπράττει από κάθε ασφαλισμένο και την μηνιαία εισφορά ύψους 10€ για τον Ειδικό Λογαριασμό Ανεργίας υπέρ των Αυτοτελώς και Ανεξάρτητα Απασχολούμενων την οποία και αποδίδει στον Οργανισμό Απασχολήσεως Εργατικού Δυναμικού (ΟΑΕΔ) (Ν. 3986/2011, άρθρο 44, παρ.2).

Συμπερασματικά, για κάθε μέλος σε έναν ΣΥΝΕΡΓ από την πρώτη μέρα εγγραφής του, ανεξάρτητα των ωρών απασχόλησης του και των εισοδημάτων που προκύπτουν από τη συμμετοχή του, βεβαιώνεται μία ελάχιστη ασφαλιστική εισφορά που σύμφωνα με τα ισχύοντα δεδομένα ανέρχεται στα 187,18€ μηνιαίως. Οι ασφαλιστικές εισφορές καταβάλλονται με καταληκτική ημερομηνία πληρωμής την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα και υπεύθυνος καταβολής τους ορίζεται ο συνεταιρισμός (Ν.4387/2016, άρθρο 43, παρ.2· εγκ.2/25-01-2017).

Ο ασφαλισμένος, με την σύμφωνη απόφαση του ΣΥΝΕΡΓ, εφόσον το επιθυμεί μπορεί οποιαδήποτε στιγμή με έγγραφη αίτηση προς τον ΕΦΚΑ να ζητήσει ως βάση υπολογισμού να μην υπολογίζεται το ποσό του μηνιαίου εισοδήματος του αλλά κάποιο μεγαλύτερο. Το χρονικό διάστημα της εφαρμογής, ο κλάδος υπέρ του οποίου θα εισφέρει το υπερβάλλον ποσό και το ύψος της βάσης υπολογισμού, επιλέγεται ελεύθερα από τον ασφαλισμένο/ΣΥΝΕΡΓ με μόνο περιορισμό το ανώτατο όριο του ασφαλιστέου εισοδήματος που είναι ίσο με το δεκαπλάσιο του κατώτατου (6500€/μήνα). Η εφαρμογή της νέας βάσης ξεκινάει από την πρώτη μέρα του επόμενου μήνα υποβολής της αίτησης και παύει να ισχύει από τον επόμενο μήνα υποβολής του σχετικού αιτήματος σε περίπτωση ανάκλησης της αίτησης ή υποβολής νέας. Τέλος, σε περίπτωση που προκύψει ανώτερη βάση υπολογισμού

βάσει του μηνιαίου εισοδήματος από την αιτούμενη, η τελευταία άρεται αυτοδίκαια (Ν.4387/2016, άρθρο 39 παρ.2. περ.β· Ν.4387/2016, άρθρο 38, παρ.2).

Σε περίπτωση άσκησης πολλαπλής επιχειρηματικής δραστηριότητας και ταυτόχρονη γένεση υποχρεωτικής ασφάλισης σε δύο ή περισσότερους εντασσόμενους στον ΕΦΚΑ φορείς, τομείς, κλάδους και λογαριασμούς ασφάλισης, ο εργαζόμενος καλείται να καταβάλλει τις αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές για κάθε μία από αυτές. Σημειώνεται πως η ελάχιστη μηνιαία βάση υπολογισμού ισχύει μόνο για την κύρια δραστηριότητα και όχι για τις υπόλοιπες (Ν.4387/2016, άρθρο 17, παρ.· Ν.4387/2016, άρθρο 36, παρ.1).

Αν ένα μέλος ΣΥΝΕΡΓ απασχολείται ταυτόχρονα και ως μισθωτός με σύμβαση εργασίας σε άλλο εργοδότη, τότε σε περίπτωση πλήρους απασχόλησης θα προκύψει υποχρέωση καταβολής δύο ασφαλιστικών εισφορών. Μία από την εξαρτημένη εργασία που καταβάλλεται από τον εργοδότη του και μία ως αυτοαπασχολούμενος που καταβάλλει ο συνεταιρισμός. Σε αυτήν την περίπτωση, για τον υπολογισμό της εισφοράς από τα έσοδα του συνεταιρισμού δεν εφαρμόζεται το ελάχιστο πλαφόν του κατώτατου βασικού μισθού (σήμερα 650€) ως βάση υπολογισμού. Ειδικά στην περίπτωση που η σύμβαση εξαρτημένης εργασίας είναι μερικής απασχόλησης, το ελάχιστο ασφαλιστέο εισόδημα προκύπτει αφού αφαιρεθούν οι αποδοχές από τη μισθωτή σχέση (Ν.4387/2016, άρθρο 36, παρ.2· Ν.4387/2016 άρθρο 39, παρ.3).

Από την άλλη, οι εργαζόμενοι που δεν είναι μέλη του συνεταιρισμού, προσλαμβάνονται με σύμβαση εξαρτημένης εργασίας, οπότε σε αυτούς εφαρμόζονται οι διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας στο σύνολο τους. Ο αριθμός τους σε ποσοστό δεν μπορεί να ξεπερνά το 25% του αριθμού των μελών του συνεταιρισμού. Και εδώ, όπως και στις ΚΟΙΝΣΕΠ, εφόσον υπάρχει έκτακτη εποχική ανάγκη και με χρονικό περιορισμό τους έξι μήνες ανά ημερολογιακό έτος, η αναλογία μπορεί να ανέλθει έως και το 50% του αριθμού των μελών αλλά μόνο αν αποφανθεί θετικά το Μητρώο στη σχετική έγγραφη αίτηση του ΣΥΝΕΡΓ (Ν.4430/2016, άρθρο 28).

Για την εφαρμογή και τον έλεγχο των παραπάνω ποσοστών και εδώ χρησιμοποιείται η μέθοδος των ΕΜΕ. Η μόνη διευκρίνηση που πρέπει να γίνει σε αυτό το σημείο, είναι πως στην περίπτωση των μελών, ανεξάρτητα από το σύστημα αμοιβών που εφαρμόζεται και τον πραγματικό χρόνο απασχόλησης τους στο συνεταιρισμό, κάθε μέλος λογίζεται ως μία ΕΜΕ. Για τους υπόλοιπους εργαζόμενους, ισχύει ό,τι και στις ΚΟΙΝΣΕΠ.

Αναφορικά με τη δυνατότητα σύναψης σύμβασης μίσθωσης έργου ή παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών ανάμεσα στο συνεταιρισμό και τα μέλη του ή τρίτους ακολουθήθηκε η ίδια διαδικασία έρευνας με την αντίστοιχη για τις ΚΟΙΝΣΕΠ. Στο αρχικό σχέδιο νόμου «Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία και ανάπτυξη των φορέων της» παρατηρούμε ότι στην 8^η παράγραφο του άρθρου 17 «Σχέσεις μελών με το Συνεταιρισμό Εργαζομένων» αναφέρεται ότι δεν επιτρέπεται από μέλη ή τρίτους, η ανάθεση έργου που σχετίζεται με τους κύριους τομείς δραστηριότητας του συνεταιρισμού, ενώ στο αντίστοιχο άρθρο του ψηφισθέντος νόμου το συγκεκριμένο εδάφιο δεν υπάρχει ([σχέδιο νόμου ΚΑΛΟ άρθρο 17](#)· Ν.4430/2016, άρθρο 27). Έτσι, και στους ΣΥΝΕΡΓ απαιτείται μια αποσαφήνιση από τους αρμόδιους φορείς για το αν τελικά τα μη μέλη μπορούν έναντι αμοιβής να παρέχουν εργασία ή υπηρεσίες με σύμβαση μίσθωσης έργου ή/και σύμβαση παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών τόσο για τις κύριες όσο και για τις περιφερειακές δραστηριότητες του συνεταιρισμού.

Ως αυτοδίκαιος φορέας ΚΑΛΟ, είναι λογικό και αυτονόητο πολλές από τις διατάξεις που το διέπουν να είναι κοινές με αυτές που ισχύουν για τις ΚΟΙΝΣΕΠ. Οπότε, θα αναφερθούμε σε αυτές συνοπτικά, τονίζοντας ωστόσο τις διαφορές όπου αυτές προκύπτουν. Μισθολογικά, δεν υφίσταται κάποια υποχρέωση σύγκλισης μεταξύ κατώτατου και ανώτατου μισθού. Οι εργαζόμενοι που ανήκουν στις ευάλωτες ομάδες πληθυσμού, είτε πρόκειται για μέλη είτε όχι, διατηρούν το δικαίωμα λήψης επιδομάτων πρόνοιας, επανένταξης, οποιασδήποτε μορφής νοσηλίου, παροχής ή σύνταξης ως έμμεσα ασφαλισμένοι ανεξάρτητα της χρηματικής αποζημίωσης τους από την παροχή εργασίας ή υπηρεσιών προς τον συνεταιρισμό (Ν.4430, άρθρο 3, παρ. 1 περ.δ, υποπερ.δδ· Ν.4430/2016, άρθρο 34, παρ.2).

Επιπλέον, ο ΣΥΝΕΡΓ υποχρεούται να πραγματοποιεί από το δεύτερο έτος λειτουργίας του μισθολογική δαπάνη ίση ή μεγαλύτερη του 25% του ετήσιου κύκλου εργασιών της προηγούμενης χρήσης, όταν αυτός προσαυξημένος από ενδεχόμενα έσοδα επιχορηγήσεων είναι ίσος ή μεγαλύτερος από το τριπλάσιο της ετήσιας μισθοδοτικής δαπάνης ενός υπαλλήλου πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τον κατώτατο νομοθετημένο μισθό χωρίς επιδόματα. Δεδομένης όμως της φύσης του και των λοιπών εργατικών και ασφαλιστικών διατάξεων που τον διέπουν, πρακτικά θεωρείται εξαιρετικά δύσκολο να παρεκκλίνει αυτής (Ν.4430/2016, άρθρο 3, παρ.4).

Παρομοίως, σε περίπτωση που ο συνεταιρισμός κλείσει τη χρήση του με κερδοφορία, δικαιούται να διανέμει μέχρι το 35% των κερδών του στους εργαζόμενούς του, μέλη και μη. Μπορεί όμως αντί γι αυτό να διαθέσει το σύνολο ή μέρος αυτού σε δραστηριότητες του

συνεταιρισμού εφόσον συμφωνηθεί αιτιολογημένα από τα 2/3 των μελών του (Ν.4430/2016, άρθρο 31).

Ένας πρόσθετος προβληματισμός που είχε προκύψει από την παραπάνω διάταξη αναφέρονταν στον τρόπο που θα γινόταν η διανομή προκειμένου να χρεωθούν οι αντίστοιχες ασφαλιστικές εισφορές στα μέλη κι αν αυτή θα διέφερε από την μέθοδο που εφαρμόζεται στους μισθωτούς μη μέλη. Έπειτα από την αποσαφήνιση του ασφαλιστικού καθεστώτος των μελών, είναι πλέον σαφές, ότι οι πρόσθετες αυτές αμοιβές θα προστεθούν στην ετήσια βεβαίωση αποδοχών του κάθε μέλους, προκειμένου να διαμορφωθεί η εισοδηματική βάση πάνω στην οποία θα υπολογιστούν οι ασφαλιστικές εισφορές του επόμενου έτους με τον τρόπο που περιγράψαμε πιο πάνω, ενώ για τους μισθωτούς που δεν είναι μέλη, εφαρμόζεται ότι αναφέραμε και στις ΚΟΙΝΣΕΠ (εγκ.ΕΦΚΑ 17/03-04-2019).

Η υποενότητα κλείνει με μια σύντομη αναφορά στις δυνατότητες παροχής μη αμειβόμενης εργασίας προς τον συνεταιρισμό. Παρατηρείται πως ο Ν.4430/2016 δεν περιέχει αντίστοιχο εδάφιο περί σύμβασης εντολής στους ΣΥΝΕΡΓ, γεγονός που κρίνεται απολύτως λογικό δεδομένου του ασφαλιστικού καθεστώτος των μελών.

Αντιθέτως, η μη αμειβόμενη εργασία που παρέχεται από μη μέλη είναι αποδεκτή γι' αυτό και οι διατάξεις περί εθελοντισμού ισχύουν και για τα δύο είδη συνεταιρισμών. Θα θέλαμε πάντως να τονίσουμε, ότι η απουσία της κοινωνικής ωφέλειας¹⁰ από τους καταστατικούς σκοπούς των ΣΥΝΕΡΓ περιπλέκει ακόμη περισσότερο το ήδη θόλο τοπίο περί εθελοντικής εργασίας από τρίτους και η χρήση της συγκεκριμένης διάταξης πρέπει να γίνεται με εξαιρετική προσοχή και προσήλωση στις γενικές και ειδικές αρχές περί εθελοντισμού γιατί ενέχεται υψηλός και βásiμος κίνδυνος να χαρακτηριστεί ως αδήλωτη εργασία από τα αρμόδια ελεγκτικά σώματα.

3.1.4 ΝΠΜΚΧ και αλλαγές όταν καταχωρίζονται ως φορείς ΚΑΛΟ

Τόσο στις ΑΜΚΕ όσο και στα Σωματεία/Συλλόγους, η ιδιότητα του εταίρου και του μέλους αντίστοιχα δεν γεννά ασφαλιστικές υποχρεώσεις (εγκ.ΟΑΕΕ 84/21-08-2007). Σε περίπτωση όμως παροχής εργασίας ή υπηρεσιών προς αυτά τα ΝΠ είτε από τους εταίρους/μέλη είτε από τρίτους, το θεσμικό πλαίσιο δεν είναι ξεκάθαρο. Αυτό συμβαίνει για διάφορους λόγους.

¹⁰“Ως «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” (Ν.4430/2016, άρθρο 2 παρ.2).

Ένας βασικός παράγοντας είναι ότι, κυρίως στις ΑΜΚΕ και λιγότερο στα Σωματεία, παράλληλα με τις δράσεις προς εξυπηρέτηση των καταστατικών σκοπών τους, παρατηρείται και επιχειρηματική δραστηριότητα. Και ενώ εννοιολογικά η εξυπηρέτηση των κοινωφελών σκοπών τους σε μεγάλο βαθμό στηρίζεται στην άμισθη εθελοντική εργασία (και σε αυτό συνεπικουρεί και η έλλειψη των απαιτούμενων χρηματικών πόρων που αντιμετωπίζει η πλειοψηφία τους), από την άλλη υπάρχει η σχεδόν αδιάλλακτη στάση των ασφαλιστικών φορέων που θεωρούν πως κάθε παροχή εργασίας υπόκειται σε εισφορές (Λαναράς, 2019). Τέλος, η έλλειψη ενός σαφώς οριοθετημένου νομοθετικού πλαισίου αναφορικά με την εθελοντική εργασία καθιστά τα κριτήρια κατηγοριοποίησης μεταξύ εξαρτημένης εργασίας και εθελοντισμού, μια εξαιρετικά περίπλοκη και εξειδικευμένη υπόθεση για αυτό και στο σύνολο τους αντιμετωπίζονται ξεχωριστά ανάλογα με τα πραγματικά γεγονότα.

Μια αρχική διάκριση που πρέπει να γίνει είναι σχετικά με το ποιες υπηρεσίες αποτελούν εισφορά των εταίρων/μελών/τρίτων για την επίτευξη του σκοπού του εκάστοτε ΝΠ και ποιες αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητα τους. Εφόσον, η εκμετάλλευση και χρησιμοποίηση της εργασίας από μια οντότητα γίνεται για παραγωγικούς σκοπούς, τότε είναι αδύνατο η εργασία αυτή να θεωρηθεί εθελοντική. Το ίδιο ισχύει και όταν η παροχή εργασίας γίνεται έναντι καταβολής αμοιβής, η οποία δεν είναι απαραίτητο να είναι πάντα χρηματική. Σε αυτές τις περιπτώσεις, οι παρέχοντες την εργασία θα πρέπει να συνάψουν με το ΝΠ σύμβαση εξαρτημένης εργασίας και να εφαρμόσουν τις διατάξεις του εργατικού και ασφαλιστικού κώδικα είτε πρόκειται για εταίρους/μέλη είτε για τρίτους. Σε αυτή τη κατηγορία ανήκουν και οι περιστασιακά απασχολούμενοι με εργόσημο.

Όταν οι απασχολούμενοι είναι φυσικά πρόσωπα με έναρξη δραστηριότητας στη ΔΟΥ αντί σύμβασης εξαρτημένης εργασίας, μπορούν να συνάψουν σύμβαση μίσθωσης έργου ή παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών, εκδίδοντας τα αντίστοιχα φορολογικά παραστατικά. Σε περίπτωση που ο παρέχων τις υπηρεσίες το πράττει ευκαιριακά και δεν έχει προβεί σε έναρξη δραστηριότητας μπορεί να αμειφθεί και ασφαλιστεί μέσω τίτλου κτήσης. Εφόσον όμως υπόχρεος καταβολής των ασφαλιστικών εισφορών στον ΕΦΚΑ είναι το ΝΠ, θα πρέπει πρώτα ο νόμιμος εκπρόσωπος του να έχει κάνει απογραφή στον ΕΦΚΑ της περιοχής που υπάγεται και να λάβει αριθμό μητρώου εργοδότη προκειμένου να υποβάλλει την Αναλυτική Περιοδική Δήλωση (ΑΠΔ) που να περιλαμβάνει τις εισφορές όπως προκύπτουν από την εν λόγω δαπάνη.

Από την άλλη μεριά, όταν η παροχή εργασίας γίνεται προς εκπλήρωση του κοινωφελούς σκοπού του ΝΠ χωρίς κάποιο χρηματικό υλικό ή άλλο αντάλλαγμα και κυρίως πλαισιώνεται

από τα απαραίτητα αποδεικτικά στοιχεία, τότε μάλλον συντρέχουν οι προϋποθέσεις η εργασία αυτή να θεωρηθεί εθελοντική από την οποία δεν προκύπτουν ασφαλιστικές εισφορές. Η σχετική αναφορά στο καταστατικό του ΝΠ και η σύνταξη συμφωνητικού ή σύμβασης μεταξύ των συμβαλλόμενων που να δηλώνουν ότι δεν προκύπτει σχέση εξαρτημένης εργασίας αποτελούν στοιχεία που λαμβάνονται υπόψη αλλά από μόνα τους δεν προεξοφλούν τον εθελοντισμό. Πρόσθετα στοιχεία που εξετάζονται είναι η φύση, το είδος, οι συνθήκες και η διάρκεια της προσφοράς εθελοντικής εργασίας, η περιουσιακή κατάσταση και η βιοποριστική απασχόληση του δότη της εργασίας, η σύμπνοια ιδεολογικών, συνειδησιακών, κ.α. κινήτρων των αντισυμβαλλόμενων και γενικά κάθε στοιχείο που να αποκλείει το ενδεχόμενο αδήλωτης εργασίας (Πανταζής, 2004· Κορφιάτης, 2018).

Σε περίπτωση που καταστεί αδύνατη η εξακρίβωση του είδους της εργασίας από κάποιο ελεγκτικό σώμα, τότε αυτό από τη μεριά του έχει το δικαίωμα να εφαρμόσει το μάχιμο τεκμήριο υπέρ της εξαρτημένης εργασίας ενώ το ΝΠ για να καταφέρει να το ανατρέψει θα πρέπει να αποδείξει το αντίθετο με βέβαιο και σαφή τρόπο στο διοικητικό δικαστήριο. Συνεπώς, γίνεται αντιληπτό πως η παροχή εθελοντικής εργασίας ενέχει πολλούς κινδύνους τόσο για τον δότη όσο και για τον λήπτη της παροχής και θα πρέπει να αποφεύγεται για λόγους εισφοροαποφυγής όταν δεν μπορεί να αποδειχτεί με σαφή και βέβαιο τρόπο.

Τέλος, άξιο αναφοράς είναι πως έπειτα από εκτενή μελέτη νόμων και εγκυκλίων αλλά και επικοινωνία με τον ΕΦΚΑ, δεν βρέθηκε καμία αναφορά σχετικά με τον τρόπο ασφάλισης των διαχειριστών των εν λόγω ΝΠ στην περίπτωση που προβλέπεται από το καταστατικό αμοιβή για την παροχή των εν λόγω υπηρεσιών. Βάσει όσων ορίζονται για τις αντίστοιχες δαπάνες άλλων ΝΠ οι δύο επικρατούσες απόψεις είναι πως είτε θα ασφαλιστούν στον ΕΦΚΑ ως αυτοαπασχολούμενοι είτε ως μισθωτοί με σχέση εξαρτημένης εργασίας. Μέχρι την έκδοση σχετικής ερμηνευτικής εγκυκλίου προτείνεται η επικοινωνία με το υποκατάστημα ΕΦΚΑ υπαγωγής του ΝΠ πριν από την λήψη οποιασδήποτε απόφασης ή/και η αποστολή γραπτού ερωτήματος στην κεντρική διοίκηση του οργανισμού, γιατί σε περίπτωση καταλογισμού παράβασης, αυτή θα έχει αναδρομική ισχύ με πολλαπλές επιπτώσεις τόσο στο ΝΠ όσο και στον διαχειριστή.

Στη συνέχεια θα αναφερθούμε στις διαφορές που προκύπτουν στα ΝΠΜΚΧ όταν καταχωρίζονται στο Μητρώο φορέων ΚΑΛΟ. Μία πρώτη σημαντική διαφορά αποτελεί το γεγονός ότι υπόκεινται σε περιορισμό σύγκλισης αμοιβών εργασίας. Συγκεκριμένα, εφαρμόζεται ένα σύστημα όπου ο ανώτατος καθαρός μισθός δεν μπορεί να είναι μεγαλύτερος από το τριπλάσιο του κατώτατου. Αυτός ο περιορισμός μπορεί να αρθεί μόνο

εάν το αποφασίσουν τα 2/3 των μελών της ΓΣ (Ν.4430/2016, άρθρο 3, παρ. 1, περ.δ, υποπερ.δδ).

Επίσης, ισχύει ότι σε περίπτωση που τα φορολογητέα έσοδα τους προσαυξημένα με τις επιχορηγήσεις που τυχόν λάβουν, είναι μεγαλύτερα από το τριπλάσιο της μισθοδοτικής δαπάνης ενός υπαλλήλου πλήρους απασχόλησης που αμείβεται με τον κατώτατο νόμιμο μισθό χωρίς επιδόματα, τότε την ακριβώς επόμενη χρήση, το ΝΠ υποχρεούται να παρουσιάσει μισθοδοτική δαπάνη ίση ή μεγαλύτερη του 25% του ετήσιου κύκλου εργασιών του (Ν4430/2016, άρθρο 3, παρ.4).

Σε αντίθεση με τις ΚΟΙΝΣΕΠ και τους ΣΥΝΕΡΓ, δεν παρατηρείται κάποιος περιορισμός στην αναλογία μεταξύ των εργαζομένων που είναι και μέλη του ΝΠ και σε αυτούς που δεν είναι μέλη. Άλλη μια διαφορά με τους αυτοδίκαιους φορείς ΚΑΛΟ είναι πως οι εργαζόμενοι που ανήκουν στις ευάλωτες ομάδες πληθυσμού έπειτα από την έναρξη της εξαρτημένης εργασιακής τους σχέσης, δεν χαιρούν των ευνοϊκών ρυθμίσεων περί συνέχειας λήψης επιδομάτων επανένταξης και πρόνοιας, νοσηλίων ή παροχών και συντάξεων ως έμμεσα ασφαλισμένοι (Ν.4430/2016, άρθρο 34, παρ.2). Επίσης, αναφορικά με τη σύμβαση έργου και την αμισθί παροχή εργασίας ή υπηρεσιών από τα μέλη προς το ΝΠ δεν αναφέρεται πουθενά κάποιος ρητός χρονικός περιορισμός όπως τις 16 ώρες την εβδομάδα που εφαρμόζεται στις ΚΟΙΝΣΕΠ.

Τέλος, αναφορικά με την εθελοντική εργασία, τα Σωματεία και οι ΑΜΚΕ που είναι φορείς ΚΑΛΟ, σύμφωνα με τα οριζόμενα του οικείου Νόμου, έχουν την πρόσθετη υποχρέωση να καταγράφουν σε πρακτικό και να προδημοσιευτούν στην ιστοσελίδα τους την πρόσκληση κάθε εθελοντικής δράσης, να τηρούν μητρώο εθελοντών και να αναλαμβάνουν υπεύθυνα ζημίες που ενδέχεται να προκύψουν προς τον εθελοντή όπως επίσης να καλύπτουν τις δαπάνες διαβίωσης, καταλύματος, μετακίνησης, ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης και κάθε άλλης δαπάνης σε περίπτωση που ο εθελοντής παράσχει τις υπηρεσίες του στο εξωτερικό (Ν.4430/2016, άρθρο 8, παρ.2). Τα περισσότερα εξ αυτών τηρούνται ούτως ή άλλως από τα ΝΠΜΚΧ κυρίως όμως για να αποφύγουν το χαρακτηρισμό της εθελοντικής εργασίας ως αδήλωτης σε τυχόν ελέγχους

και όχι βάσει κάποιου θεσμοθετημένου πλαισίου.

3.2 Λογιστικά – Φορολογικά Θέματα

3.2.1 Τήρηση Βιβλίων

Στην υποενότητα που ακολουθεί θα ασχοληθούμε με τα βιβλία που καλούνται να τηρούν τα υπό μελέτη ΝΠ σύμφωνα με την ισχύουσα νομοθεσία. Συγκεκριμένα, ο νόμος 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» είναι αυτός που ρυθμίζει το πλαίσιο μέσα στο οποίο θα πρέπει οι οντότητες να λειτουργούν και να τηρούν τα λογιστικά τους αρχεία (βιβλία και παραστατικά) και συμπληρώνεται με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014 «Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν.4308/2014 περί των “Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις”».

Οι ΚΟΙΝΣΕΠ και οι ΣΥΝΕΡΓ ως κερδοσκοπικοί αστικοί συνεταιρισμοί, υποχρεούνται σε τήρηση λογιστικών βιβλίων από τη στιγμή της έκδοσης του Αριθμού Φορολογικού Μητρώου (ΑΦΜ) τους και την ταυτόχρονη έναρξη της επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους. Το ίδιο ισχύει και για τις ΑΜΚΕ που ανεξάρτητα του σκοπού τους, λογίζονται και αντιμετωπίζονται ως επιτηδευματίες. Τα Σωματεία δε, διαχωρίζουν τα έσοδα και αντίστοιχα τα έξοδά τους, σε αυτά που σχετίζονται με την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους και σε εκείνα που συνδέονται με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας¹¹. Υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων γεννάται μόνο εφόσον αποκτούν εισόδημα και από τις δύο κατηγορίες (Ν. 4308/2014, άρθρο 1, παρ.2 περ.γ· ΠΟΛ 1003/31-12-2014, άρθρο 1, παρ.2, περ.2).

Στον νόμο για την ΚΑΛΟ, αναφέρεται ότι οι φορείς της υποχρεούνται να αποστέλλουν στο Μητρώο, ετήσιο ισολογισμό ή Οικονομική Κατάσταση Αποτελεσμάτων. Αυτή η πρόβλεψη σε συνδυασμό με τη διάταξη των ΕΛΠ που αναφέρει ότι οι οντότητες που από άλλη νομοθεσία υποχρεούνται σε σύνταξη ισολογισμού τηρούν αναγκαστικά διπλογραφικά βιβλία, δημιούργησε μια σύγχυση αναφορικά με το λογιστικό σύστημα παρακολούθησής τους. Λύση στο πρόβλημα είχε δοθεί ήδη με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1003/2014 που ξεκαθάρισε πως εφόσον εμπίπτουν στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων των ΕΛΠ, δεν προκύπτει δέσμευση εφαρμογής διπλογραφικού συστήματος και ότι αυτό εξαρτάται από το ύψος των ακαθάριστων εσόδων κάθε χρήσης (Ν.4430/2016, άρθρο 16, παρ.1· Ν.4430/2016, άρθρο 26, παρ.1· Ν.4430/2016, άρθρο 71· Ν. 4308/2014 άρθρο 3, παρ.10· ΠΟΛ1003/2014 άρθρο 3, παρ.10, περ.ζ).

Πιο συγκεκριμένα, στις ΚΟΙΝΣΕΠ και τους ΣΥΝΕΡΓ (ως είδη αστικών συνεταιρισμών) όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών τους είναι ίσος ή μικρότερος από 1.500.000€ εφαρμόζουν το

¹¹Βλέπε και υποενότητα 3.2.4.3 «Σωματεία».

απλογραφικό λογιστικό σύστημα, ενώ όταν τα ακαθάριστα έσοδα ξεπερνούν για δύο συνεχόμενες χρήσεις το όριο των 1.500.000€ εφαρμόζεται το διπλογραφικό λογιστικό σύστημα (ΠΟΛ 1003/31-12-2014, άρθρο 3, παρ.10, περ.1, υποπερ.ζ). Οι ίδιες ακριβώς προϋποθέσεις ισχύουν τόσο για τις ΑΜΚΕ (ΠΟΛ 1003/31-12-2014, άρθρο 3, παρ.12, περ.9, υποπερ.α· ΠΟΛ 1003/31-12-2014, άρθρο 3, παρ.10, περ.1, υποπερ.δ) όσο και για Σωματεία (ΠΟΛ 1003/31-12-2014, άρθρο 3, παρ.12, περ.9, υποπερ.γ· ΠΟΛ 1003/31-12-2014, άρθρο 3, παρ.10, περ.1, υποπερ.δ).

Με βάση τα ανωτέρω, θεωρούμε πως οι φορείς ΚΑΛΟ συντάσσουν τον «Ισολογισμό πολύ μικρών οντοτήτων» και την «Κατάσταση Αποτελεσμάτων για πολύ μικρές Οντότητες» υποδείγματα των οποίων παρατίθενται στο Ν.4308/2014. Η πληροφόρηση που παρέχει το απλογραφικό λογιστικό σύστημα, για την άντληση των απαιτούμενων στοιχείων για τη συμπλήρωση τους, κρίνεται κατάλληλη και επαρκής.

Αξίζει επίσης να σημειωθεί, πως καθένα από τα παραπάνω πρόσωπα μπορεί να διατηρεί προαιρετικά διπλογραφικά βιβλία ακόμη κι αν βρίσκεται κάτω από όριο του κύκλου εργασιών, καθώς με αυτό το σύστημα παρέχεται αναλυτικότερη πληροφόρηση και βοηθάει τόσο στην οικονομική διαχείριση όσο και στον εσωτερικό και εξωτερικό τους έλεγχο αν και είναι πιο χρονοβόρο και αυξάνει το διαχειριστικό τους κόστος.

Τέλος, παρατηρείται ότι σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.4308/2014 καθώς και της ΠΟΛ.1003/31-12-2014 δεν καθίσταται σαφές το εάν στα λογιστικά βιβλία των Σωματείων και των ΑΜΚΕ (ανεξάρτητα με το εάν ακολουθούν το απλογραφικό ή το διπλογραφικό σύστημα) απεικονίζεται το σύνολο των πράξεών τους ή αποκλειστικά αυτές που σχετίζονται με παράδοση αγαθών ή παροχή υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο εισοδήματος ή/και στο ΦΠΑ. Με δεδομένο ότι έως και σήμερα δεν έχει εκδοθεί κάποια διευκρινιστική εγκύκλιος από το υπουργείο, η συνήθης πρακτική που ακολουθείται είναι να μην συμπεριλαμβάνονται τα έσοδα που σχετίζονται με την εκπλήρωση του σκοπού τους όπως ορίζονταν παλαιότερα από τους προηγούμενους σχετικούς κώδικες, ήτοι τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ) (Ν.4093/2012, άρθρο πρώτο, υποπαράγραφος Ε.1, άρθρο 3, παρ.1) και τον προγενέστερο Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ) (Π.Δ. 186/1992, άρθρο 2, παρ. 3).

Πέρα από τα υποχρεωτικά λογιστικά βιβλία βάσει ΕΛΠ, ανάλογα με το είδος του ΝΠ κάθε οντότητα καλείται να κατέχει και να τηρεί και μια σειρά εξωλογιστικών βιβλίων όπως προκύπτει από το ισχύον θεσμικό πλαίσιο.

Συγκεκριμένα, κάθε Σωματείο πρέπει να τηρεί:

- Βιβλίο Ταμείου.
- Βιβλίο Μητρώου Μελών, όπου αναγράφονται επίσης οι διευθύνσεις και τα τηλέφωνα των μελών.
- Βιβλίο πρακτικών Γενικών Συνελεύσεων, στο οποίο αναγράφονται όλες οι συζητήσεις, προτάσεις, και αποφάσεις των Γενικών Συνελεύσεων.
- Βιβλίο Πρακτικών συνεδριάσεων του Διοικητικού Συμβουλίου (ΔΣ).
- Πρωτόκολλο εισερχομένων και εξερχομένων εγγράφων.
- Μπλοκ εισπράξεων. (Μπουλέρος, 2019)

Η θεώρησή τους καθώς και ο έλεγχός τους αποτελούν αρμοδιότητες της Περιφέρειας που υπάγεται το κάθε ΝΠ. Με δεδομένο ότι αυτά τα βιβλία δεν προβλέπονται από τη φορολογική νομοθεσία, συνεπακόλουθα προκύπτει ότι η μη τήρησή τους δεν αποτελεί και φορολογική παράβαση.

Αντίστοιχα, οι ΚΟΙΝΣΕΠ και οι ΣΥΝΕΡΓ σύμφωνα με τον νόμο περί αστικών συνεταιρισμών, έχουν την υποχρέωση να τηρούν τα κάτωθι εξωλογιστικά βιβλία:

- Βιβλίο Μητρώου Μελών
- Βιβλίο Πρακτικών της ΓΣ
- Βιβλίο Πρακτικών συνεδριάσεων της ΔΕ (για τις ΚΟΙΝΣΕΠ) ή του ΔΣ (για τους ΣΥΝΕΡΓ)
- Βιβλίο Μητρώου Εθελοντών

ενώ προαιρετικά, βάσει καταστατικού, μπορούν να προστεθούν και επιπλέον βιβλία σύμφωνα με τις ανάγκες και απαιτήσεις του συνεταιρισμού (Ν. 1667/1986 άρθρο 9, παρ.1 και παρ.2· Ν.4430/2016 άρθρο 3, παρ. 3). Τα βιβλία, όπως και στα Σωματεία, πρέπει επίσης να είναι αριθμημένα αλλά δεν υπάρχει υποχρέωση θεώρησής τους από κάποια αρχή ή υπηρεσία. Κλείνοντας, αναφέρουμε ότι οι ΑΜΚΕ δεν έχουν υποχρέωση τήρησης πρόσθετων βιβλίων.

3.2.2 ΦΠΑ

Ο ΦΠΑ είναι ένας έμμεσος, αναλογικός και μη παρακρατούμενος φόρος που επιβλήθηκε στην Ελλάδα την 1η Ιανουαρίου του 1987 με τον Ν.1642/1986 «Για την εφαρμογή του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας και άλλες διατάξεις» με βασική ερμηνευτική εγκύκλιο την ομώνυμη Π.4336/3162/Εγκ.10/10.7.1987. Στις 7 Νοεμβρίου του 2000 κωδικοποιήθηκε από τον Ν.2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» που ισχύει ως σήμερα. Αντίστοιχος φόρος υφίσταται σε όλα τα κράτη μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης (καθώς και σε

άλλα κράτη εκτός Ε.Ε σε διάφορες ηπείρους) αφού η επιβολή του προέρχεται από το «Παράγωγο Δίκαιο του Κοινοτικού Δικαίου» ([βικιπαιδεία](#)).

Στο ΦΠΑ υπόκεινται τα φυσικά και ΝΠ που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με εξαίρεση το δημόσιο και τα Νομικά Πρόσωπα Δημοσίου Δικαίου (ΝΠΔΔ) μόνο για τις πράξεις τους ως δημόσια εξουσία (για παράδειγμα η παροχή υπηρεσιών από τις ΔΟΥ, τα υπουργεία, τις Περιφέρειες κ.λπ. προς τους πολίτες) όπως ορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 3 και διάφορες άλλες περιπτώσεις στις οποίες θα αναφερθούμε παρακάτω.

Ο συντελεστής του ΦΠΑ δεν επηρεάζεται από το είδος του φυσικού ή ΝΠ ούτε από το εάν πρόκειται για φορέα ΚΑΛΟ ή όχι. Οι παράγοντες που τον επηρεάζουν είναι το είδος των αγαθών που παραδίδονται ή των υπηρεσιών που παρέχονται, ο γεωγραφικός προσδιορισμός της έδρας του εκάστοτε προσώπου καθώς και ο κύκλος εργασιών που αυτό πραγματοποιεί σε ετήσια βάση.

Η βάση αντικειμένου υπαγωγή ή απαλλαγή στο καθεστώς ΦΠΑ αποφασίζεται αποκλειστικά από την ΔΟΥ που ανήκει η κάθε επιχείρηση κατά την έναρξη των δραστηριοτήτων της σύμφωνα με τα άρθρα 22 έως και 29 του οικείου νόμου. Ο προσδιορισμός των περιοχών με τον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ ορίζεται στο άρθρο 21 και συγκεκριμένα στην παρ.4. Η απαλλαγή από το καθεστώς ΦΠΑ για ετήσια ακαθάριστα έσοδα έως και 10.000€ καθορίζεται στο άρθρο 39 του ίδιου νόμου. Οι οντότητες που υπόκεινται στο καθεστώς ΦΠΑ έχουν την υποχρέωση να υποβάλλουν περιοδικές δηλώσεις συμπληρωμένες με τα απαιτούμενα στοιχεία μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της φορολογικής περιόδου στην οποία αναφέρεται η δήλωση. Η φορολογική περίοδος δεν είναι κοινή για όλες τις οντότητες και επηρεάζεται από το λογιστικό σύστημα που ακολουθεί η κάθε μία. Συγκεκριμένα, για τους υποκείμενους που τηρούν απλογραφικά βιβλία η φορολογική περίοδος ορίζεται στο ημερολογιακό τρίμηνο (Ιανουάριος- Μάρτιος, Απρίλιος-Ιούνιος, Ιούλιος-Σεπτέμβριος, Οκτώβριος-Δεκέμβριος), ενώ για αυτούς που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, η αντίστοιχη περίοδος είναι ο ημερολογιακός μήνας (ΠΟΛ 1108/14.4.2014, άρθρο 1 και 2).

Τα ΝΠΜΚΧ που:

- παρέχουν υπηρεσίες που συνδέονται στενά με τον αθλητισμό και τη σωματική αγωγή,
- επιδιώκουν στα πλαίσια του συλλογικού τους συμφέροντος σκοπούς πολιτικούς, συνδικαλιστικούς, θρησκευτικούς, φιλοσοφικούς, φιλανθρωπικούς ή εθνικούς
- έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς (στις παρεχόμενες υπηρεσίες περιλαμβάνονται ιδίως αυτές σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή

άλλων παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων) (Ν. 2859/2000, άρθρο 22, παρ.1 περ.ιη)

και εφόσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού, έχουν το δικαίωμα να διοργανώνουν ετησίως δύο κατ' ανώτατο όριο ευκαιριακές εκδηλώσεις για την οικονομική τους ενίσχυση, στο πλαίσιο των οποίων η παροχή υπηρεσιών και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών απαλλάσσονται από το ΦΠΑ (ΠΟΛ. 1071/8.3.1995, άρθρο 2).

Η συγκεκριμένη απαλλαγή δεν παρέχεται αυτοδίκαια αλλά μόνο έπειτα από αίτηση στον αρμόδιο προϊστάμενο της ΔΟΥ της έδρας του αιτούμενου που περιλαμβάνει το είδος των υπηρεσιών καθώς και το είδος και την ποσότητα των αγαθών για τα οποία ζητείται η απαλλαγή. Αυτός με τη σειρά του ελέγχει αν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του νομοθετικού πλαισίου και τα λοιπά στοιχεία της αίτησης και έπειτα αποφασίζει την έγκριση ή την απόρριψή της (ΑΥΟ Π.6786/640/07.10.1986). Η μη υποβολή της αίτησης συνεπάγεται και τη μη χορήγηση της απαλλαγής ([ΔΕΕΦ Α 1148188 ΕΞ 2016/11.10.2016](#)).

Επίσης, αξίζει να σημειωθεί πως ένα ΝΠΜΚΧ ενδέχεται για ορισμένες δραστηριότητες του να απαλλάσσεται, ενώ για κάποιες άλλες να υπάγεται στο ΦΠΑ. Αυτή η παράλληλη άσκηση φορολογητέας δραστηριότητας του προσώπου, δεν το αποκλείει από την διενέργεια των απαλλασσόμενων από το ΦΠΑ ευκαιριακών εκδηλώσεων, αρκεί αυτές να αφορούν αποκλειστικά τις απαλλασσόμενες δραστηριότητές του ([ΔΕΕΦ Α 1139606 ΕΞ 2015/27.10.2015](#)).

Για το τέλος αφήσαμε τις δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας και φιλοξενίας γενικά, στέγασης, τροφής, ποτών και μετακίνησης για το προσωπικό, τους εκπροσώπους, τους συνεργάτες και τους πελάτες της επιχείρησης. Η ιδιαιτερότητα που έχουν και τις διακρίνει από τις υπόλοιπες κατηγορίες εξόδων έγκειται στο γεγονός πως όταν θεωρούνται ως μη άμεσα λειτουργικές, δηλαδή όταν πραγματοποιούνται στα πλαίσια ανάπτυξης δημοσίων σχέσεων του ίδιου υποκειμένου στο φόρο, δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ τους.

Η μόνη περίπτωση όπου δύναται να εκπέσει ο ΦΠΑ των συγκεκριμένων δαπανών από τον αντίστοιχο φόρο των εσόδων μιας επιχείρησης είναι όταν χαρακτηρίζονται ως άμεσα λειτουργικές. Αυτό συμβαίνει όταν πραγματοποιούνται στα πλαίσια των επιδιωκόμενων σκοπών των οντοτήτων και υπάρχει απόλυτη σύνδεση με τη δραστηριότητά τους (Ν.2859, άρθρο 30, παρ.4, περ.γ· Διοικ. Έγγρ. 1088145/11-12-2002· Διοικ. Έγγρ. 1178690/20-11-2013).

3.2.3 Τέλος Επιτηδεύματος

Το τέλος επιτηδεύματος αποτελεί ένα πρόσθετο φορολογικό βάρος που θεσπίστηκε με το άρθρο 31 του Νόμου 3986/2011 από το φορολογικό έτος 2012 κι έπειτα και αφορά σχεδόν το σύνολο των φυσικών και ΝΠ που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα ανεξάρτητα από το λογιστικό σύστημα που τηρούν (απλογραφικό- διπλογραφικό). Στην παρούσα υποενότητα θα ασχοληθούμε με τον καταλογισμό και την χρονική εξέλιξη του τέλους για κάθε ένα από τα ΝΠ που μελετάμε στη συγκεκριμένη εργασία.

Για τις ΚΟΙΝΣΕΠ αρχικά είχε αποφασισθεί ότι όπως σε όλα τα ΝΠ θα καταλογίζεται τέλος ίσο με 800€ αν έχουν έδρα σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως και 200.000 κατοίκους, 1000€ σε περίπτωση που ξεπερνούσαν αυτό το πληθυσμιακό όριο και 600€ για κάθε υποκατάστημα. (Ν.3986/2011, άρθρο 31, παρ.1, περ. α και β). Για τα έτη 2016 και 2017 τόσο για τις ΚΟΙΝΣΕΠ όσο και τους ΣΥΝΕΡΓ το τέλος ορίστηκε στα 500€ ετησίως με απαλλαγή για τα πρώτα 5 έτη λειτουργίας τους τόσο για την κύρια έδρα όσο και για τα υποκαταστήματα τους (Ν.4430/2016, άρθρο 73, παρ.1· ΔΕΑΦ Β 1136426 ΕΞ 2018· ΔΕΑΦ Β 1161261 ΕΞ 2018) ενώ δύο χρόνια αργότερα, με την ΠΟΛ 1235/20-12-2018 επήλθε η οριστική απαλλαγή των εν λόγω συνεταιρισμών από την επιβολή του τέλους.

Περνώντας τώρα και στα ΝΠΜΚΧ που εξετάζουμε, βλέπουμε ότι στα Σωματεία δεν επιβάλλεται τέλος επιτηδεύματος είτε αυτά ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είτε όχι (ΠΟΛ1216/29-11-2018, άρθρο 2 και 3). Αντιθέτως, για τις ΑΜΚΕ το τέλος ανέρχεται στα 400€ ετησίως, όταν η έδρα τους βρίσκεται σε τουριστικούς τόπους και σε πόλεις ή χωριά με πληθυσμό έως και 200.000 κατοίκους και 500€ σε περίπτωση που ξεπερνάει αυτό το όριο. Επίσης για κάθε υποκατάστημα¹² της, μια ΑΜΚΕ χρεώνεται επιπλέον 300€ (Ν.3986/2011, άρθρο 31, παρ.1, περ.ε). Απαλλαγή από το τέλος υπάρχει μόνο όταν η έδρα της είναι σε χωριά έως 500 κατοίκους και νησιά έως 3100 κατοίκους (Ν3986/2011, άρθρο 31 παρ.3).

Κατά την πρώτη χρήση της εταιρίας όπως επίσης και σε περίπτωση διακοπής, το τέλος βεβαιώνεται αναλογικά με τους μήνες λειτουργίας. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης διακοπής, το καταλογισθέν τέλος διαγράφεται ή επιστρέφεται (Ν.3986/2011, άρθρο 31, παρ.2· ΔΕΕΑΦ Ζ Ε.2065/2019· ΔΕΑΦ Β 1145341 ΕΞ 2015). Τέλος, αξίζει να σημειωθεί πως δεν διαπιστώνεται κάποια διαφοροποίηση αναφορικά με την επιβολή του τέλους και την ιδιότητα του φορέα ΚΑΛΟ για μια ΑΜΚΕ. Από την έρευνα που διεξήχθη δεν προέκυψε κάποιο στοιχείο που να

¹²Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος και μόνο, με τον όρο υποκατάστημα εννοούμε κάθε επαγγελματική εγκατάσταση πλέον της έδρας, που λαμβάνει χώρα παραγωγική ή συναλλακτική δραστηριότητα (Ν.3986/2011, άρθρο 31, παρ.1, περ.δ).

αιτιολογεί τη συγκεκριμένη απόφαση οπότε και δεν εξακριβώθηκε εάν πρόκειται για πρόθεση ή για ενδεχόμενη παράλειψη του νομοθέτη.

3.2.4 Φορολογία Εισοδήματος

3.2.4.1 ΚΟΙΝΣΕΠ

Οι ΚΟΙΝΣΕΠ αποτελούν είδος αστικού συνεταιρισμού του Ν.1667/1986 με σκοπό τη συλλογική και κοινωνική ωφέλεια και σύμφωνα με τον Ν.4430/2016 δεν επιτρέπεται η διανομή κερδών στα μέλη του(Ν.4430/2016, άρθρο 14, παρ.1· Ν.4430/2016, άρθρο 3, παρ.2). Το σύστημα διανομής κερδών που εφαρμόζεται στις ΚΟΙΝΣΕΠ ορίζει πως ποσοστό 5% πρέπει να πηγαίνει στο αποθεματικό, ποσοστό έως 35% μπορεί να αποδίδεται στους εργαζόμενους του Φορέα εκτός κι αν τα 2/3 των μελών της ΓΣ αποφασίσει να διαθέσει μέρος ή όλο το ποσό για δραστηριότητες της επιχείρησης και το υπόλοιπο διατίθεται για τη δημιουργία νέων θέσεων εργασίας και τη διεύρυνση της παραγωγικής τους δραστηριότητας (Ν.4430/2016, άρθρο 21 παρ.2).

Λαμβάνοντας λοιπόν υπόψη όλα τα παραπάνω, και συνδυαστικά με τις σχετικές διατάξεις του ΚΦΕ, συνάγεται το συμπέρασμα πως το σύνολο των κερδών του συνεταιρισμού θα φορολογηθεί με συντελεστή 29% για τα εισοδήματα του 2018¹³ εκτός του ποσοστού που θα αποδοθεί στους εργαζόμενους και επί του ποσού που θα προκύψει θα επιβληθεί 100% προκαταβολή φόρου για το επόμενο έτος. Αν πρόκειται για νέα οντότητα ο συντελεστής για τις τρεις πρώτες χρήσεις ορίζεται στο 50% (Ν.4430/2016, άρθρο 21· Ν.4172/2013, άρθρο 44· Ν.4172/2013, άρθρο 45, περ.δ. · Ν.4172/2013 άρθρο 21, παρ.1· Ν.4172/2013, άρθρο 58, παρ. 1, περ.α· Ν4172/2013, άρθρο 71, παρ.1).

Η διανομή του ποσοστού στους εργαζόμενους πρέπει να γίνει τραπεζικά και πριν το κλείσιμο της χρήσης προκειμένου να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης. Επιπρόσθετα, πρέπει να καταχωριστεί στην ΑΠΔ του Δεκεμβρίου προκειμένου να εκπέσουν και οι ασφαλιστικές εισφορές που του αναλογούν. Σε διαφορετική περίπτωση, η διανομή δεν αναγνωρίζεται και συνεπώς το ποσό φορολογείται μαζί με τα υπόλοιπα κέρδη. Το κλείσιμο των βιβλίων όμως για τον προσδιορισμό του διαχειριστικού αποτελέσματος γίνεται μετά το τέλος της χρήσης οπότε δημιουργείται ένα πρακτικό ζήτημα εφαρμογής των παραπάνω διατάξεων. Μετά από ανάλυση του νομοθετικού και ασφαλιστικού πλαισίου, δεν κατέστη από μεριά μας εφικτή η εύρεση μιας καθ' όλα νόμιμης λύσης και θεωρούμε ότι απάντηση επί

¹³Με πρόβλεψη κλιμακωτής μείωσης του για τις επόμενες χρήσεις (28% για το έτος 2019, 27% για το 2020, 26% για το 2021 και 25% για τις επόμενες).

του θέματος μπορεί να δοθεί μόνο με στοχευμένη νομοθετική παρέμβαση (ΚΥΑ 22528/430/2017, άρθρο 23· ΠΟΛ 1113/02-06-2015 παρ.1 περ.γ).

Από τη σκοπιά των φυσικών προσώπων που απαρτίζουν το συνεταιρισμό, η ιδιότητα του απλού μέλους δεν επιφέρει καμία φορολογική υποχρέωση, ενώ οι εργαζόμενοι θα φορολογηθούν στο σύνολο των αποδοχών τους σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις αναφορικά με το εισόδημα μισθωτής εργασίας (Ν.4172/2013, άρθρο 12).

3.2.4.2 ΣΥΝΕΡΓ

Η φορολογική αντιμετώπιση των ΣΥΝΕΡΓ, αν και αποτελούν διακριτό είδος αστικού συνεταιρισμού του Ν.1667/1986, βρίσκεται σε απόλυτη σύμπτωση με αυτή των ΚΟΙΝΣΕΠ. Εφαρμόζεται το ίδιο σύστημα διανομής κερδών και αντιμετωπίζουν το ίδιο πρόβλημα αναφορικά με το ποσοστό που διανέμεται στους εργαζόμενούς τους.

Η μόνη επισήμανση που πρέπει να γίνει σχετίζεται με τα μέλη που τον απαρτίζουν καθώς από τη στιγμή που εγγράφονται στον συνεταιρισμό αποτελούν υποκείμενα φόρου. Αυτό συμβαίνει επειδή στους ΣΥΝΕΡΓ όταν κάποιος αποκτά την ιδιότητα του μέλους ταυτόχρονα αποκτά το καθεστώς του αυτοαπασχολούμενου. Τέλος, αν και όπως είδαμε και στην υποενότητα των ασφαλιστικών θεμάτων, αυτοί ασφαλίζονται στον ΕΦΚΑ ως αυτοαπασχολούμενοι, οι αποδοχές τους φορολογικά λογίζονται ως εισόδημα μισθωτής εργασίας (Ν4430/2016, άρθρο 26, παρ.6, περ.γ).

3.2.4.3 Σωματεία

Σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ, για να προκύψει το φορολογητέο εισόδημα ενός Σωματείου/Συλλόγου, αρχικά θα πρέπει να χαρακτηρίσουμε τα έσοδα και τις δαπάνες αναφορικά με το αν πραγματοποιούνται κατά την προσπάθεια της οντότητας να εκπληρώσει τον καταστατικό σκοπό της ή αν προέρχονται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας (Ν.4172/2013, άρθρο 44, άρθρο 45, περ.γ, άρθρο 4, περ.2· ΠΟΛ 1044/10-02-2015).

Ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, έσοδα της πρώτης κατηγορίας αποτελούν τα δικαιώματα εγγραφής των μελών, οι συνδρομές-εισφορές από τα μέλη, δωρεές από μη μέλη, χορηγίες¹⁴ ιδιωτών ή επιχειρήσεων, έσοδα από εράνους, από λαχειοφόρους κληρώσεις, από διαφημίσεις

¹⁴Νοούνται οι χορηγίες χωρίς αντάλλαγμα. Για λεπτομέρειες βλέπε την αντίστοιχη υποενότητα 3.2.5.2. «Δωρεά και Χορηγία».

σε περιοδικά που εκδίδονται και διανέμονται δωρεάν στα μέλη, κρατικές επιχορηγήσεις κ.ο.κ.. Τα έσοδα αυτά δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.

Στη δεύτερη κατηγορία, εκτός από τα προφανή έσοδα που προκύπτουν από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, συγκαταλέγονται επίσης οι συνδρομές από μη μέλη, τα δίδακτρα από τη λειτουργία σχολείων, εργαστηρίων και εκπαιδευτήριων γενικότερα¹⁵, οι χορηγίες ιδιωτών ή επιχειρήσεων με χρηματικό, υλικό ή άλλο αντάλλαγμα, τα έσοδα από περιοδικά, βιβλία, έντυπα κ.λπ. που εκδίδονται και πωλούνται σε μη μέλη, από διαφημίσεις που καταχωρούνται σε αυτά, τα έσοδα από διαφημίσεις σε φανέλες Αθλητικών Σωματείων κ.λπ. όπως επίσης και τα λεγόμενα έσοδα κεφαλαίου, όπως είναι για παράδειγμα οι τόκοι που προκύπτουν από επενδυτικά προϊόντα, από εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας κ.ο.κ. ή από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Όλα τα παραπάνω έσοδα αποτελούν αντικείμενο φορολογίας ακόμη κι αν χρησιμοποιούνται για την εκπλήρωση του μη κερδοσκοπικού σκοπού που περιγράφεται στο καταστατικό τους.

Σημειώνεται πάντως, πως η παραπάνω κατηγοριοποίηση δεν είναι δεσμευτική και ότι ο χαρακτηρισμός, ο τρόπος κτήσης και ο τρόπος διάθεσης των εσόδων του ΝΠ εξετάζεται επί του πραγματικού και κατά περίπτωση από τα αρμόδια ελεγκτικά σώματα της φορολογικής αρχής.

Αντίστοιχη διαδικασία ακολουθείται και για τον επιμερισμό των δαπανών, δηλαδή αυτών που σχετίζονται με την εκπλήρωση του καταστατικού σκοπού του Σωματείου και αυτών που έχουν να κάνουν με την επιχειρηματική δραστηριότητα. Όταν υπάρχουν δαπάνες που είναι κοινές (όπως για παράδειγμα το ενοίκιο της έδρας του ΝΠ), τότε αυτές επιμερίζονται κατά αναλογία των αντίστοιχων εσόδων.

Ο προσδιορισμός του φορολογητέου εισοδήματος πάνω στο οποίο θα εφαρμοστεί ο φορολογικός συντελεστής 29% για τα εισοδήματα του 2018¹⁶, προκύπτει από την αφαίρεση των δαπανών από επιχειρηματική δραστηριότητα από τα αντίστοιχα έσοδα του Σωματείου,

15«...αφορά τις περιπτώσεις που η λειτουργία του ιδιωτικού εκπαιδευτηρίου δεν είναι ο κύριος σκοπός του Νομικού Προσώπου Μη Κερδοσκοπικού Χαρακτήρα, αλλά μια παρεμπίπτουσα δραστηριότητα που αυτό έχει αναπτύξει. Ενδεικτικά αναφέρεται το παράδειγμα ενός φιλανθρωπικού ιδρύματος με σκοπό τη μέριμνα και εκπαίδευση παιδιών με γνωσιακές, νοητικές και αναπτυξιακές δυσκολίες, το οποίο λειτουργεί παράλληλα και έναν παιδικό σταθμό για παιδιά χωρίς πρόσθετες δυσκολίες και εισπράττει δίδακτρα από τη λειτουργία του.

...τα έσοδα από δίδακτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου (στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους σωματεία και ιδρύματα), με κύριο σκοπό την παροχή εκπαίδευσης, δεν αποτελούν αντικείμενο φόρου, καθόσον πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του μη κερδοσκοπικού εκπαιδευτικού σκοπού τους» (ΠΟΛ.1123/18-6-2015, παρ.3).

16Με πρόβλεψη κλιμακωτής μείωσής του για τις επόμενες χρήσεις (28% για το έτος 2019, 27% για το 2020, 26% για το 2021 και 25% για τις επόμενες).

ενώ θα καταλογισθεί και προκαταβολή φόρου ίση με το 100% αυτού που προέκυψε (ΠΟΛ. 1113/2-6-2015, άρθρο 23, παρ.1, περ.ιγ, υποπερ.iii· Ν.4172/2013, άρθρο 58, παρ.1, περ.α).

Τονίζουμε ότι ακόμη κι αν κάποιο Σωματείο καταχωριστεί στο Ειδικό Μητρώο Άλλων Φορέων ΚΑΛΟ, το σύνολο των κερδών οφείλει να επενδυθεί στην εξυπηρέτηση των σκοπών του, χωρίς κάποιο χρονικό περιορισμό, ακόμη κι αν ο Ν.4430/2016 αναφέρει πως τα έτερα ΝΠ πρέπει να εναρμονίσουν το σύστημα διανομής κερδών τους με αυτό των αυτοδίκαιων ΝΠ (Ν.4430/2016, άρθρο 3, παρ. 1, περ.δ, υποπερ.γγ· Φωτοδότης, 2016· Αδάμ κ.ά., 2018).

Τέλος, ισχύει και εδώ πως όταν ο ετήσιος κύκλος εργασιών μαζί με τα έσοδα επιχορηγήσεων είναι παραπάνω από το 300% του ετήσιου κόστους μισθοδοτικής δαπάνης ενός υπαλλήλου πλήρους απασχόλησης με βάση τον κατώτατο μισθό χωρίς επιδόματα, την αμέσως επόμενη χρονιά, πρέπει να παρουσιάσει ετήσια μισθοδοτική δαπάνη τουλάχιστον ίση με το 25% του κύκλου εργασιών της προηγούμενης(Ν.4430/2016, άρθρο 3, παρ.4).

3.2.4.4 ΑΜΚΕ

Οι ΑΜΚΕ του άρθρου 741 του Αστικού Κώδικα (ΑΚ), παρουσιάζουν πολλές ομοιότητες με τα Σωματεία αναφορικά με τον τρόπο προσδιορισμού του φορολογητέου εισοδήματός τους αν και σύμφωνα με τον ΚΦΕ αποτελούν διακριτό υποκείμενο φόρου (Ν. 4172/2013, άρθρο 45, παρ.1, περ.5).

Για τον προσδιορισμό των ακαθάριστων εσόδων που υπόκεινται σε φόρο, λαμβάνονται υπόψη μόνο αυτά που είναι αποτέλεσμα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Σε αυτές δεν περιλαμβάνονται οι εισροές κεφαλαιουχικού χαρακτήρα, δηλαδή οι εγγραφές και οι συνδρομές των μελών όπως επίσης οι δωρεές και οι χορηγίες¹⁷ προς αυτές καθώς στερούνται τα εννοιολογικά γνωρίσματα του εισοδήματος. Ειδικά για τις χορηγίες που παρέχονται στις ΑΜΚΕ για την τέλεση συγκεκριμένων δραστηριοτήτων, δεν λαμβάνονται υπόψη ως εισροή καθώς θεωρείται ότι μειώνουν το κόστος των δραστηριοτήτων αυτών (ΠΟΛ.1059/18-3-2015, άρθρο 47, κεφ.Β, παρ.2).

Αναφορικά με τις δαπάνες, όπως ακριβώς και στα Σωματεία, διακρίνονται σε αυτές που σχετίζονται με την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητάς τους που εκπίπτουν από τα αντίστοιχα έσοδα και σε αυτές που έχουν να κάνουν με την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους οι οποίες δεν εκπίπτουν από τα φορολογητέα έσοδα ανεξάρτητα από το εάν η

¹⁷Για περισσότερες πληροφορίες βλέπε υποενότητα «3.2.5.2 Δωρεά και Χορηγία».

ΑΜΚΕ αποκτά μη φορολογητέα έσοδα ή όχι. Οι κοινές δαπάνες επιμερίζονται κι εδώ αναλογικά με τα αντίστοιχα έσοδα (ΠΟΛ.1113/2.6.2015, άρθρο 23, περ.ιγ). Με άλλα λόγια, ακόμη και στη περίπτωση που οι δαπάνες που αφορούν την επιδίωξη του σκοπού της είναι μεγαλύτερες των αντίστοιχων εσόδων, το υπολειπόμενο ποσό απαγορεύεται να εκπέσει από τα φορολογητέα έσοδά της (ΔΕΑΦ Β 1087089 ΕΞ 2015/26-06-2015).

Όπως και στα υπόλοιπα ΝΠ, ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται ανέρχεται στο 29%¹⁸ για τα εισοδήματα του 2018 ενώ ταυτόχρονα καταβάλλεται και προκαταβολή φόρου ίση με το 50% του φόρου που προέκυψε για τις τρεις πρώτες χρήσεις κάθε νέου ΝΠ και 100% για κάθε επόμενη (Ν.4172/2013, άρθρο 58, παρ. 1, περ.α· Ν.4172/2013, άρθρο 71, παρ.1).

Τέλος, σημειώνεται ότι σε περίπτωση που μία ΑΜΚΕ αποτελεί ταυτόχρονα και φορέα της ΚΑΛΟ ισχύει ότι ακριβώς αναφέρθηκε για τα Σωματεία χωρίς καμία απόκλιση.

3.2.5 Φορολόγηση Λοιπών Κατηγοριών Εσόδων και Εξόδων

3.2.5.1 Ακίνητα

Τα εισοδήματα που αποκτούν τα ΝΠ από την εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που κατέχουν στην κυριότητά τους, θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα και αποτελούν αντικείμενο φορολογίας εισοδήματος. Διευκρινίζεται επίσης, ότι στα παραπάνω έσοδα περιλαμβάνεται και το τεκμαρτό εισόδημα ιδιοχρησιμοποίησης ή δωρεάν παραχώρησης ακινήτου (Ν.4172/2013, άρθρο 47, παρ.2, άρθρο 45, περ.γ,δ και ε, άρθρο 39, παρ.2).

Από τα ακαθάριστά τους έσοδα, τα εν λόγω υποκείμενα έχουν δικαίωμα να εκπέσουν κάθε είδους δαπάνες που αφορούν τα ακίνητα σε ποσοστό 75% ανεξάρτητα με το εάν από τα ακίνητα αυτά δημιουργούν εισόδημα ή όχι. Σε αυτές τις δαπάνες ανήκουν οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης, ανακαίνισης, οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου, οι αποσβέσεις που υπολογίζονται βάση των διατάξεων του άρθρου 24 του Ν.4172/2013 καθώς και ο Ενιαίος Φόρος Ιδιοκτησίας Ακινήτων ΕΝΦΙΑ με την διευκρίνιση ότι αυτός εκπίπτει τον χρόνο που καταβάλλεται χωρίς να προσμετρούνται τυχόν προσαυξήσεις καταβολής. Ο φορολογικός συντελεστής που εφαρμόζεται στο εναπομείναν φορολογητέο εισόδημα

¹⁸Με πρόβλεψη κλιμακωτής μείωσής του για τις επόμενες χρήσεις (28% για το έτος 2019, 27% για το 2020, 26% για το 2021 και 25% για τις επόμενες).

ανέρχεται στο 29% (Ν.4172/2013, άρθρο 39, παρ. 3· ΔΕΑΦΒ 1107041 ΕΞ 2015/06-08-2015· ΠΟΛ1069/23.3.2015· ΠΟΛ 1113/2-6-2015 παρ.ζ, περ.δδ και Ν.4172/2013, άρθρο 58)¹⁹.

Ένα θέμα που προκύπτει από τις παραπάνω διατάξεις, είναι το πώς θα αντιμετωπιστεί ένα ΝΠΜΚΧ που δεν ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα αλλά χρησιμοποιεί ως έδρα ακίνητο ιδιοκτησίας του. Εφόσον δηλωθεί ως έσοδο, το τεκμαρτό μίσθωμα προσμετράται στον ετήσιο κύκλο εργασιών και δημιουργεί υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων²⁰. Θεωρούμε πως εφόσον οι ελεγκτικές αρχές ερευνούν τα πραγματικά γεγονότα, η δημιουργία πρόσθετων λογιστικών και φορολογικών υποχρεώσεων από ένα τεκμαρτό έσοδο δεν είναι προς τη σωστή κατεύθυνση και κρίνεται σκόπιμη η έκδοση σχετικής οδηγίας από τους αρμόδιους φορείς.

3.2.5.2 Δωρεά και Χορηγία

Οι φορείς ΚΑΛΟ είναι κατά κύριο λόγο εντάσεως εργασίας και όχι κεφαλαίου. Πολλοί εξ' αυτών στηρίζονται σε κρατικές ή ιδιωτικές δωρεές και χορηγίες προκειμένου να ανταπεξέλθουν στις οικονομικές ανάγκες και απαιτήσεις του εγχειρήματός τους. Στη συνέχεια, θα αποσαφηνίσουμε την έννοια και το περιεχόμενο των όρων δωρεά, χορηγία και διαφήμιση καθώς στην καθημερινότητα οι δύο τελευταίοι συχνά συγχέονται και μπορεί να δημιουργηθούν προβλήματα λογιστικής και φορολογικής φύσεως.

Ως δωρεά, ορίζεται η παροχή ενός περιουσιακού αντικειμένου σε κάποιον εφόσον τόσο ο δωρητής όσο και ο δωρεοδόχος συμφωνήσουν ότι αυτή η παροχή γίνεται άνευ ανταλλάγματος χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το κίνητρο του δωρητή (Α.Κ. άρθρο 496· ΠΟΛ 1283/1995).

Αντίστοιχα, ως χορηγία θεωρείται η οικονομική άνευ ανταλλάγματος παροχή που γίνεται για πραγματοποίηση αυστηρά συγκεκριμένου έργου (όχι αναγκαστικά τεχνικού αλλά και με την έννοια της πραγματοποίησης κοινωνικής, αθλητικής κ.λπ. εκδήλωσης) ή επίτευξης συγκεκριμένου αποτελέσματος, τις δαπάνες των οποίων τείνει να καλύψει η χορηγία αυτή (Γνωμ. Ν.Σ.Κ.430/93).

Διαφήμιση θεωρείται η μορφή επικοινωνίας που στοχεύει στην ενίσχυση των εμπορικών συναλλαγών και τον επηρεασμό της κοινής γνώμης προς μια συγκεκριμένη κατεύθυνση

¹⁹Βλέπε Παράρτημα 6.3 «Παράδειγμα Υπολογισμού Φόρου Εισοδήματος ΝΠΜΚΧ».

²⁰Για περισσότερες λεπτομέρειες βλέπε υποενότητα 3.2.1 «Τήρηση Βιβλίων».

γενικότερα, ενώ η μορφή και το περιεχόμενο του διαφημιστικού μηνύματος εξαρτώνται από διάφορους παράγοντες όπως το διαφημιζόμενο προϊόν ή υπηρεσία, το κοινό απεύθυνσης, το μέσο κ.α. (Γνωμ. Ν.Σ.Κ.25/2000).

Σύμφωνα με τους παραπάνω ορισμούς, η έννοια της χορηγίας και της δωρεάς ταυτίζονται υπό την προϋπόθεση ότι δεν συμφωνείται ούτε υποκρύπτεται κάποια αντιπαροχή από τη μεριά αυτού που δέχεται την οικονομική παροχή. Αντιθέτως, όταν η χορηγία γίνεται με ανταλλάγματα όπως η διαφημιστική προβολή, δεν θεωρείται δωρεά αλλά αμφοτεροβαρής σύμβαση, το έσοδο αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και η πράξη υπάγεται σε ΦΠΑ (Ν.2859/2000, άρθρο 3, παρ.1, περ.γ).

Σημειώνεται πως το ποσό της παροχής που θα θεωρηθεί ότι γίνεται για διαφημιστική προβολή υπόκειται και σε πρόσθετο τέλος διαφήμισης υπέρ δήμων και Κοινοτήτων με ποσοστό 2% (Ν.2880/2001, άρθρο 9, παρ.6). Αντίστοιχα, το ποσό της οικονομικής παροχής που θα χαρακτηριστεί ως δωρεά προς τα ΝΠΜΚΧ (εφόσον επιδιώκουν αποδεδειγμένα κοινωφελείς σκοπούς) είναι αφορολόγητο ως και τα 1000€ ετησίως και έπειτα επιβάλλεται φορολογικός συντελεστής 0,5%, ενώ για τα υπόλοιπα Νομικά Πρόσωπα Ιδιωτικού Δικαίου (ΝΠΙΔ) ο συντελεστής ανέρχεται σε 40% (Ν.4484/2017, άρθρο 15· Ν.2961/2001, άρθρο 43, παρ.2 περ.1· Ν.2961/2001, άρθρο 29, παρ.5· Ν.2961/2001 άρθρο 44, παρ.2· Ν.2961/2001 άρθρο 29, παρ. 1).

3.2.5.3 Δαπάνες Δεξιώσεων, Ψυχαγωγίας και Φιλοξενίας γενικά

Η πλειοψηφία των φορέων ΚΑΛΟ, σε μικρό ή μεγάλο βαθμό, προβαίνει σε δαπάνες δεξιώσεων, ψυχαγωγίας ή φιλοξενίας γενικότερα. Αυτό δικαιολογείται από την άποψη ότι το πεδίο της ΚΑΛΟ βρίσκεται ακόμη σε εμβρυακό στάδιο και ότι τα εγχειρήματα που το πλαισιώνουν είναι νέοι οργανισμοί που επιθυμούν να επικοινωνήσουν στο ευρύ κοινό τις επιχειρηματικές δραστηριότητες τους, τις συλλογικές και κοινωνικές στοχεύσεις τους, τα ιδανικά και τις αξίες που πρεσβεύουν. Επιπρόσθετα, εκδηλώσεις τέτοιου χαρακτήρα ενισχύουν το αίσθημα του ανήκειν εντός της ομάδας και την τόνωση της συναδελφικότητας τόσο σε επίπεδο μελών, όσο και σε επίπεδο εγχειρημάτων. Στο παρακάτω εδάφιο θα τονιστούν οι ιδιαιτερότητες των εν λόγω δαπανών αναφορικά με την φορολογική τους αντιμετώπιση.

Σύμφωνα λοιπόν, με τον ΚΦΕ:

- οι δαπάνες σίτισης και διαμονής πελατών ή εργαζομένων της επιχείρησης (στις οποίες δεν συμπεριλαμβάνονται δαπάνες για την αίθουσα των εκδηλώσεων, τη μεταφορά των επισκεπτών και τυχόν αμοιβές ομιλητών) που πραγματοποιούνται για την οργάνωση και διεξαγωγή ενημερωτικών ημερίδων και συναντήσεων, είτε οργανώνονται από την ίδια την επιχείρηση είτε από τρίτο και έχουν ως σκοπό την ενημέρωσή τους σε θέματα στρατηγικής των επιχειρήσεων, οριοθέτησης μελλοντικών στόχων, εισαγωγής νέων προϊόντων στην αγορά, προώθησης των προϊόντων, ενημέρωσης σε νέες τεχνικές κ.λπ., καθώς και
- οι δαπάνες για τη διεξαγωγή εορταστικών εκδηλώσεων και οι δαπάνες σίτισης και διαμονής φιλοξενούμενων προσώπων

δεν εκπίπτουν στο σύνολό τους αλλά εφαρμόζεται ένα πλαφόν της τάξης των 300 ευρώ ανά συμμετέχοντα και ανά ενημερωτική ημερίδα – συνάντηση ή εορταστική εκδήλωση αντίστοιχα με την πρόσθετη προϋπόθεση ότι η συνολική ετήσια δαπάνη κάθε μίας εκ των δύο αναφερόμενων κατηγοριών δεν υπερβαίνει το 0,5% επί του ετήσιου ακαθάριστου εισοδήματος της επιχείρησης (Ν.4172/2013, άρθρο 23, παρ.1, περ.θ-ι· ΠΟΛ 1113/2.6.2015 άρθρο 23, παρ.1, περ.θ-ι). Αντιθέτως, οι δαπάνες ψυχαγωγίας εκπίπτουν στο σύνολό τους μόνο όταν αυτές πραγματοποιούνται στο πλαίσιο της επιχειρηματικής δραστηριότητας των επιχειρήσεων που έχουν ως κύριο αντικείμενο την παροχή υπηρεσιών ψυχαγωγίας, ενώ σε κάθε άλλη περίπτωση θεωρούνται μη εκπιπτόμενες (Ν.4172/2013, άρθρο 23, παρ.1, περ.ια· ΠΟΛ 1113/2.6.2015 άρθρο 23, παρ.1, περ.ια)²¹.

4 Συμπεράσματα

Στη τέταρτη και τελευταία ενότητα της παρούσας εργασίας παρουσιάζονται τα συμπεράσματά της. Ειδικότερα, επιχειρείται μία σύνοψη των βασικών συμπερασμάτων που εξήχθησαν από την μελέτη τόσο αναφορικά με τα εργασιακά/ασφαλιστικά όσο και με λογιστικά/φορολογικά ζητήματα που αντιμετωπίζουν οι φορείς της ΚΑΛΟ στην ελληνική επικράτεια. Επίσης, αναδεικνύονται τα θέματα που παραμένουν ως και σήμερα εκκρεμή και επιδέχονται περαιτέρω αποσαφήνισης ή αποτελούν αντικείμενο μελλοντικής έρευνας.

Συγκεκριμένα, στο πρώτο μέρος της εργασίας που ασχοληθήκαμε με τα εργασιακής και ασφαλιστικής φύσεως ζητήματα, παρατηρήθηκε ότι όσον αφορά την εξασφάλιση

²¹Βλέπε παράρτημα 6.4 «Παράδειγμα Υπολογισμού Εκπιπτόμενων Δαπανών Δεξιώσεων».

στελέχωσης και επίτευξης του σκοπού της συλλογικής ωφέλειας των αυτοδίκαιων φορέων της ΚΑΛΟ, ο νομοθέτης ορθώς εισήγαγε μία σειρά διατάξεων όπως ποσοτώσεις ανάμεσα στους εργαζόμενους μέλη και μη μέλη, υποχρέωση παρουσίασης συγκεκριμένου ποσοστού μισθολογικού κόστους εφόσον οι εισροές ξεπεράσουν ένα συγκεκριμένο πλαφόν και την υιοθέτηση ενός συστήματος διανομής κερδών που δίνει τη δυνατότητα στους εργαζόμενους να καρπωθούν μέρος των θετικών διαχειριστικών αποτελεσμάτων.

Οι συγκεκριμένες διατάξεις εφαρμόστηκαν όμως οριζόντια, ανεξαρτήτως αντικειμένου δραστηριότητας, με αποτέλεσμα μια σειρά εγχειρημάτων να αποκλειστούν από το πεδίο, όπως είναι οι επιχειρήσεις δίκαιου εμπορίου όπου ο αυξημένος κύκλος εργασιών τους δεν αντιστοιχεί σε ανάλογα καθαρά κέρδη και δεν δικαιολογεί τόσο μεγάλα μισθολογικά κόστη. Επίσης, εφόσον οι αρμόδιες Υπηρεσίες καθώς και τα εγχειρήματα του πεδίου το εφαρμόζουν αποκλειστικά, προτείνουμε την κοινοποίηση σχετικής ερμηνευτικής εγκυκλίου που να καθιερώνει θεσμικά το εργαλείο των ΕΜΕ ως επίσημης μεθόδου μέτρησης του εργατικού δυναμικού για τους φορείς ΚΑΛΟ.

Ακόμη, από τις κείμενες διατάξεις για τις ΚΟΙΝΣΕΠ, δεν αποσαφηνίζεται επαρκώς η δυνατότητα εργασίας στους φορείς με άλλες μεθόδους απασχόλησης πέραν της μισθωτής εργασίας, όπως με συμβάσεις μίσθωσης έργου ή παροχής ανεξάρτητων υπηρεσιών. Για το συγκεκριμένο θέμα, κρίνεται σκόπιμη η έκδοση σχετικής οδηγίας η οποία αφενός θα αφουγκράζεται τις ιδιαίτερες ανάγκες των εγχειρημάτων και των χαρακτηριστικών ορισμένων δραστηριοτήτων αλλά αφετέρου θα προστατεύει έναντι ενδεχόμενης καταστρατήγησης των δικαιωμάτων της εργατικής νομοθεσίας για τους απασχολούμενους.

Όσον αφορά τους ΣΥΝΕΡΓ, το καθεστώς ασφάλισης των μελών/εργαζομένων ως αυτοαπασχολούμενοι ουσιαστικά τους αποκλείει από μία σειρά παροχών που σχετίζονται με τα εργασιακά δικαιώματα όπως π.χ. η αποζημίωση απόλυσης σε περίπτωση διαγραφής από τον συνεταιρισμό. Επίσης, η υποχρέωση καταβολής ασφαλιστικών εισφορών από τη πρώτη στιγμή για όλα τα μέλη ανεξαρτήτου ύπαρξης ή μη θετικών αποτελεσμάτων, αυξάνει το επιχειρηματικό ρίσκο και αποτελεί τροχοπέδη για τη συμμετοχή των ενδιαφερόμενων σε τέτοιου είδους εγχειρήματα.

Επιπρόσθετα, η ούτως ή άλλως πλημμελής διευθέτηση των εργασιακών και ασφαλιστικών θεμάτων που αντιμετωπίζουν τα ΝΠΙΜΚΧ από την κείμενη νομοθεσία, δεν επηρεάζεται ιδιαίτερα προς κάποια κατεύθυνση από την καταχώρησή τους ως φορείς ΚΑΛΟ. Εξαίρεση αποτελούν οι διατάξεις για την υποχρέωση εμφάνισης συγκεκριμένου μισθολογικού κόστους

σε περίπτωση που ο ετήσιος τζίρος ξεπεράσει κάποιο όριο και οι αντίστοιχες περί σύγκλισης μεταξύ ανώτατου και κατώτατου μισθού αν και η εφαρμογή τους δεν είναι υποχρεωτική αλλά επαφίεται στην κρίση της ΓΣ.

Από άποψη παροχής οικονομικών κινήτρων από τη συμμετοχή σε εγχειρήματα ΚΑΛΟ, το μόνο ουσιαστικό ευνοϊκό μέτρο που διακρίναμε σχετίζεται με την συνέχιση λήψης επιδομάτων και παροχών σε περίπτωση ανάληψης εργασίας αλλά μόνο στους αυτοδίκαιους φορείς και μόνο αναφορικά με τις ευάλωτες και ειδικές ομάδες πληθυσμού.

Τέλος, σημειώνουμε πως η δυνατότητα παροχής μη αμειβόμενης εργασίας ελλείπει οικονομικών πόρων αλλά και εξυπηρέτησης των κοινωφελών σκοπών των φορέων ΚΑΛΟ κρίνεται απαραίτητη. Από την άλλη, κατανοούμε ότι η θεσμική αποτύπωση της αποτελεί μια εξαιρετικά δύσκολη υπόθεση διότι στον αντίποδα υπάρχει κίνδυνος το συγκεκριμένο πλαίσιο να χρησιμοποιηθεί ως όχημα για την παροχή αδήλωτης ή/και ακούσιας άμισθης παροχής εργασίας. Τα μέτρα που έχουν παρθεί, όπως οι συμβάσεις εντολής για τα μέλη και η τήρηση μητρώου εθελοντών για τους τρίτους βρίσκονται προς τη σωστή κατεύθυνση και ίσως η δημοσιοποίηση ακόμη πιο συγκεκριμένων και εξειδικευμένων οδηγιών θα βοηθούσαν να δράσουν βοηθητικά ώστε να ξεκαθαρίσει περισσότερο το τοπίο.

Περνώντας στα λογιστική και φορολογική αντιμετώπιση των φορέων ΚΑΛΟ διαπιστώνουμε ότι οι σχετικές διατάξεις που τους διέπουν βρίσκονται σε σχεδόν απόλυτη εναρμόνιση με αυτές των συμβατικών επιχειρήσεων. Πιο συγκεκριμένα, από άποψη υποχρέωσης τήρησης Βιβλίων και Στοιχείων καθώς και υπαγωγής στο καθεστώς ΦΠΑ, δεν παρατηρείται καμία διαφοροποίηση, σε αντίθεση με την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος όπου η απαλλαγή επιβολής του στους αυτοδίκαιους φορείς αποτελεί ένα πραγματικό όφελος. Παρ' αυτά θεωρούμε αστοχία του νομοθέτη ότι οι ΑΜΚΕ που έχουν καταχωριστεί στο Μητρώο Φορέων ΚΑΛΟ δεν περιλαμβάνονται στα εξαιρούμενα ΝΠ.

Επίσης, σημειώνεται πως τα εισοδήματα των μελών/εργαζομένων στους ΣΥΝΕΡΓ φορολογικά λογίζονται ως εισόδημα μισθωτής εργασίας ενώ ασφαλιστικά θεωρούνται αυτοαπασχολούμενοι. Επιτακτική κρίνεται όμως η νομοθετική ρύθμιση αναφορικά με τη διανομή του ποσοστού των κερδών που αποδίδεται στους εργαζόμενους των φορέων ΚΑΛΟ καθώς κατά την εφαρμογή της αντιπαρέρχεται των χρονικών περιορισμών από τις κοινές διατάξεις του ΚΦΕ που στην ουσία την ακυρώνουν ως πράξη.

Τέλος, αναφορικά με τις γενικές διατάξεις του λογιστικού και φορολογικού πλαισίου που διέπουν τα ΝΠΜΚΧ εντοπίστηκαν δύο ζητήματα προς ρύθμιση. Το πρώτο έχει να κάνει με

το αν σε περίπτωση άσκησης παράλληλης επιχειρηματικής δραστηριότητας, στα λογιστικά βιβλία καταχωρούνται επίσης τα έσοδα και έξοδα που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη του καταστατικού σκοπού τους ή όχι. Το δεύτερο σχετίζεται με το εάν τελικά θα έπρεπε να θεωρείται έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα το τεκμαρτό εισόδημα από την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση ιδιόκτητου ακινήτου ειδικά στις περιπτώσεις που δεν προκύπτει άλλο έσοδο που να τα υποχρέωνε σε τήρηση βιβλίων και υπαγωγής στο φορολογικό καθεστώς.

Ένα τελευταίο αλλά καίριο σημείο αναφοράς έχει να κάνει με το κριτήριο υπαγωγής των ΝΠΜΚΧ σε υποχρέωση τήρησης βιβλίων και υπαγωγής στο καθεστώς ΦΠΑ και φόρου εισοδήματος. Συγκεκριμένα, απαλλάσσονται από αυτά όταν τα έσοδά τους πραγματοποιούνται κατά την επίτευξη του κοινωφελούς σκοπού τους ενώ υπάγονται σε φορολογία όταν αποκτάται εισόδημα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Ταυτόχρονα, δεν αποτελεί κριτήριο το πού τελικά διοχετεύονται τα συγκεκριμένα έσοδα. Από φορολογικής τουλάχιστον σκοπιάς, οι συγκεκριμένες διατάξεις πιστεύουμε ότι είναι άστοχες, καθώς το εγχείρημα ελέγχεται μόνο από τη μεριά των εισροών ενώ δεν αποτελούν αντικείμενο ελέγχου οι εκροές του που ουσιαστικά αποδεικνύουν και την επιδίωξη επίτευξης του σκοπού τους.

Θα θέλαμε να κλείσουμε την εργασία, αναφέροντας πως εξαιτίας πρακτικών και χρονικών περιορισμών, δεν κατέστη δυνατή η επικοινωνία με περισσότερα επιχειρήματα του πεδίου προκειμένου να αφουγκραστούμε και να επεξεργαστούμε τις απόψεις, εκτιμήσεις, φόβους και προβλήματα τους, ώστε να συμπεριληφθούν στη συγκεκριμένη έρευνα. Ευελπιστούμε να υπάρξει το σχετικό ενδιαφέρον και να αποτελέσει αντικείμενο μελλοντικής έρευνας καθώς όπως αναφέραμε πρόκειται για ένα ανερχόμενο, συμμετοχικό και εξαιρετικά ευμετάβλητο περιβάλλον.

5 Πηγές - Βιβλιογραφία

5.1 Πηγές

5.1.1 Νόμοι

Αστικός Κώδικας (ΦΕΚ 164/Α/19841024/23-2-1946).

Απόφαση Αρείου Πάγου 608/2014.

Απόφαση Αρείου Πάγου 2239/2013.

Απόφαση Αρείου Πάγου 2083/2013.

Απόφαση Αρείου Πάγου 297/2012.

Απόφαση Αρείου Πάγου 1508/2010.

Απόφαση Υπουργού Οικονομίας & Οικονομικών Π.6786/640/07.10.1986: Απαλλαγή από το φόρο προστιθέμενης αξίας της παροχής υπηρεσιών και παράδοσης αγαθών που ενεργούνται από ορισμένα πρόσωπα, με την ευκαιρία εκδηλώσεων για την οικονομική τους ενίσχυση.

Βουλευτική τροπολογία 2184/191.

Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 25/19-1-2000.

Γνωμοδότηση του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους 430/1-7-1993.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Β 1136426 ΕΞ 2018/18-09-2018.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Β 1087089 ΕΞ 2015/26-06-2015.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Β 1107041 ΕΞ 2015/06-08-2015.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Β 1145341 ΕΞ 2015/10-11-2015.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Β 1161261 ΕΞ 2018/5-11-2018.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α 1139606 ΕΞ 2015/27-10-2015.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Α 1148188 ΕΞ 2016/11-10-2016.

Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας Τμήμα Ζ Ε.2065/2019.

Διοικητικό έγγραφο 1088145/11-12-2002.

Διοικητικό έγγραφο 1178690/20-11-2013.

Εγκύκλιος ΙΚΑ 43/11-7-2013.

Εγκύκλιος ΕΦΚΑ 2/25-1-2017.

Εγκύκλιος ΕΦΚΑ 7/19-2-2019.

Εγκύκλιος ΕΦΚΑ 14/27-3-2019.

Νόμος 765/1943 (ΦΕΚ 341 τ.Α' 1943): Περί τροποποιήσεως και συμπληρώσεως άρθρων 9-10 Ν.Δ. 424/1941 & Β.Δ. 1/4.8.1920.

Νόμος 1667/1986 (ΦΕΚ 196/Α/8-12-1986): Αστικοί Συνεταιρισμοί και άλλες διατάξεις.

Νόμος 2646/1998 (ΦΕΚ 236/Α/20-10-1998): Ανάπτυξη του Εθνικού συστήματος κοινωνικής φροντίδας και άλλες διατάξεις.

Νόμος 2716/1999 (ΦΕΚ 96/Α/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 2880/2001 (ΦΕΚ 9/Α/30-1-2001): Πρόγραμμα Πολιτεία για τη μεταρρύθμιση και τον εκσυγχρονισμό της Δημόσιας Διοίκησης και άλλες διατάξεις.

Νόμος 2961/2001 (ΦΕΚ 266/Α/22-11-2001): Κύρωση του Κώδικα Διατάξεων Φορολογίας Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.

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 4093/2012 (ΦΕΚ 222/Α/12-12-2012): Έγκριση Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016 - Επείγοντα Μέτρα Εφαρμογής του Ν. 4046/2012 και του Μεσοπρόθεσμου Πλαισίου Δημοσιονομικής Στρατηγικής 2013-2016.

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

Νόμος 4387/2016 (ΦΕΚ 85/A/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/A/31-10-2016): Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία και ανάπτυξη των φορέων της και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4484/2017 (ΦΕΚ 110/A/1-8-2017): Προσαρμογή της Ελληνικής Νομοθεσίας στις διατάξεις της Οδηγίας (ΕΕ) 2016/881 και άλλες διατάξεις.

Νόμος 4509/2017 (ΦΕΚ 201/A/22-12-2017): Μέτρα θεραπείας ατόμων που απαλλάσσονται από την ποινή λόγω ψυχικής ή διανοητικής διαταραχής και άλλες διατάξεις.

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.

ΠΟΛ.1044/10-02-2015: Κοινοποίηση των διατάξεων των άρθρων 44, 45 και 46 του νέου Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

ΠΟΛ.1059/18-3-2015: Οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 47, 57 και 58 του Ν. 4172/2013.

ΠΟΛ.1069/23.3.2015: Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 & 40 ν.4172/2013).

ΠΟΛ.1071/8.3.1995: Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων των περιπτώσεων ιγ και ιθ της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν.1642/86.

ΠΟΛ.1108/14.4.2014: Χρόνος υποβολής της περιοδικής δήλωσης Φ.Π.Α..

ΠΟΛ.1113/2.6.2015 Εκπιπόμενες και μη εκπιπόμενες επιχειρηματικές δαπάνες του Κ.Φ.Ε. (ν. 4172/2013).

ΠΟΛ.1123/18-6-2015: Πρόσθετες διευκρινίσεις σχετικά με τη φορολογική μεταχείριση των εσόδων από δίδακτρα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου.

ΠΟΛ.1216/29-11-2018: Διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν.3986/2011 σε σχολικούς συνεταιρισμούς του άρθρου 46 του ν.1566/1985.

ΠΟΛ.1235/20-12-2018: Τέλος επιτηδεύματος - Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 17 του ν. 4577/2018.

ΠΟΛ.1283/1995: Αποδοχή της υπ' αριθ. 531/1995 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Προεδρικό Διάταγμα 186/1992 (ΦΕΚ 84/Α/26-5-1992): Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων.

Υπουργική Απόφαση 61621/Δ5.2643/2017 (ΦΕΚ 56/Β/18-1-2017): Τήρηση και λειτουργία του Γενικού Μητρώου Φορέων Κοινωνικής και Αλληλέγγυας Οικονομίας του ν.4430/2016 (ΦΕΚ 205/Α/31.10.2016) «Κοινωνική και Αλληλέγγυα Οικονομία και ανάπτυξη των φορέων της και άλλες διατάξεις».

Υπουργική Απόφαση Δ.15/Γ'/67695/1825 (ΦΕΚ 6182/Β/31-12-2018): Καταβολή ασφαλιστικών εισφορών στον ΕΦΚΑ προσώπων που αμείβονται με Παραστατικά Παρεχόμενων Υπηρεσιών (τίτλος κτήσης - πρώην απόδειξη επαγγελματικής δαπάνης).

5.1.2 Ιστοσελίδες

[βικιπαιδεία](https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82_%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82_%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82): Λογισμικό ανοιχτού κώδικα. (χ.η.) Ανακτήθηκε 20 Ιουνίου, 2019 από: https://el.wikipedia.org/wiki/%CE%A6%CF%8C%CF%81%CE%BF%CF%82_%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%84%CE%B9%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B5%CE%BD%CE%B7%CF%82_%CE%B1%CE%BE%CE%AF%CE%B1%CF%82

[σχέδιο νόμου, άρθρο 7](http://www.opengov.gr/minlab/?p=3374): Λογισμικό ανοιχτού κώδικα. (χ.η.) Ανακτήθηκε 20 Ιουνίου, 2019 από: <http://www.opengov.gr/minlab/?p=3374>

[σχέδιο νόμου ΚΑΛΟ άρθρο 17](http://www.opengov.gr/minlab/?p=3364): Λογισμικό ανοιχτού κώδικα. (χ.η.) Ανακτήθηκε 20 Ιουνίου, 2019 από: <http://www.opengov.gr/minlab/?p=3364>

[https://kalo.yeka.gr/\(S\(o0wmutq0c0mb41wybgvo4o4j\)\)/login.aspx?ReturnUrl=%2f](https://kalo.yeka.gr/(S(o0wmutq0c0mb41wybgvo4o4j))/login.aspx?ReturnUrl=%2f):

Λογισμικό ανοιχτού κώδικα. (χ.η.) Ανακτήθηκε 22 Οκτωβρίου, 2019

[L 124/20-5-2003, σελ 36-43](#): Λογισμικό ανοιχτού κώδικα. (χ.η.) Ανακτήθηκε 20 Ιουνίου, 2019 από: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EL/TXT/HTML/?uri=CELEX:32003H0361&from=EL>

5.2 Βιβλιογραφία

- Αδάμ, Σ., Κορνηλάκης, Α., & Καβουλάκος Κ. (2018). *Το Θεσμικό Πλαίσιο της Κοινωνικής Αλληλέγγυας Οικονομίας στην Ελλάδα*. Θεσσαλονίκη: Ίδρυμα Χάινριχ Μπελ Ελλάδας.
- Κορφιάτης, Π. (2018). Οδηγίες για την ενιαία αντιμετώπιση περιπτώσεων που απαιτούν ιδιαίτερο χειρισμό στο πλαίσιο της καταπολέμησης της αδήλωτης εργασίας. *Ενδοϋπηρεσιακή οδηγία ΣΕΠΕ*.
- Μπουλέρος, Μ. (2019). *Τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικά Πρόσωπα*. Αθήνα: Βροτέας.
- Λαναράς, Κ. (2019). *Η ασφάλιση στον Ε.Φ.Κ.Α.* Αθήνα: Σάκκουλα.
- Πανταζής, Κ. (2014). Παροχή εθελοντικής εργασίας. *Ενδοϋπηρεσιακή οδηγία ΣΕΠΕ*.
- Φωτοδότης, Μ. (2016). *Φορολογία Νομικών Προσώπων Μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

6 Παράρτημα Α

6.1 Παραδείγματα Τίτλου Κτήσης

Παράδειγμα 1

Πρόσωπο που αμείβεται με τίτλο κτήσης διενεργεί έρευνα για Εταιρεία με ακαθάριστη αμοιβή €8,00 ανά ερωτηματολόγιο.

Στην διάρκεια ενός μήνα συμπλήρωσε 100 ερωτηματολόγια και το συνολικό ύψος της μηνιαίας αμοιβής ανέρχεται σε €800,00 (100 ερωτ. x €8,00 = €800,00). Οι ασφαλιστικές εισφορές υπολογίζονται επί της καθαρής αξίας του παραστατικού, δηλαδή επί της καθαρής μηνιαίας αμοιβής, η οποία προκύπτει μετά την αφαίρεση του φόρου (20%) και του χαρτοσήμου (3,60%).

Η καθαρή αξία είναι €800,00 – (€800,00 x 23,60%) ήτοι €800,00 - €188,80 = €611,20

Συνεπώς οι ασφαλιστικές εισφορές είναι:

α) για κύρια σύνταξη €611,20 x 13,33% = €81,47

β) για υγειονομική περίθαλψη €611,20 x 6,95% = €42,48

Σύνολο: €123,95

Παράδειγμα 2

Οι αντισυμβαλλόμενοι του παραδείγματος 1 έχουν υπογράψει σύμβαση διάρκειας 11 ημερών από 18-2-19 έως 28-2-19 για την οποία εκδίδεται τίτλος κτήσης την 1-3-19 με καθαρή αξία παραστατικού, μετά την αφαίρεση των αναλογούντων φόρων και επιβαρύνσεων, €350,00.

Το ημερήσιο εισόδημα με βάση την καθαρή αξία του παραστατικού ανέρχεται σε €350,00/11=€31,82 το οποίο είναι μεγαλύτερο του 1/25 του κατώτατου βασικού μισθού άγαμου μισθωτού (€650,00/25=€26,00).

Συνεπώς οι Η.Α. είναι οι προβλεπόμενες από την σύμβαση, δηλαδή 11.

Ημερομηνία έναρξης της ασφάλισης είναι η 18-2-19 και ημερομηνία λήξης η 28-2-19.

Παράδειγμα 3

Οι αντισυμβαλλόμενοι του παραδείγματος 1 έχουν υπογράψει σύμβαση διάρκειας 11 ημερών από 18-2-19 έως 28-2-19 για την οποία εκδίδεται τίτλος κτήσης την 1-3-19 με καθαρή αξία παραστατικού, μετά την αφαίρεση των αναλογούντων φόρων και επιβαρύνσεων, €250,00.

Το ημερήσιο εισόδημα με βάση την καθαρή αξία του παραστατικού ανέρχεται σε $€250,00/11=€22,73$ το οποίο είναι μικρότερο του $1/25$ του κατώτατου βασικού μισθού άγαμου μισθωτού ($€650,00/25=€26,00$).

Συνεπώς οι Η.Α. είναι $€250,00/€26,00=9,62$ άρα 10 ημέρες.

Ημερομηνία έναρξης της ασφάλισης είναι η 18-2-19 και ημερομηνία λήξης η 27-2-19.

Παράδειγμα 4

Οι αντισυμβαλλόμενοι του παραδείγματος 1 έχουν υπογράψει σύμβαση διάρκειας 1 μήνα από 01-2-19 έως 28-2-19 για την οποία εκδίδεται τίτλος κτήσης την 1-3-19 με καθαρή αξία παραστατικού, μετά την αφαίρεση των αναλογούντων φόρων και επιβαρύνσεων, €400,00.

Ο χρόνος ασφάλισης είναι $€400,00/€26,00=15,38$, δηλαδή 16 Η.Α.

Ημερομηνία έναρξης της ασφάλισης είναι η 01-2-19 και ημερομηνία λήξης η 16-2-19.

Παράδειγμα 5

Οι αντισυμβαλλόμενοι του παραδείγματος 1 έχουν υπογράψει σύμβαση διάρκειας 3 μηνών από 01-2-19 έως 30-4-19 για την οποία εκδίδεται τίτλος κτήσης την 2-5-19 με καθαρή αξία παραστατικού, μετά την αφαίρεση των αναλογούντων φόρων και επιβαρύνσεων:

α) €1.250,00

Ο χρόνος ασφάλισης είναι $€1.250,00/€650,00=1,92$ μήνες και σε Η.Α. $€1250,00/€26,00=48,08$ δηλαδή 49 ημέρες (1 μήνας και 24 ημέρες). Ημερομηνία έναρξης της ασφάλισης είναι η 01-2-19 και ημερομηνία λήξης η 24-3-19.

β) €2.050,00

Ο χρόνος ασφάλισης είναι $€2.050,00/€650,00=3,15$ μήνες και σε Η.Α. $€2.050,00/€26,00=78,85$ δηλαδή 79 ημέρες (3 μήνες και 4 ημέρες).

Ημερομηνία έναρξης της ασφάλισης είναι η 01-2-19 και ημερομηνία λήξης η 30-4-19, καθώς ο χρόνος ασφάλισης δεν μπορεί να υπερβαίνει τον χρόνο διάρκειας της σύμβασης.

Επομένως, σε αυτήν την περίπτωση ,οι εισφορές κατανέμονται ισομερώς στους 3 μήνες και υπολογίζονται ανά μήνα στο 1/3 της καθαρής αξίας του παραστατικού, δηλαδή στο ποσό των $\text{€}2.050/3=\text{€}683,33$ (βλέπε και παράδειγμα 1).

Παράδειγμα 6

Την 13-3-19 εκδίδεται τίτλος κτήσης με καθαρή αξία παραστατικού, μετά την αφαίρεση των αναλογούντων φόρων και επιβαρύνσεων, $\text{€}5.843,00$.

Ο χρόνος ασφάλισης είναι $\text{€}5843,00/\text{€}650,00=8,99$ μήνες και σε Η.Α. $\text{€}1250,00/\text{€}26,00=224,73$ δηλαδή 225 ημέρες (9 μήνες).

Ημερομηνία έναρξης της ασφάλισης είναι η 13-3-19 και ημερομηνία λήξης η 13-12-19.

(εγκ.ΕΦΚΑ 14/27-3-2019)

6.2 Παραδείγματα Υπολογισμού ΕΜΕ

Σε οντότητα με μορφή ΙΚΕ έχουμε τα εξής δεδομένα:

- Ο διαχειριστής παρέχει εργασία για την οποία εισπράττει αμοιβή.
- Ο λογιστής της εταιρείας αν και πλήρους απασχόλησης, αμείβεται με την έκδοση τιμολογίου από τον ίδιο (εξωτερικός συνεργάτης).
- Ο δικηγόρος της εταιρείας λαμβάνει πάγια αμοιβή και παρέχει τις υπηρεσίες αν και όταν του ζητηθεί.
- Απασχολεί επίσης τρία άτομα με πλήρη απασχόληση.
- Απασχόλησε εντός του έτους ένα άτομο με τρίμηνη σύμβαση ορισμένου χρόνου και πλήρη απασχόληση.
- Απασχολεί και δύο άτομα καθ' όλη την διάρκεια του έτους με μερική απασχόληση. Τον ένα σε τριώρη καθημερινή απασχόληση και τον άλλο σε πεντάωρη καθημερινή απασχόληση.
- Τέλος, απασχόλησε και έναν εργαζόμενο σε τετράωρη καθημερινή απασχόληση με σύμβαση ορισμένου χρόνου διάρκειας τεσσάρων μηνών.

Απάντηση:

Ο διαχειριστής και ο λογιστής θεωρούνται εργαζόμενοι πλήρους απασχόλησης. Άρα το σύνολο των εργαζόμενων πλήρους απασχόλησης είναι: $1+1+3 = 5$.

Ο δικηγόρος δεν λαμβάνεται υπόψη αφού δεν εργάζεται με πλήρη απασχόληση, αλλά παρέχει τις υπηρεσίες του ευκαιριακά και κατά περίπτωση.

Για τον εργαζόμενο επί τρίμηνο (πλήρους απασχόλησης) θα προχωρήσουμε σε αναγωγή σε ετήσια βάση:

$$1 \chi (3 / 12) = 0,25$$

Για τον εργαζόμενο με τρίωρη ημερήσια απασχόληση, σε ολόκληρο το έτος, επίσης: $1 \chi (3 / 8) = 0,375$

Για τον εργαζόμενο με πεντάωρη ημερήσια απασχόληση, σε ολόκληρο το έτος: $1 \chi (5 / 8) = 0,625$

Για τον εργαζόμενο με τετράωρη απασχόληση για 4 μήνες:

$$1 \chi (4 / 8) \chi (4 / 12) = 0,167$$

Άρα, έχουμε σύνολο:

$$5 + 0,25 + 0,375 + 0,625 + 0,167 = 6,417 \text{ και κατά στρογγυλοποίηση } 6.$$

Συνεπώς, ο αριθμός των απασχολουμένων για την συγκεκριμένη περίοδο, είναι έξι (6).

6.2.1 Η περίπτωση της εκ περιτροπής απασχόλησης.

Η, καθ' ερμηνεία, διατύπωση της σχετικής διάταξης (άρθρο 2, Ν 4308/2014), αναφέρεται σε αριθμό απασχολουμένων, στην βάση πλήρους απασχόλησης. Όπως είναι γνωστό, (παρ. 3, άρθρο 2 του Ν 3846/2010), κατά την κατάρτιση της σύμβασης εργασίας ή κατά την διάρκειά της, ο εργοδότης και ο μισθωτός, μπορούν με έγγραφη ατομική σύμβαση να συμφωνήσουν κάθε μορφή απασχόλησης εκ περιτροπής. Περαιτέρω, εκ περιτροπής απασχόληση θεωρείται η απασχόληση του εργαζόμενου κατά λιγότερες ημέρες την εβδομάδα ή κατά λιγότερες εβδομάδες τον μήνα ή κατά λιγότερους μήνες το έτος ή και συνδυασμός αυτών, αλλά πάντα κατά πλήρες ημερήσιο ωράριο εργασίας. Υπό την έννοια αυτή έχουμε τις παρακάτω περιπτώσεις:

(1) Εργαζόμενος λιγότερες ημέρες την εβδομάδα (πάντα κατά πλήρες ωράριο):
[Ημέρες εργασίας / 5 (πενθήμερο) ή 6 (εξαήμερο)] χ [μήνες / 12]

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργάζεται τρεις (3) ημέρες την εβδομάδα (με πλήρες ωράριο), σε ετήσια βάση, σε επιχείρηση που υπάγεται στο καθεστώς της πενθήμερης εβδομαδιαίας απασχόλησης. Έχουμε:

$$(3 / 5) \chi (12 / 12) = 0,6$$

Συνεπώς, ο αριθμός που θα ληφθεί υπόψη στο γενικό σύνολο των απασχολουμένων στην οντότητα θα είναι ο 0,6. Η στρογγυλοποίηση θα γίνει, βάσει του τελικού αριθμού που θα προκύψει από την απασχόληση του συνόλου των εργαζομένων. Δηλαδή το 0,6 δεν στρογγυλοποιείται σε καμιά περίπτωση (=1), αλλά αθροίζεται στους συντελεστές και των λοιπών εργαζομένων, ώστε ο τελικός αριθμός που θα προκύψει, να στρογγυλοποιηθεί, κατά τα γνωστά. Αν όμως, αυτός είναι ο μοναδικός εργαζόμενος στην επιχείρηση, προφανέστατα θα στρογγυλοποιηθεί σε (=1), πράγμα το οποίο είναι αληθές, αφού η οντότητα απασχολεί έναν και μοναδικό εργαζόμενο.

Αν η επιχείρηση ακολουθούσε το καθεστώς της εξαήμερης εβδομαδιαίας εργασίας, ο παρανομαστής του πρώτου κλάσματος θα ήταν: 6.

Αν η απασχόληση αφορούσε χρονικό διάστημα μικρότερο του έτους, δηλαδή λιγότερους μήνες, θα προσαρμοζόταν αναλόγως ο αριθμητής του δεύτερου κλάσματος.

(2) Εργαζόμενος λιγότερες εβδομάδες τον μήνα (πάντα κατά πλήρες ωράριο):

Με το δεδομένο ότι το έτος έχει 52 εβδομάδες, θα έχουμε:

$$\text{Αριθμός εβδομάδων} / 52 \chi 12 \text{ (μήνες)}$$

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργάζεται τρεις (3) εβδομάδες τον μήνα (με πλήρες ωράριο), σε ετήσια βάση. Έχουμε:

$$(3 / 52) \chi 12 = 0,69$$

Συνεπώς, ο αριθμός που θα ληφθεί υπόψη στο γενικό σύνολο των απασχολουμένων στην οντότητα θα είναι ο 0,69. Η στρογγυλοποίηση θα γίνει, βάσει του τελικού αριθμού που θα προκύψει από την απασχόληση του συνόλου των εργαζομένων.

(3) Εργαζόμενος λιγότερους μήνες το έτος (πάντα κατά πλήρες ωράριο):

Εδώ νοείται ως σύμβαση ορισμένου χρόνου, συνεπώς θα είναι:

Αριθμός μηνών / 12

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργασθεί τέσσερις (4) μήνες κατά το 2018 (με πλήρες ωράριο). Έχουμε:

$$(4 / 12) = 0,33$$

Συνεπώς, ο αριθμός που θα ληφθεί υπόψη στο γενικό σύνολο των απασχολουμένων στην οντότητα θα είναι ο 0,33. Η στρογγυλοποίηση θα γίνει, βάσει του τελικού αριθμού που θα προκύψει από την απασχόληση του συνόλου των εργαζομένων

6.2.2 Η περίπτωση της διαλείπουσας εργασίας.

Η διαλείπουσα εργασία είναι μορφή μερικής απασχόλησης, πλην όμως αρρυθμιστής από το Εργατικό Δίκαιο. Η μορφή αυτή της εργασίας συνίσταται στην απασχόληση για ορισμένες ημέρες τον μήνα, εντός της εβδομάδας, η οποία απασχόληση, ωστόσο, παρέχεται ακανόνιστα, χωρίς η περιοδικότητά της να είναι προβλεπτή. Ισχύουν πάντως, τα αναφερόμενα ως άνω για την μερική ή την εκ περιτροπής απασχόληση. Τέλος, επισημαίνεται ότι για εργαζόμενο που αποχωρεί η καταγγέλλεται η σύμβασή του εντός του μήνα, θα λαμβάνεται κλάσμα του μήνα αυτού.

Παράδειγμα:

Εργαζόμενος προσλήφθηκε με την συμφωνία να εργάζεται τρεις (3) ημέρες την εβδομάδα (με πλήρες ωράριο), σε ετήσια βάση, σε επιχείρηση που υπάγεται στο καθεστώς της πενθήμερης εβδομαδιαίας απασχόλησης. Ο εργαζόμενος απεχώρησε οικειοθελώς μετά από τέσσερις μήνες και 10 ημέρες. Έχουμε:

$$(3 / 5) \chi (4,3 / 12) = 0,215$$

(ΣΛΟΤ 2971/2019)

6.3 Παράδειγμα Υπολογισμού Φόρου Εισοδήματος για ΝΠΜΚΧ

Έστω ότι ένα ΝΠΜΚΧ έχει έσοδα από ακίνητη περιουσία 10.000 ευρώ, έσοδα από τόκους καταθέσεων 15.000 ευρώ και έσοδα πραγματοποιούμενα κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του 5.000 ευρώ (συνδρομές, εισφορές, κλπ.), τα οποία δεν αποτελούν

αντικείμενο φόρου. Παράλληλα, έχει πραγματοποιήσει δαπάνες ύψους 19.000 ευρώ μέσα στο φορολογικό έτος, εκ των οποίων 6.000 ευρώ αφορούν το ακίνητο (επισκευή, συντήρηση, ασφάλιστρα, αποσβέσεις, κλπ.), 10.000 ευρώ κοινές δαπάνες (πάγιες και λειτουργικές π.χ. μισθοδοσία) που συμβάλλουν στη δημιουργία τόσο εισοδήματος υπαγόμενου σε φόρο όσο και εισοδήματος μη υπαγόμενου σε φόρο και 3.000 ευρώ δαπάνες που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού του (χορήγηση υποτροφιών και δωρεών, κλπ.).

Ο προσδιορισμός του εισοδήματος του εν λόγω ΝΠ γίνεται ως εξής:

Όσον αφορά στις δαπάνες που αφορούν το ακίνητο, αυτές εκπίπτουν σε ποσοστό 75% από το εισόδημα από ακίνητη περιουσία, ήτοι 4.500 ευρώ (6.000 x 75%) (Πίνακας 2Α του εντύπου Ν), ενώ το υπόλοιπο ποσό των πιο πάνω δαπανών (1.500 ευρώ) δεν εκπίπτει από τα λοιπά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα του ΝΠ. Οι κοινές δαπάνες εκπίπτουν μόνο κατά το μέρος που αναλογούν στο εισόδημα που είναι υπαγόμενο σε φορολογία, ήτοι 8.333,33 ευρώ (10.000 x 25.000/30.000). Περαιτέρω, από τις εκπιπόμενες αυτές δαπάνες, ποσό 3.333,33 ευρώ (8.333,33 x 10.000/25.000) αναλογεί στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία (Πίνακας 2Α του εντύπου Ν), το οποίο υπόκειται στον περιορισμό του 75%, ενώ το υπόλοιπο ποσό των 5.000 ευρώ αφορά στο εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (τόκους καταθέσεων) (Πίνακας 2Β του εντύπου Ν).

Με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω, το καθαρό φορολογητέο εισόδημα του εν λόγω ΝΠ προσδιορίζεται ως ακολούθως:

καθαρό εισόδημα από ακίνητη περιουσία: $10.000 - [(6.000 + 3.333,33) \times 75\%] = 3.000$ ευρώ
και καθαρό εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα: $15.000 - 5.000 = 10.000$ ευρώ.

(ΠΟΛ 1113/2-6-2015)

6.4 Παράδειγμα Υπολογισμού Εκπιπόμενων Δαπανών Δεξιώσεων

Επιχείρηση με ακαθάριστα έσοδα 1.000.000 ευρώ δαπάνησε στα πλαίσια διοργάνωσης ενημερωτικής ημερίδας για σίτιση και διαμονή 25 ατόμων 6.000 ευρώ συνολικά. Η υπόψη δαπάνη δεν ξεπέρασε το ποσό των 300 ευρώ για κανέναν από τους συμμετέχοντες. Η μη εκπιπόμενη δαπάνη θα υπολογισθεί ως εξής:

Η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ συγκρίνεται με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι με

5.000 ευρώ ($1.000.000 \times 0,5\%$) και περιορίζεται σε αυτό το ύψος, δηλαδή θα αναμορφωθεί το ποσό των 1.000 ευρώ ($6.000 - 5.000$).

Στο παράδειγμα αυτό θα αναμορφωθεί συνολικά ποσό ύψους 1.000 ευρώ, ήτοι μόνο το ποσό από τον περιορισμό 0,5% των ακαθάριστων εσόδων της συνολικής δαπάνης, δεδομένου ότι δεν υπήρχε συμμετέχων για τον οποίον να δαπανήθηκε μεγαλύτερο ποσό.

Εάν στο παραπάνω παράδειγμα τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης ήταν 2.000.000 ευρώ, τότε η δαπάνη ύψους 6.000 ευρώ θα συγκριθεί με το 0,5% των ακαθάριστων εσόδων, ήτοι 10.000 ευρώ ($2.000.000 \times 0,5\%$) και επειδή είναι μικρότερη δεν θα αναμορφωθεί κανένα ποσό.

(ΠΟΛ 1113/2.6.2015)

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.