



**ΠΑΝΕΠΙΣΤΗΜΙΟ
ΠΑΤΡΩΝ**
UNIVERSITY OF PATRAS

**ΣΧΟΛΗ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ ΕΠΙΣΤΗΜΩΝ ΚΑΙ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΕΩΝ**

ΤΜΗΜΑ ΔΙΟΙΚΗΣΗΣ ΤΟΥΡΙΣΜΟΥ

(πρώην Τμήμα Λογιστικής & Χρηματοοικονομικής – Μεσολόγγι)

ΠΤΥΧΙΑΚΗ ΕΡΓΑΣΙΑ

**ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ
ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ ΚΑΙ Μ.Κ.Ο (ΜΕΛΕΤΗ
ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ)**

ΛΙΤΙΝΑ ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ Α.Μ. 16664

ΣΕΡΡΑ ΕΛΕΝΗ Α.Μ. 16737

ΕΠΙΒΛΕΠΟΥΣΑ ΚΑΘΗΓΗΤΡΙΑ

ΚΑΜΠΟΥΡΗ ΜΑΡΙΑ

ΜΕΣΟΛΟΓΓΙ 2020

Ευχαριστίες

Με την ολοκλήρωση της πτυχιακής μας εργασίας, θα θέλαμε να εκφράσουμε τις ευχαριστίες μας σε όσους συνέβαλαν για την εκπόνησή της.

Αρχικά, θα θέλαμε να ευχαριστήσουμε την Κα Καμπούρη Μαρία για την άψογη συνεργασία μας και την καθοδήγηση που μας παρείχε καθ' όλη τη διάρκεια της εκπόνησης της πτυχιακής εργασίας.

Επιπλέον, θα θέλαμε να αφιερώσουμε την πτυχιακή μας εργασία στις οικογένειες και τους φίλους μας, καθώς η συμπαράστασή τους ήταν πολύ σημαντική όχι μόνο για την ολοκλήρωσή της, αλλά και για ολόκληρο τον κύκλο σπουδών.

Η ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΛΙΤΙΝΑ , ΕΛΕΝΗ ΣΕΡΡΑ βεβαιώνω ότι το έργο που εκπονήθηκε και παρουσιάζεται στην υποβαλλόμενη **πτυχιακή** εργασία είναι αποκλειστικά ατομικό δικό μας. Όποιες πληροφορίες και υλικό που περιέχονται έχουν αντληθεί από άλλες πηγές, έχουν καταλλήλως αναφερθεί στην παρούσα διπλωματική εργασία. Επιπλέον τελώ εν γνώσει ότι σε περίπτωση διαπίστωσης ότι δεν συντρέχουν όσα βεβαιώνονται από μέρος μας, μας αφαιρείται ανά πάσα στιγμή αμέσως ο τίτλος.

η βεβαιούσα

ΕΛΕΥΘΕΡΙΑ ΛΙΤΙΝΑ ΑΜ:16664

ΕΛΕΝΗ ΣΕΡΡΑ ΑΜ:16737

ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΑ

ΠΕΡΙΛΗΨΗ	6
ABSTRACT	8
ΕΙΣΑΓΩΓΗ	9
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ	11
Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ	11
1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ	11
1.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ.....	13
1.3 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ.....	16
1.4 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ.....	18
1.5 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ	20
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ	26
ΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ.....	26
2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	26
2.2 ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	26
2.3 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	30
2.4 Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ	32
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ.....	37
ΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ	37
3.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ	37
3.2 Η ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ	39
3.3 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ	40
3.4 ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ.....	43

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ	47
ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΙ ΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ.....	47
4.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ	47
4.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΜΚΟ.....	50
4.3 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ.....	56
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ	60
Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	60
5.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	60
5.2 ΑΙΤΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	61
5.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	63
5.4 ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ	64
5.5 Η ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ.....	66
5.6 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ.....	70
ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ.....	72
ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ	72
6.1 Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ΑΣΤΙΟΝΑΙΔ ΕΛΛΑΣ.....	72
6.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΑΣΤΙΟΝΑΙΔ ΕΛΛΑΣ	73
ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ	78
ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ	83
ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ	86

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

Το θέμα της παρούσας πτυχιακής εργασίας είναι η ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων δημοσίου δικαίου και Μ.Κ.Ο., ενώ παρουσιάζεται και μια μελέτη περίπτωσης ενός οργανισμού μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα.

Στο πρώτο κεφάλαιο περιγράφεται η έννοια και ο σκοπός της φορολογίας, οι γενικές αρχές της φορολογίας, η διάκριση των φόρων και το φορολογικό σύστημα στην Ελλάδα, καθώς επίσης και ορισμένα σημαντικά στατιστικά στοιχεία από τη φορολογία στη χώρα μας.

Αντικείμενο του δεύτερου κεφαλαίου είναι τα νομικά πρόσωπα. Αποτυπώνεται η έννοια των νομικών προσώπων, ενώ στη συνέχεια αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο διακρίνονται τα νομικά πρόσωπα καθώς και τα χαρακτηριστικά τους. Τέλος, περιγράφεται ο τρόπος με τον οποίο μπορούν να συσταθούν τα νομικά πρόσωπα.

Στο τρίτο κεφάλαιο αναλύονται οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί. Δίνεται ο ορισμός τους, τα χαρακτηριστικά που τους διακρίνουν, οι διάφορες μορφές που μπορούν να λάβουν, το νομοθετικό πλαίσιο που τους διέπει, ενώ παρουσιάζονται περιληπτικά και οι σημαντικότεροι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί.

Στο τέταρτο κεφάλαιο της παρούσας πτυχιακής εργασίας, παρουσιάζεται το φορολογικό πλαίσιο για τα νομικά πρόσωπα και τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς, ενώ υπάρχουν και ορισμένα στατιστικά δεδομένα που έχουν δημοσιευθεί για τη φορολογία των μη κερδοσκοπικών οργανισμών.

Στο πέμπτο κεφάλαιο αναλύεται το ζήτημα της φοροδιαφυγής. Δίνεται η έννοια της φοροδιαφυγής, τα αίτια, οι μέθοδοι με τις οποίες μπορεί να πραγματοποιηθεί, οι συνέπειές της, τρόποι για την

καταπολέμησή της, καθώς και στατιστικά δεδομένα για τη φοροδιαφυγή στην Ελλάδα.

Στο έκτο κεφάλαιο, παρουσιάζεται η ActionAid Ελλάς ως μελέτη περίπτωσης.

Τέλος, ακολουθούν τα απαραίτητα από την πτυχιακή μας εργασία συμπεράσματα.

ABSTRACT

The aim of this thesis is the income tax of legal entities under public law and NGOs, and a case study of a non-profit organization is presented.

In the first chapter described the concept and purpose of taxation, the general principles of taxation, tax differentiation and the tax system in Greece, as well as some important statistical data from the taxation in our country.

The object of the second chapter is legal entities. There described the concept of legal persons and then, there is the way in which the legal entities and their characteristics are distinguished. Finally, the way in which legal persons can be set up is described.

The third chapter analyzes non-profit organizations. There are presented their definition, the characteristics that distinguish them, the different forms they can take, the legislative framework that governs them, and the most important non-profit organizations.

In the fourth chapter of this thesis, is presented the tax framework for legal entities and non-profit organizations, and there are some statistical data that have been published for the taxation of non-profit organizations.

The fifth chapter discusses the issue of tax evasion. There are given the concept of tax evasion, the causes, the methods by which it can be realized, its consequences, ways of combating it, as well as statistical data on tax evasion in Greece.

In Chapter Six, there is presented ActionAid Hellas a case study.

Finally, there exists the necessary conclusions from our thesis.

ΕΙΣΑΓΩΓΗ

Η φορολογία αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων για ένα κράτος, ώστε να μπορεί να συγκεντρώνει έσοδα και να τα διοχετεύει σε επενδύσεις και κρατικές δαπάνες, με απώτερο σκοπό την οικονομική ανάπτυξη της χώρας και τη βελτίωση του επιπέδου κοινωνικής ευημερίας των πολιτών. Χωρίς τη συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων, η υλοποίηση του προϋπολογισμού γίνεται ιδιαίτερα δύσκολη, με αποτέλεσμα το κράτος να αναζητεί άλλες πηγές χρηματοδότησης των δημοσίων δαπανών, όπως για παράδειγμα ο εξωτερικός δανεισμός. Κάτι τέτοιο όμως έχει αρνητικό αντίκτυπο στην οικονομική ισορροπία της χώρας με αποτέλεσμα να δημιουργούνται ελλειμματικά ισοζύγια και να αυξάνεται το δημόσιο χρέος.

Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε νομικά πρόσωπα δημοσίου και νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου. Στην ουσία πρόκειται για προσωπικότητες και νομικές οντότητες που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως παρουσιάζουν έσοδα. Τα νομικά πρόσωπα, μαζί με τα φυσικά πρόσωπα αποτελούν τους δύο άξονες στους οποίους εφαρμόζεται το φορολογικό σύστημα. Δεδομένης της ανάγκης για την ύπαρξη ενός αποτελεσματικού φορολογικού συστήματος, αλλά και της αντιμετώπισης προβλημάτων σχετικά με τη φορολογία, όπως χαρακτηριστικά είναι το ζήτημα της φοροδιαφυγής, θεωρείται σκόπιμο να διαπιστωθεί ο τρόπος με τον οποίο φορολογούνται τα νομικά πρόσωπα, καθώς και να αποτυπωθούν βασικά στατιστικά στοιχεία από τη φορολογία εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Στα νομικά πρόσωπα εντάσσονται και πρόσωπα τα οποία εξυπηρετούν κοινωνικούς σκοπούς και δεν επιδιώκουν την επίτευξη κέρδους, όπως συμβαίνει στις υπόλοιπες περιπτώσεις των νομικών προσώπων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα. Τα συγκεκριμένα

πρόσωπα ονομάζονται μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί και παρουσιάζουν διαφορές όχι μόνο ως προς το σκοπό, αλλά και ως προς τη φορολογία εισοδήματος, σε σχέση με λοιπά νομικά πρόσωπα.

Στα πλαίσια της παρούσας πτυχιακής εργασίας αναμένεται να παρουσιαστεί ο τρόπος με τον οποίο φορολογείται το εισόδημα των διαφορετικών νομικών προσωπικοτήτων, ενώ στο τέλος, παρουσιάζεται και η μελέτη περίπτωσης της ActionAid Ελλάς, που αποτελεί ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΡΩΤΟ

Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ

1.1 ΕΝΝΟΙΑ ΚΑΙ ΣΚΟΠΟΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Η έννοια της φορολογίας αντανακλά την καταβολή χρημάτων από τους πολίτες ή τις επιχειρήσεις προς το κράτος. Η φορολογία αποτελεί μια χρηματική, οριστική και υποχρεωτική παροχή χρημάτων προς το κράτος, χωρίς να υπάρχει κάποιο αντάλλαγμα. Τα χρήματα που παρέχονται αποτελούν το φόρο. Για το φόρο και επομένως τη φορολογία δεν υπάρχει κάποιος νομοθετικός ορισμός, ωστόσο η έννοια της φορολογίας και του φόρου, συνδέεται με την καταβολή χρημάτων προ το κράτος.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η φορολογία αποτελεί μια παροχή χρημάτων από τους πολίτες και τις επιχειρήσεις, προς το κράτος, η οποία χαρακτηρίζεται ως χρηματική, οριστική, υποχρεωτική και χωρίς ανταλλαγή. Το χαρακτηριστικό της χρηματικής συναλλαγής δείχνει ότι η παροχή γίνεται σε χρήματα που απορρέουν από το εισόδημα των φορολογούμενων και όχι εκφρασμένο σε κάποια άλλη αξία. Οριστική συναλλαγή θεωρείται με την έννοια ότι δεν υπάρχει υποχρέωση επιστροφής του φόρου από το κράτος. Με την έννοια της υποχρέωσης για την καταβολή του φόρου, εννοείται ότι πρόκειται για μια μονομερή συναλλαγή η οποία καθορίζεται από το κράτος και η καταβολή της μπορεί να εξασφαλιστεί με εξαναγκασμό. Τέλος, ο φόρος επιβάλλεται για την ικανοποίηση των κρατικών δαπανών και δεν υπάρχει υποχρέωση του κράτους για αντάλλαγμα προς τους φορολογούμενους (Φορτσάκης, Τσουρουφλής, Πέρρου, & Πανταζόπουλος, 2014).

Σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Κ.Φ.Ε.) (ΦΕΚ Α' 167, 2013), ως φορολογούμενος, ορίζεται κάθε πρόσωπο που

υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε. Στα πρόσωπα περιλαμβάνονται, πέρα από τα φυσικά πρόσωπα και τα νομικά πρόσωπα και κάθε είδους νομική οντότητα.

Η φορολογία αποτελεί μια από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων για το κράτος. Μέσω των εσόδων που προκύπτουν από τα φορολογία πραγματοποιούνται οι κρατικές δαπάνες, όπως χαρακτηριστικά είναι οι δαπάνες για την υγεία, την παιδεία και την άμυνα. Η πραγματοποίηση δημοσίων δαπανών έχει ως στόχο την επίτευξη της κοινωνικής και οικονομικής ευημερίας του κράτους (Ευρετήριο Οικονομικών Όρων, χ.η.). αναφορικά με άλλες σημαντικές πηγές εσόδων για το κράτος, αυτές είναι ο δανεισμός και η έκδοση χρήματος.

Χωρίς τη συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων δεν θα ήταν δυνατή η άσκηση της δημόσιας διοίκησης και η παροχή δημοσίων αγαθών προς τους πολίτες. Συμπεραίνεται λοιπόν ότι κατά την άσκηση της δημοσιονομικής πολιτικής, το ύψος των φορολογικών εσόδων συνδέεται με το επίπεδο των δαπανών που θέλει να υλοποιήσει το κράτος. Η επιβολή της φορολογίας συμβάλλει επίσης στην διόρθωση των αρνητικών εξωτερικοτήτων που οφείλονται στην παραγωγή ή κατανάλωση ορισμένων αγαθών και υπηρεσιών (Ιδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, 2018). Με την έννοια των εξωτερικοτήτων προσδιορίζονται οι επιπτώσεις από την πράξη ενός ατόμου, στην ευημερία του άλλου. Όταν οι συνέπειες είναι δυσμενείς, τότε πρόκειται για αρνητικές εξωτερικότητες. Σε αντίθετη περίπτωση, παρουσιάζεται ωφέλεια προς το άτομο με αποτέλεσμα να έχουμε θετικές εξωτερικότητες (Μανασάκης, 2011). Ένα παράδειγμα αρνητικών εξωτερικοτήτων αποτελεί η ρύπανση του περιβάλλοντος και η κυκλοφοριακή συμφόρηση.

Η φορολογική πολιτική επηρεάζει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις επιδόσεις της οικονομίας, καθώς μέσω αυτής γίνεται η κατανομή των πόρων μεταξύ των δημόσιων και ιδιωτικών αγαθών, αλλά και η διανομή

του εισοδήματος και του πλούτου μεταξύ των νοικοκυριών. Επιπλέον, η φορολογική πολιτική αποτελεί χρήσιμο εργαλείο για την άσκηση μακροοικονομικής πολιτικής, μέσω της οποίας επιτυγχάνεται σταθεροποίηση της οικονομίας με βάσει τις εκάστοτε συνθήκες και ανάγκες, όπως για παράδειγμα, η δημιουργία θέσεων απασχόλησης για την επίτευξη πλήρους απασχόλησης και επομένως, της μεγέθυνσης της οικονομίας.

Για την επίτευξη της αποτελεσματικής φορολογικής πολιτικής είναι σημαντικό να υπάρχει ένα σωστά σχεδιασμένο φορολογικό σύστημα. Η συγκέντρωση επαρκών εσόδων για το κράτος, σε συνδυασμό με τη μείωση των στρεβλώσεων στην κατανομή των πόρων και τη διανομή του εισοδήματος, εξαρτώνται από την αποτελεσματικότητα του φορολογικού συστήματος (Ιδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, 2018).

1.2 ΓΕΝΙΚΕΣ ΑΡΧΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Οι αρχές της φορολογίας αποτελούν ένα σύνολο κανόνων και ρυθμίσεων, βάσει των οποίων καθορίζεται η αποτελεσματική συγκρότηση του φορολογικού συστήματος. Αρχικά να σημειώσουμε ότι σύμφωνα με την παράγραφο 5 του άρθρου 4 του Συντάγματος, *«οι Έλληνες πολίτες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους»* (Βουλή των Ελλήνων, 2013). Προς αυτή τη κατεύθυνση η νομοθεσία που περιβάλλει το φορολογικό σύστημα έχει ως στόχο τη δημιουργία ενός πλέγματος προστασίας του φορολογούμενου πολίτη, μέσα από την ομοιόμορφη διαχείρισή του από το κράτος και την απόδοση φορολογικής δικαιοσύνης.

Οι γενικές αρχές της φορολογίας είναι οι ακόλουθες:

Η αρχή της καθολικότητας του φόρου

Η συγκεκριμένη αρχή προέρχεται από το άρθρο 4 του Συντάγματος, βάσει του οποίου όλοι οι πολίτες θα πρέπει να συνεισφέρουν στην απόδοση φόρου, ανάλογα με την οικονομική δυνατότητα του καθενός (Σγουρινάκης, 2012). Σημειώνεται ότι στη φορολογία περιλαμβάνονται όλα τα εισοδήματα που μπορεί να αποκτήσει ένας φορολογούμενος πολίτης, ανεξάρτητα με το αν θεωρούνται μικρά ή μεγάλα, ασήμαντα ή σημαντικά.

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι το κράτος για λόγους κοινωνικής ευαισθησίας, σε ορισμένες περιπτώσεις έχει θεσπίσει απαλλαγές από τη φορολογία για καταστάσεις που κρίνονται δικαιολογημένες.

Η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας

Πρόκειται για τη δεύτερη βασική αρχή της φορολογίας και προέρχεται επίσης από το άρθρο 4 του Συντάγματος, όπως και στην περίπτωση της αρχής της καθολικότητας του φόρου. Η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας αποτυπώνει ότι, κάθε φορολογούμενος πολίτης θα πρέπει να συνεισφέρει στα κρατικά έσοδα με βάση τις οικονομικές του δυνατότητες. Αυτό αποτυπώνεται μέσα από τη φράση *«αναλόγως των δυνάμεών τους»* και αντανακλά τον προοδευτικό χαρακτήρα του φορολογικού συστήματος. Η προοδευτική φορολογία δείχνει ότι η φορολογική επιβάρυνση είναι ανάλογη του συνολικού εισοδήματος που δηλώνει ο φορολογούμενος πολίτης.

Η αρχή της φοροδοτικής ικανότητας μπορεί να εφαρμοστεί μόνο στην άμεση φορολογία, καθώς στην έμμεση φορολογία η επιβάρυνση είναι η ίδια, ανεξάρτητα με τις οικονομικές δυνατότητες του πολίτη. Ένα παράδειγμα έμμεσης φορολογίας είναι ο φόρος προστιθέμενης αξίας (ΦΠΑ).

Η αρχή της φορολογικής ισότητας

Η αρχή της φορολογικής ισότητας απορρέει επίσης από το Σύνταγμα και συγκεκριμένα από τις παραγράφους 2 και 5 του άρθρου 4. Στο Σύνταγμα καθορίζεται ότι όλοι οι Έλληνες είναι ίσοι, έχουν ίσα δικαιώματα και ως εκ' τούτου έχουν ίση μεταχείριση. Επομένως, η φορολογία εισοδήματος θα πρέπει να διέπεται από αυτές τις αρχές, ώστε να αποτυπώνεται η ίση μεταχείριση των φορολογούμενων πολιτών, χωρίς διακρίσεις.

Ωστόσο, η αρχή της φορολογικής ισότητας λαμβάνει υπόψη ότι η ίση φορολογική μεταχείριση θα πρέπει να γίνεται σε πολίτες όπου οι συνθήκες διαβίωσης είναι ίδιες.

Η αρχή της φορολογικής ισότητας πολλές φορές απειλείται, λόγω των ισχυρών ομάδων πίεσης που επιδιώκουν να εξασφαλίσουν φορολογικά προνόμια σε σχέση με άλλες κατηγορίες φορολογούμενων προσώπων ή οντοτήτων. Παραδείγματα ομάδων πίεσης είναι οι συνδικαλιστικές οργανώσεις, οι σύλλογοι εργοδοτών και οι σύλλογοι εργαζομένων.

Η αρχή της νομιμότητας της φορολογίας

Η αρχής της νομιμότητας της φορολογίας σημαίνει ότι κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ή εισπράττεται χωρίς την ύπαρξη νόμου, ο οποίος θα καθορίζει το υποκείμενο της φορολογίας, το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες ή τις κατηγορίες στις οποίες αναφέρεται ο φόρος (Τσοχαντάρης, 2017)

Η αρχή της μερικής απαγόρευσης της αναδρομικότητας του φόρου

Η αρχή της μερικής απαγόρευσης της αναδρομικότητας του φόρου ορίζεται από την παράγραφο 2 του άρθρου 78 του Συντάγματος. Στο

συγκεκριμένο εδάφιο αναγράφεται ότι «φόρος ή άλλο οποιοδήποτε οικονομικό βάρος δεν μπορεί να επιβληθεί με νόμο αναδρομικής ισχύος που εκτείνεται πέρα από το οικονομικό έτος το προηγούμενο εκείνου κατά το οποίο επιβλήθηκε» (Βουλή των Ελλήνων, 2013).

Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου

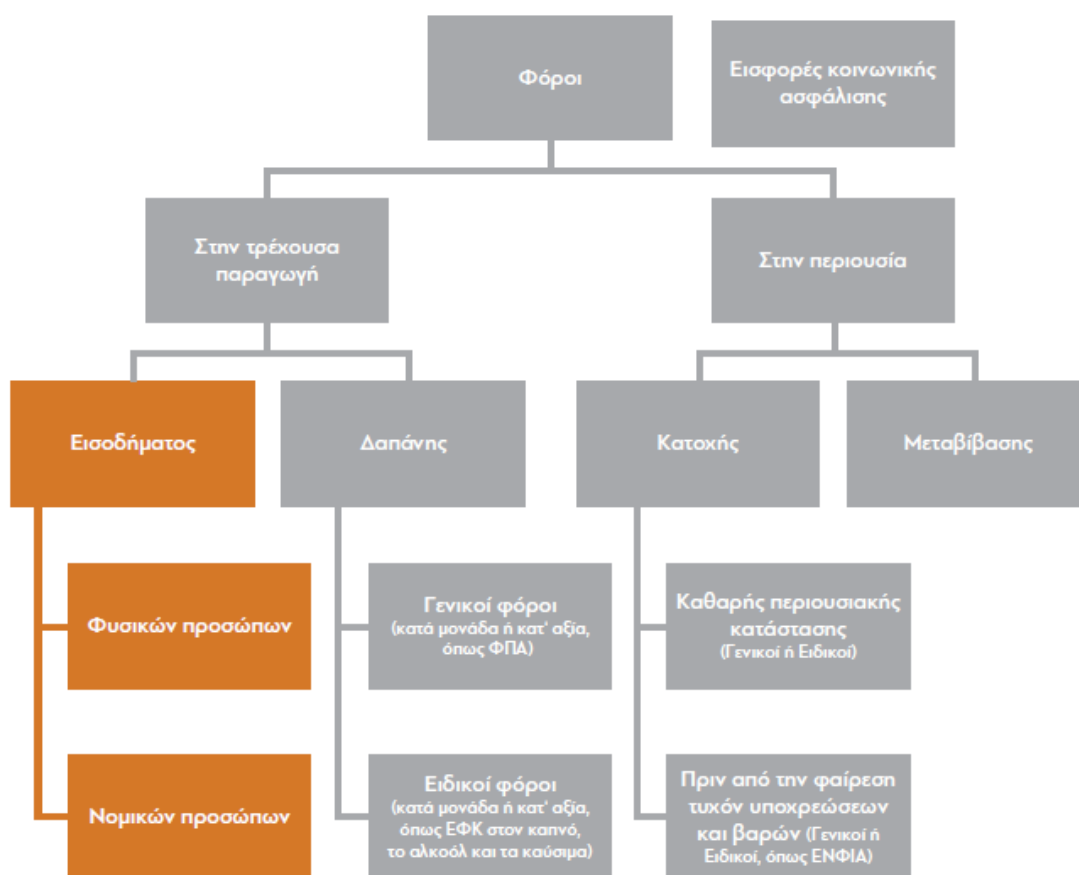
Η αρχή της βεβαιότητας του φόρου καθορίζεται επίσης από το άρθρο 78 του Συντάγματος και συγκεκριμένα από την παράγραφο 4. Σύμφωνα με το άρθρο 78, «το αντικείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, οι απαλλαγές και οι εξαιρέσεις από τη φορολογία δεν μπορούν να αποτελέσουν αντικείμενο νομοθετικής εξουσιοδότησης». Μέσα από τη συγκεκριμένη αρχή διασφαλίζεται ότι, η φορολογική επιβάρυνση και τα στοιχεία που σχετίζονται με τη φορολογία, είναι καθορισμένα και γίνονται γνωστά στους φορολογούμενους πολίτες, εκ των προτέρων (Τσοχαντάρης, 2017).

1.3 Η ΔΙΑΚΡΙΣΗ ΤΩΝ ΦΟΡΩΝ

Οι φόροι στην Ελλάδα μπορούν να διακριθούν σε δύο βασικές κατηγορίες. Πρόκειται για φόρους επί της παραγωγής και φόρους επί της περιουσίας. Στους φόρους που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία εντάσσονται, α) οι φόροι εισοδήματος που αναλύονται σε φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων και β), οι φόροι δαπάνης που διακρίνονται επιμέρους σε γενικούς και ειδικούς φόρους. Η δεύτερη κατηγορία αποτελείται από φόρους επί της περιουσίας και περιλαμβάνει φόρους για την κατοχή της περιουσίας και φόρους μεταβίβασης της περιουσίας. Οι φόροι επί της περιουσίας μπορεί να αφορούν φόρους τόσο πριν την αφαίρεση τυχόν

οικονομικών υποχρεώσεων των φορολογούμενων, όσο και φόρους που λαμβάνουν υπόψη την καθαρή περιουσιακή κατάσταση τους.

Στην εικόνα που ακολουθεί παρουσιάζεται μια ενδεικτική ταξινόμηση των φόρων (Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, 2018). Στα πλαίσια της παρούσας πτυχιακής εργασίας θα αναλύσουμε τη φορολογία εισοδήματος και συγκεκριμένα, τη φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων.



Εικόνα 1.1 Ενδεικτική ταξινόμηση των φόρων

Ωστόσο, η διάκριση των φόρων μπορεί να γίνει με διάφορα κριτήρια ή χαρακτηριστικά, ανάλογα με το ποιο είναι το αντικείμενο της φορολογίας, το υποκείμενο της φορολογίας, ο φορολογικός συντελεστής, η φορολογική βάση και ο τρόπος υπολογισμού του φόρου. Η διάκριση σε φόρους επί του εισοδήματος και φόρους επί της δαπάνης που

περιγράφηκαν παραπάνω, αποτελούν διάκριση που βασίζεται στο φορολογικό αντικείμενο.

Όταν η διάκριση γίνεται με βάση το φορολογικό υποκείμενο, τότε οι φόροι διακρίνονται σε άμεσοι (π.χ. φόρος εισοδήματος και κληρονομιάς) και έμμεσοι (π.χ. ειδικοί φόροι κατανάλωσης, ΦΠΑ). Με βάση το φορολογικό συντελεστή, οι φόροι διακρίνονται σε αναλογικούς, προοδευτικούς και πάγιους, ενώ όταν το κριτήριο είναι η φορολογική βάση, οι φόροι διαχωρίζονται σε πραγματικούς και προσωπικούς. Τέλος, οι ειδικοί φόροι και οι φόροι επί της αξίας, αποτελούν κατηγορίες φόρων με βάση τον τρόπο υπολογισμού τους(Φορτσάκης, κ.α., 2014).

1.4 ΤΟ ΣΥΣΤΗΜΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

Το σύστημα φορολογίας που εφαρμόζεται στη χώρα μας αποκαλείται ημι-διπλό, καθώς διαφέρει με το εάν πρόκειται για φορολογία φυσικών ή νομικών προσώπων. Στη πρώτη περίπτωση, η φορολογική επιβάρυνση καθορίζεται από την πηγή εισοδήματος και το ύψος του ποσού. Στην περίπτωση των νομικών προσώπων, εφαρμόζεται ένας ενιαίος συντελεστής με συγκεκριμένους κανόνες προσδιορισμού του εισοδήματος και φορολογικής συμμόρφωσης των επιχειρήσεων.

Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, αυτή καθορίζεται από των ΚΦΕ (Ν. 2238/1994), όπως ισχύει μετά από τις τροποποιήσεις και διευκρινιστικές εγκυκλίους που έχουν εκδοθεί μέχρι σήμερα. Η φορολογική βάση, ή αλλιώς φορολογητέο εισόδημα, είναι το συνολικό καθαρό εισόδημα που αποκτούν οι κάτοικοι που φορολογούνται στην Ελλάδα, είτε πρόκειται για εισοδήματα του, είτε πρόκειται για εισοδήματα που αποκτώνται από ξένες χώρες. Στο φορολογικό σύστημα, περιλαμβάνονται και οι κάτοικοι που δεν είναι φορολογικοί κάτοικοι στη χώρα μας, αλλά αποκτούν εισόδημα σε αυτή. Σύμφωνα με τον ΚΦΕ, η

φορολογία φυσικών προσώπων, διακρίνεται σε 4 επιμέρους κατηγορίες οι οποίες είναι οι εξής:

- Εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις,
- Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα,
- Εισόδημα από κεφάλαιο,
- Εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου.

Τα τελευταία χρόνια και με δεδομένη την ανάγκη για εύρεση εσόδων από το κράτος, η φορολογία των φυσικών προσώπων έχει σημειώσει σημαντικές αλλαγές. Χαρακτηριστικά να αναφέρουμε ότι το 2015 πραγματοποιήθηκε αύξηση της προκαταβολής φόρου για τα εισοδήματα από επιχειρηματική δραστηριότητα από 75% σε ποσοστό 100%. Επίσης, το έτος 2017, καταργήθηκε η μείωση φόρου για ιατρικές δαπάνες όταν αυτές δεν πραγματοποιούνται μέσα από χρήση ηλεκτρονικών μέσων.

Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο φορολογούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στα νομικά πρόσωπα εντάσσονται κάθε είδους επιχειρήσεις και οργανισμοί, όπως και νομικές οντότητες. Η φορολογία νομικών προσώπων, αποτελεί αντικείμενο μελέτης της παρούσας πτυχιακής εργασίας και αναλύεται εκτενέστερα σε επόμενα κεφάλαια.

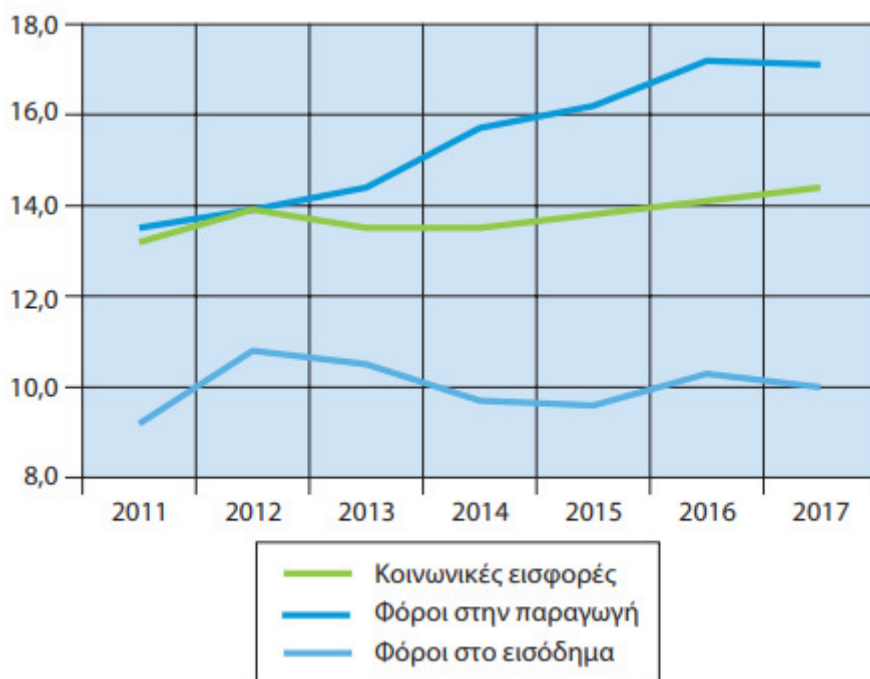
Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι, τα κύρια χαρακτηριστικά της φορολογίας νομικών προσώπων είναι η φορολογική βάση, η προκαταβολή του φόρου για τις επιχειρήσεις, ο φορολογικός συντελεστής, οι εκπιπόμενες δαπάνες, οι αποσβέσεις και η μεταφορά των ζημιών.

Στις αξιοσημείωτες αλλαγές στη φορολογία των νομικών προσώπων είναι: α) η αύξηση των φορολογικών συντελεστών από 20% σε 26% από το φορολογικό έτος 2014, καθώς και η αύξηση του τέλους επιτηδεύματος το ίδιο έτος, β) η αύξηση του φορολογικού συντελεστή

για τα νομικά πρόσωπα και οντότητες με διπλογραφικά βιβλία, από 26% σε 29% από το 2015 και γ) η αύξηση της προκαταβολής φόρου από 80% σε 100% για κεφαλαιουχικές εταιρίες, συνεταιρισμούς και κοινοπραξίες, για κέρδη που προέκυψαν από 1^η Ιανουαρίου 2016 και μετά (Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, 2018).

1.5 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΣΤΗΝ ΕΛΛΑΔΑ

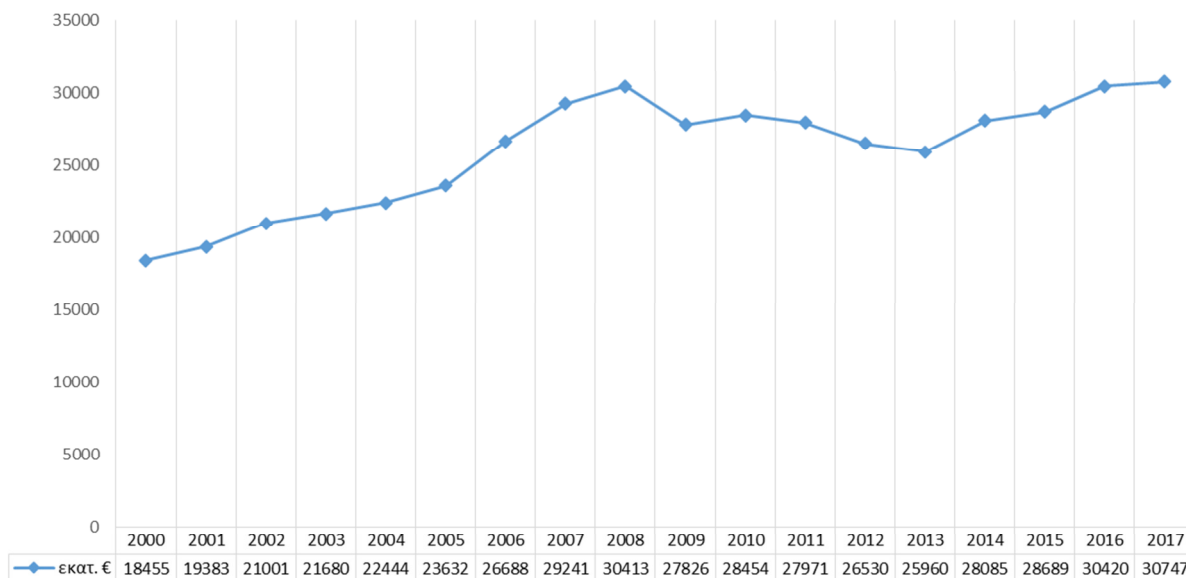
Στην ενότητα που ακολουθεί παρουσιάζονται ορισμένα βασικά στατιστικά στοιχεία για την φορολογία στην Ελλάδα. Αρχικά να σημειώσουμε ότι, τα έσοδα της γενικής κυβέρνησης από τη φορολογία δεν ξεπερνούν σε ποσοστό το 40% του ΑΕΠ. Τα έσοδα από τη φορολογία διακρίνονται σε έσοδα από φόρους στην παραγωγή, έσοδα από φόρους στο εισόδημα και σε κοινωνικές εισφορές. Μεταξύ των τριών κατηγοριών, τα έσοδα της γενικής κυβέρνησης από τη φορολογία της παραγωγής είναι εμφανώς περισσότερα από τα έσοδα που προκύπτουν από τη φορολογία εισοδήματος, ενώ οι κοινωνικές εισφορές βρίσκονται μεταξύ των δύο (Εικόνα 1.2.) (Ελληνική Στατιστική Αρχή, 2018).



Εικόνα 1.2 Έσοδα Γενικής Κυβέρνησης ως ποσοστό επί του ΑΕΠ

Σύμφωνα με στοιχεία της Ελληνικής Στατιστικής αρχής, για το διάστημα 2011 – 2017, οι φόροι επί της παραγωγής παρουσιάζουν αυξητική πορεία, σε ποσοστά από 14% περίπου έως 17% επί του ΑΕΠ της χώρας. Από την άλλη πλευρά, τα έσοδα από τη φορολογία του εισοδήματος κυμαίνονται περίπου στο 10% επί του ΑΕΠ για όλα τα έτη από το 2011 έως το 2017 (Ελληνική Στατιστική Αρχή, 2018).

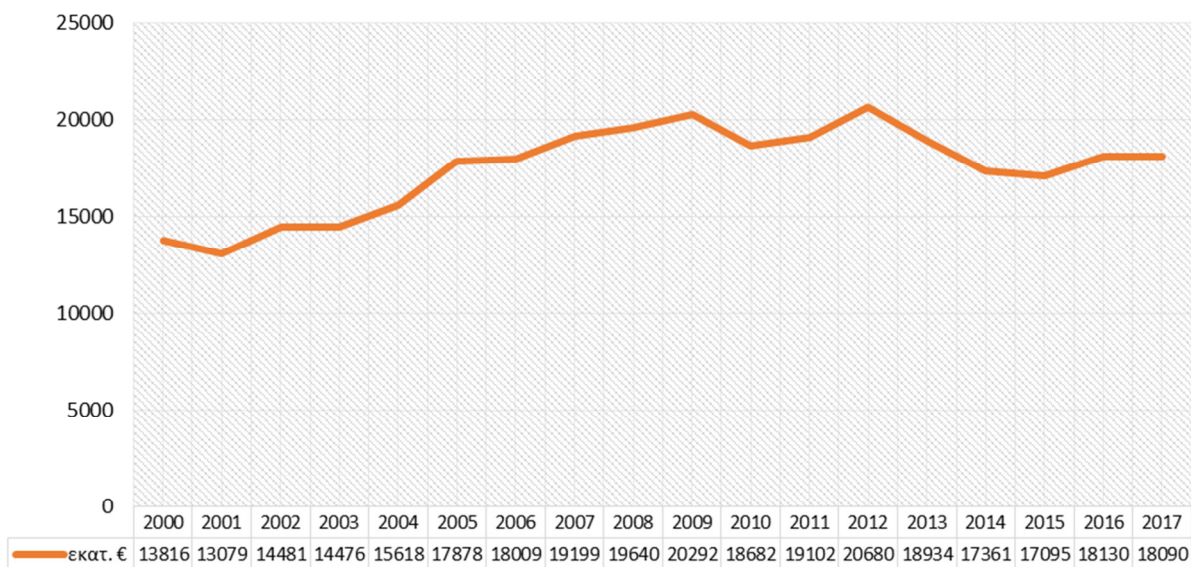
Αναφορικά με τους φόρους που προέρχονται από την παραγωγική διαδικασία και τις εισαγωγές, για το 2017, το συνολικό ποσό τους ανήλθε σε 30,747 δις ευρώ, σημειώνοντας οριακή αύξηση σε σχέση με το αντίστοιχο ποσό του έτους 2016 (Εικόνα 1.3) (Ελληνική Στατιστική Αρχή, 2017).



Εικόνα 1.3 Εισπρακτέοι φόροι επί της παραγωγής και των εισαγωγών (ποσά σε εκατ. ευρώ)

Κατά το διάστημα 2000 έως 2017, με εξαίρεση την περίοδο 2009-2013, τα έσοδα της γενικής κυβέρνησης από τη φορολογία της παραγωγής και των εισαγωγών, σημείωναν αυξητική πορεία. Μάλιστα, σε σχέση με το 2017, τα έσοδα από τη φορολογία της παραγωγής και των εισαγωγών αυξήθηκαν κατά 66% περίπου. Σημειώνεται επίσης ότι για το έτος 2017, τα έσοδα της γενικής κυβέρνησης από τη φορολογία της παραγωγής και εισαγωγών, ήταν τα υψηλότερα καθ' όλη τη διάρκεια των υπό εξέταση ετών.

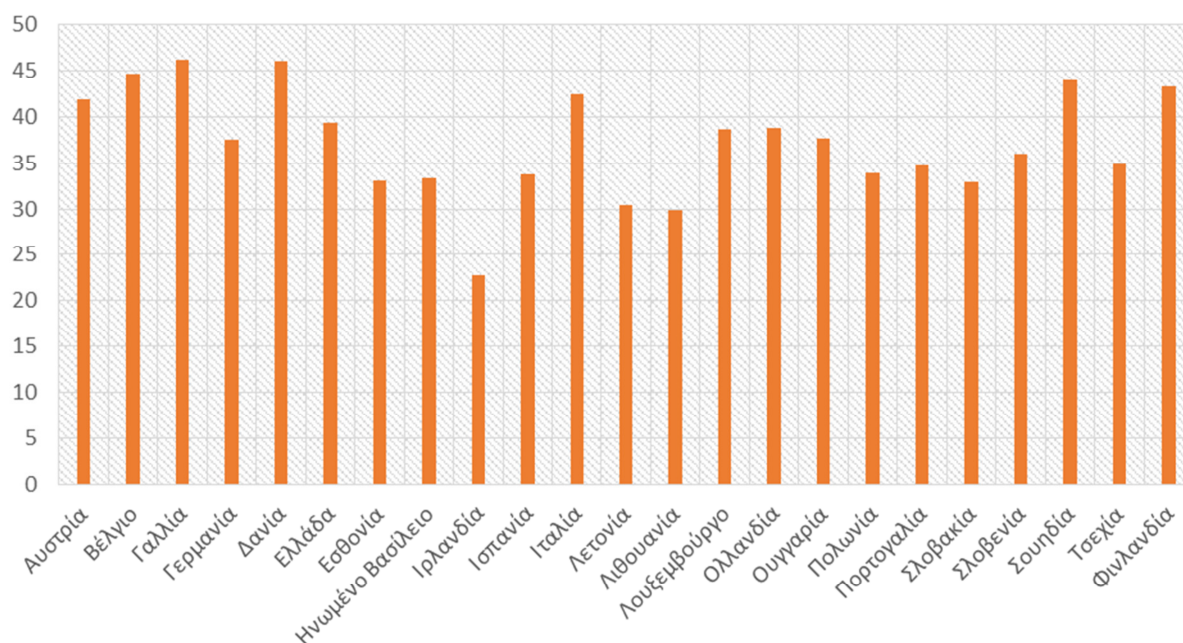
Στη συνέχεια, αποτυπώνονται τα έσοδα της γενικής κυβέρνησης από τη φορολογία του εισοδήματος και της περιουσίας, για το αντίστοιχο διάστημα (2000-2017).



Εικόνα 1.4 Φόροι εισπρακτέοι στο εισόδημα και την περιουσία (ποσά σε εκατ. ευρώ)

Η φορολογία του εισοδήματος και της περιουσίας προσφέρει στη γενική κυβέρνηση πολύ λιγότερα έσοδα σε σχέση με τη φορολογία επί της παραγωγής και των εισαγωγών. Το υψηλότερο ποσό που συγκεντρώθηκε από τη γενική κυβέρνηση, για τα συγκεκριμένα έτη, ανήλθε σε 20,68 δις ευρώ και αναφερόταν στο έτος 2012. Ένα ακόμη χαρακτηριστικό της φορολογίας εισοδήματος είναι ότι δεν υπάρχει κάποια συγκεκριμένη τάση μεταξύ των ετών, καθώς παρατηρούνται αυξομειώσεις μεταξύ των ετών. Αναφορικά με το έτος 2017, τα έσοδα που προέκυψαν από τη φορολογία εισοδήματος και περιουσίας σημείωσαν οριακή μείωση σε σχέση με το 2016 (ποσοστό μικρότερο από 1%), ενώ σε σχέση με το 2015, ήταν αυξημένα κατά 6% περίπου (Ελληνική Στατιστική Αρχή, 2017).

Στην επόμενη εικόνα, παρουσιάζονται τα έσοδα από τη φορολογία για το έτος 2017, για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης, σύμφωνα με στοιχεία από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (ΟΟΣΑ) (OECD, 2018).



Εικόνα 1.5 Σύνολο φορολογικών εσόδων ως ποσοστό επί του ΑΕΠ για το 2017, για τις χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης

Η χώρα με τα υψηλότερα έσοδα από την φορολογία, σε σχέση με το ΑΕΠ της είναι η Γαλλία. Ειδικότερα, για το 2017, η Γαλλία συγκέντρωσε φορολογικά έσοδα που αντιστοιχούν στο 45% του ΑΕΠ της χώρας για το ίδιο έτος. Υψηλό ποσοστό φορολογικών εσόδων παρουσίασαν επίσης και το Βέλγιο, η Σουηδία, η Φινλανδία, η Ιταλία και η Αυστρία, χώρες οι οποίες συγκέντρωσαν έσοδα από φόρους μεγαλύτερα από το 40% του ΑΕΠ τους. Η Ελλάδα συγκέντρωσε φόρους σε ποσοστό 39% επί του ΑΕΠ. Από την άλλη πλευρά, τα χαμηλότερα ποσοστά φορολογικών εσόδων συγκέντρωσαν η Λιθουανία και η Ιρλανδία, με αντίστοιχα ποσοστά 29,8% και 22,8% (OECD, 2018).

Για το 2018, οι φόροι που σχετίζονται με τη παραγωγή και τις εισαγωγές (έμμεσοι φόροι), έχουν υπολογιστεί στο 17,3% του ΑΕΠ, καθιστώντας την Ελλάδα στην πρώτη θέση μεταξύ των χωρών της Ευρωζώνης, αναφορικά με την έμμεση φορολογία. Σύμφωνα με τον προϋπολογισμό που έχει κατατεθεί, η έμμεση φορολογία θα διατηρηθεί

σε υψηλά επίπεδα και για το 2019, σε ποσοστό περίπου 17%, ενώ οι χώρες που αναμένεται να ακολουθήσουν σε υψηλά επίπεδα έμμεσης φορολογίας είναι η Γαλλία και η Κύπρος (Τσίρος, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΔΕΥΤΕΡΟ

ΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ

2.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Σύμφωνα με τον ΚΦΕ, ως νομικό πρόσωπο ορίζεται κάθε επιχείρηση ή εταιρία με νομική προσωπικότητα ή ένωση επιχειρήσεων ή εταιριών με νομική προσωπικότητα. Ως νομική οντότητα, ορίζεται κάθε μόνρφωμα εταιρικής ή όχι οργάνωσης, ανεξάρτητα από τη νομική προσωπικότητα ή εάν υπάρχει κερδοσκοπικός ή όχι χαρακτήρας. Ως νομικές οντότητες χαρακτηρίζονται οι συνεταιρισμοί, οι οργανισμοί, οι υπεράκτιες ή εξωχώριες εταιρίες, οι εταιρίες ιδιωτικών επενδύσεων, οι εταιρίες διαχείρισης κεφαλαίου, περιουσίας, διαθήκης, κ.λπ., καθώς και τα ιδρύματα, οι κοινοπραξίες, οι εταιρίες αστικού δικαίου, οι συμμετοχικές εταιρίες και οι κοινωνίες αστικού δικαίου(ΦΕΚ Α' 167, 2013).

Βάσει άρθρου 61 του Αστικού Κώδικα, προσωπικότητα (νομικό πρόσωπο) μπορούν να αποκτήσουν κάθε ένωση προσώπου ή και περιουσίας οι οποίες επιδιώκουν ένα συγκεκριμένο σκοπό και τηρούν τους κανόνες που αναγράφονται στους νόμους. Οι κανόνες αυτοί σχετίζονται με την πράξη σύστασης, την έδρα, τη διοίκηση της προσωπικότητας, τις ευθύνες και τα δικαιώματα που καθορίζονται κατά τη σύσταση (Καραγιάννης, 2010).

Στη συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου πραγματοποιείται εκτενέστερη ανάλυση στα νομικά πρόσωπα, ενώ γίνεται ιδιαίτερη αναφορά στους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

2.2 ΟΙ ΔΙΑΚΡΙΣΕΙΣ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε δύο βασικές κατηγορίες, ανάλογα με το νομικό καθεστώς το οποίο διέπει τη σύστασή τους, τον τρόπο με τον οποίο οργανώνονται και λειτουργούν, αλλά και τους κανόνες δικαίου που εφαρμόζονται από αυτά. Οι δύο βασικές κατηγορίες των νομικών προσώπων είναι: α) τα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου και β) τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου.

Στην πρώτη περίπτωση, περιλαμβάνονται νομικά πρόσωπα τα οποία ασκούν δημόσια εξουσία και ρυθμίζονται από κανόνες δημοσίου δικαίου και έχουν ως στόχο την επίτευξη ενός δημόσιου σκοπού. Ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου λογίζονται, το κράτος, τα εκπαιδευτικά ιδρύματα, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, τα ασφαλιστικά ταμεία, τα επιμελητήρια, κ.λπ.

Από την άλλη πλευρά, τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου διέπονται από τους κανόνες του ιδιωτικού δικαίου και ιδρύονται μέσα από ιδιωτική πρωτοβουλία. Ανάλογα με το χαρακτήρα τους και το σκοπό της ίδρυσής τους, τα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου διακρίνονται σε δύο επιμέρους κατηγορίες. Πρόκειται για νομικά πρόσωπα αστικού και νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου. Στα νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου συγκαταλέγονται αυτά που έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα, ενώ στα νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου, ο στόχος τους είναι η επίτευξη οικονομικού κέρδους. Παράδειγμα νομικών προσώπων αστικού δικαίου αποτελούν τα ιδρύματα και τα σωματεία, ενώ οι εμπορικές εταιρίες και οι συνεταιρισμοί αποτελούν νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου.

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι, μια ακόμη κατηγορία νομικών προσώπων η οποία συμπληρώνει τις δύο βασικές κατηγορίες (δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου), είναι τα νομικά πρόσωπα μικτής φύσης. Τα νομικά πρόσωπα μικτής φύσεως είναι νομικά πρόσωπα που διέπονται τόσο από κανόνες δημοσίου, όσο και ιδιωτικού δικαίου. Κατά

βάση, τα νομικά πρόσωπα που ανήκουν στη συγκεκριμένη κατηγορία, ιδρύονται από το κράτος ως νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου και εξυπηρετούν σκοπούς της δημόσιας διοίκησης. Οι οργανισμοί κοινής ωφέλειας, όπως είναι η ΔΕΗ και ο ΟΤΕ, αποτελούν νομικά πρόσωπα μικτής φύσης. Ένα ακόμη παράδειγμα νομικού προσώπου που δεν εντάσσεται ούτε στην κατηγορία των νομικών προσώπων ιδιωτικού δικαίου, ούτε στα νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου, είναι η Τράπεζα της Ελλάδος, στην οποία ανατίθεται η άσκηση διοίκησης, ενώ παράλληλα ασκείται και ιδιωτική δραστηριότητα(Τσούμας, 2009).

Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα αστικού και εμπορικού δικαίου, σε αυτά περιλαμβάνονται τα εξής: α) τα σωματεία, τα ιδρύματα και οι επιτροπές εράνων για τα νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου και β) οι εμπορικές εταιρίες για τα νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου. Το σωματείο αποτελεί νομικό πρόσωπο που δεν έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα και ο σκοπός του δεν είναι ούτε παράνομος, ούτε ανήθικος. Όταν πλοιούνται αυτές οι 3 προϋποθέσεις, το σωματείο μπορεί να λάβει οποιοδήποτε χαρακτήρα, όπως για παράδειγμα, φιλανθρωπικό, μορφωτικό, θρησκευτικό, κ.λπ. Όσον αφορά το ίδρυμα, πρόκειται για σύνολο περιουσίας το οποίο εξυπηρετεί ένα συγκεκριμένο σκοπό. Τέλος, ως επιτροπή εράνων λογίζεται η ένωση τουλάχιστον πέντε προσώπων τα οποία συγκεντρώνουν χρήματα ή άλλα αντικείμενα για κοινωφελείς σκοπούς.

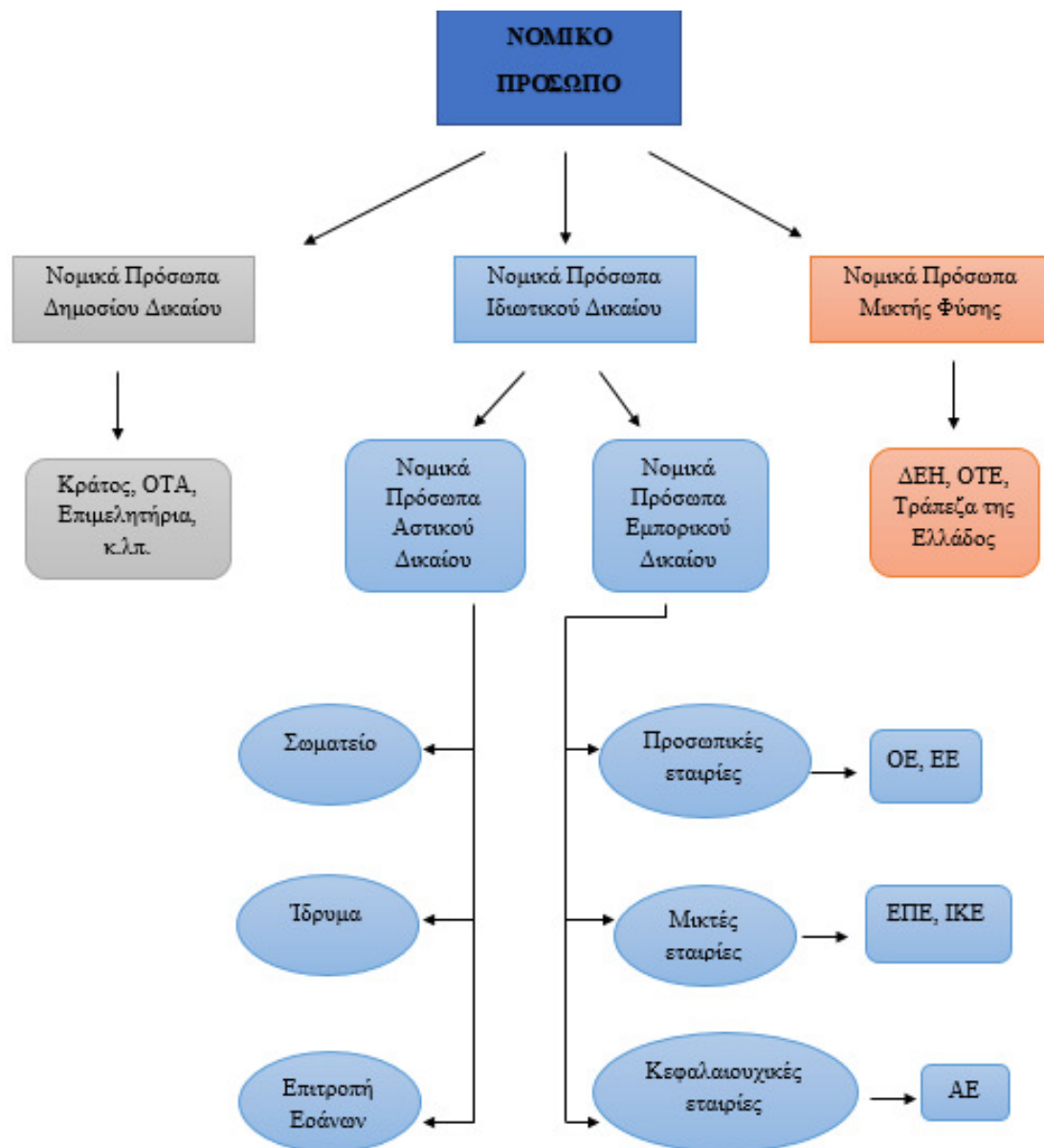
Αναφορικά με τις εμπορικές εταιρίες, αυτές διακρίνονται με βάση την εταιρική σχέση που τις καθορίζει. Οι επιμέρους διακρίσεις των εμπορικών εταιριών είναι οι ακόλουθες:

- Προσωπικές εταιρίες: σε αυτές ανήκουν οι ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες. Χαρακτηριστικό τους είναι το πρόσωπο του κάθε εταίρου και τα ζητήματα συγκρότησης, λειτουργίας και

διοίκησης της εταιρίας καθορίζονται από τη προσωπική συμμετοχή και δράση των εταίρων.

- Μικτές εταιρίες: χαρακτηρίζονται τόσο από το πρόσωπο των εταίρων, όσο και από το ποσοστό συμμετοχής τους στην εταιρία. Στις μικτές εταιρίες περιλαμβάνονται οι εταιρίες περιορισμένης ευθύνης και οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες.
- Κεφαλαιουχικές εταιρίες: το βασικό τους χαρακτηριστικό είναι το κεφάλαιο που καταθέτει ο κάθε εταίρος, με αποτέλεσμα το ύψος της οικονομικής συμμετοχής να καθορίζει τα ζητήματα συγκρότησης, λειτουργίας και διοίκησης της εταιρίας. Στις κεφαλαιουχικές εταιρίες περιλαμβάνονται οι ανώνυμες εταιρίες (Παπαδάτου& Πομόνης, 2006).

Στην εικόνα που ακολουθεί παρουσιάζεται σχηματικά η διάκριση των νομικών προσώπων.



Εικόνα 2.1 Η διάκριση των νομικών προσώπων

2.3 ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Στα χαρακτηριστικά των νομικών προσώπων περιλαμβάνονται στοιχεία που σχετίζονται με τη σύσταση, την έδρα, τη διοίκηση, την εκκαθάριση και τη διαχείριση της περιουσίας μετά τη διάλυση. Η σύσταση ενός νομικού προσώπου γίνεται μέσα από τη σύνταξη καταστατικού το οποίο γίνεται εγγράφως. Στο καταστατικό θα πρέπει να δηλώνεται και η έδρα του νομικού προσώπου. Σε περίπτωση που δεν

δηλώνεται, τότε ως έδρα ορίζεται ο τόπος στον οποίο λειτουργεί η διοίκηση του νομικού προσώπου.

Αναφορικά με τη διοίκηση, αυτή μπορεί να ασκηθεί από ένα ή και περισσότερα άτομα. Η άσκηση της διοίκησης καθορίζεται από τη σύνταξη του καταστατικού ίδρυσης του νομικού προσώπου. Ακόμα και στην περίπτωση που η διοίκηση αποτελείται από περισσότερα του ενός προσώπων, η διοίκηση μπορεί να ασκηθεί από έναν, υπό την προϋπόθεση ότι θα ορίζεται στην καταστατική πράξη. Σε διαφορετική περίπτωση, η λήψη αποφάσεων πραγματοποιείται με βάση την πλειοψηφία των παρόντων. Σημειώνεται ότι, το άτομο που έχει οριστεί να ασκεί τη διοίκηση του νομικού προσώπου, είναι υπεύθυνο για την άσκηση της εξουσίας αλλά και την αντιπροσώπευση της νομικής προσωπικότητας απέναντι σε διάφορες υποθέσεις, όπως για παράδειγμα σε δικαστικές υποθέσεις.

Η εκκαθάριση του νομικού προσώπου γίνεται αυτοδικαίως, μόλις το νομικό πρόσωπο διαλυθεί. Ωστόσο, μέχρι να ολοκληρωθεί η εκκαθάριση, το νομικό πρόσωπο θεωρείται ότι υπάρχει. Η εκκαθάριση πραγματοποιείται από τα άτομα που έχουν οριστεί ότι ασκούν τη διοίκηση, κατά την πράξη σύστασης του νομικού προσώπου. Σε διαφορετική περίπτωση, η εκκαθάριση πραγματοποιείται ύστερα από διορισμό ατόμου από τον πρόεδρο των πρωτοδικών. Ο εκκαθαριστής είναι αρμόδιος να αποζημιώσει τους δανειστές του νομικού προσώπου για κάθε παράβαση των υποχρεώσεών του.

Μετά τη διαδικασία της εκκαθάρισης, θα πρέπει να γίνει η διαχείριση της περιουσίας. Σε περίπτωση που αναφέρεται στο καταστατικό τι θα συμβεί στη προκειμένη περίπτωση, τότε γίνεται ότι αναγράφεται. Σε περίπτωση όμως που δεν ορίζεται η τύχη της περιουσίας μετά την εκκαθάριση του νομικού προσώπου, ούτε από το καταστατικό, ούτε από το αρμόδιο όργανο που λειτούργησε ως εκκαθαριστής, τότε η

περιουσία περιέρχεται στο δημόσιο. Το δημόσιο αναλαμβάνει να εκπληρώσει τους σκοπούς του νομικού προσώπου, με την περιουσία που έχει αποκτήσει κατά τη διάλυσή του (ΦΕΚ Α' 164, 1984).

Στην περίπτωση των νομικών προσώπων εμπορικού δικαίου, λόγω ότι ο χαρακτήρας τους είναι καθαρά εμπορικός, υπάρχουν ορισμένες τροποποιήσεις ως προς τα χαρακτηριστικά τους. Για παράδειγμα, στην περίπτωση των εμπορικών εταιριών, η περιουσία δεν περιέρχεται στο δημόσιο, όπως συμβαίνει στα νομικά πρόσωπα αστικού δικαίου (π.χ. ιδρύματα). Τα χαρακτηριστικά των νομικών προσώπων εμπορικού δικαίου είναι παρόμοια με αυτά των άλλων νομικών προσώπων, ωστόσο σε αυτά καθορίζεται η οικονομική αυτοτέλεια της εμπορικής εταιρίας, η οποία της δίνει τη δυνατότητα άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Μέσω του καταστατικού καθορίζεται το ποσό που θα κατατεθεί και από ποιους. Έκτοτε, το κεφάλαιο που κατατίθεται αποτελεί την περιουσία της επιχείρησης και χρησιμοποιείται για την άσκηση της επιχειρηματικής δραστηριότητας και την επίτευξη του ανάλογου οικονομικού αποτελέσματος (Παπαδάτου & Πομόνης, 2006).

2.4 Η ΣΥΣΤΑΣΗ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ

Η διαδικασία της σύστασης των νομικών προσώπων διαφέρει ανάλογα με την κατηγορία στην οποία εντάσσονται. Σε γενικές γραμμές, για όλα τα νομικά πρόσωπα η σύσταση προϋποθέτει την ύπαρξη της συστατικής πράξης και την σύναψη ενός καταστατικού ή οργανισμού, μέσω του οποίου θα καθορίζονται οι κανόνες λειτουργίας και οι αρμοδιότητες και υποχρεώσεις της νομικής προσωπικότητας. Στη συνέχεια της παρούσας ενότητας παρουσιάζονται ορισμένα βασικά χαρακτηριστικά που σχετίζονται με τη σύσταση των νομικών προσώπων ανάλογα με την κατηγορία στην οποία ανήκουν.

Για την περίπτωση των σωματείων, η ίδρυσή τους απαιτεί τουλάχιστον είκοσι πρόσωπα. Η ίδρυση του σωματείου γίνεται μέσα από αίτηση στο πρωτοδικείο και εγγραφή σε ειδικό δημόσιο βιβλίο. Από τη στιγμή της εγγραφής στο βιβλίο, το σωματείο θεωρείται ότι υπάρχει και είναι πλέον ένα νομικό πρόσωπο. Στην αίτηση θα πρέπει να περιλαμβάνονται η συστατική πράξη, τα ονόματα των μελών της διοίκησης και το καταστατικό σύστασης υπογεγραμμένο από τα μέλη του σωματείου. Το καταστατικό του σωματείου, για να είναι έγκυρο θα πρέπει να περιλαμβάνει τα εξής στοιχεία:

- ✓ Το σκοπό, την έδρα και την επωνυμία του σωματείου,
- ✓ Τους όρους για την είσοδο και αποχώρηση μελών, καθώς και τα δικαιώματα και υποχρεώσεις τους,
- ✓ Τους πόρους του σωματείου,
- ✓ Τα όργανα της διοίκησης και τον τρόπο αντιπροσώπευσης του σωματείου,
- ✓ Τους όρους με τους οποίους συγκαλείται και πραγματοποιείται η συνέλευση,
- ✓ Τους όρους για την τροποποίηση του καταστατικού και
- ✓ Τους όρους για την διάλυση του σωματείου.

Αναφορικά με τη διάλυση του σωματείου, αυτή μπορεί να επέλθει είτε μετά από απόφαση της συνέλευσης των μελών, είτε εάν έχει προβλεφθεί στο καταστατικό. Ακόμα, όταν το σωματείο παραμείνει με λιγότερα από δέκα μέλη, διαλύεται επίσης. Μετά τη διάλυση του σωματείου, η περιουσία του δεν διανέμεται στα μέλη του.

Το ίδρυμα μπορεί να ιδρυθεί, είτε με δικαιοπραξία εν ζωή, είτε με διάταξη τελευταίας βούλησης. Στην πρώτη περίπτωση για να γίνει η ίδρυση απαιτείται η σύνταξη συμβολαιογραφικού εγγράφου. Στη δεύτερη περίπτωση, η ίδρυση του ιδρύματος πραγματοποιείται μέσα από διάταγμα που εγκρίνει τη σύστασή του. Στην ιδρυτική πράξη θα πρέπει

να καθορίζεται ο σκοπός του ιδρύματος, η περιουσία που αφιερώνεται και ο οργανισμός του. Το ίδρυμα παύει να υπάρχει είτε εφόσον έχει οριστεί στην ιδρυτική πράξη, είτε αν έχει εκπληρωθεί ο σκοπός του, ή υπάρχει απόκλιση από το σκοπό του, δηλαδή να έχει καταστεί ανήθικος, παράνομος και γενικότερα να είναι αντίθετος με τη δημόσια τάξη.

Η επιτροπή εράνων συνίσταται επίσης με διάταγμα και με την προϋπόθεση ότι συνίσταται τουλάχιστον από πέντε μέλη. Μόλις παρέλθει ο χρόνος της, ή ολοκληρωθεί το έργο της, η επιτροπή διαλύεται (ΦΕΚ Α' 164, 1984).

Στη συνέχεια, αναλύεται ο τρόπος με τον οποίο μπορούν να συσταθούν διαφορετικά είδη νομικών προσωπικοτήτων που περιλαμβάνονται στα νομικά πρόσωπα εμπορικού δικαίου.

Για τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας απαιτούνται τουλάχιστον δύο μέλη, τα οποία δεν είναι υποχρεωτικό να είναι φυσικά πρόσωπα, καθώς η σύσταση μπορεί να γίνει και από νομικές οντότητες. Για τη σύσταση της ομόρρυθμης εταιρίας δεν απαιτείται κάποιο συγκεκριμένο εταιρικό κεφάλαιο, ενώ η δέσμευση της εταιρίας απέναντι στις υποχρεώσεις και τα χρέη των εταίρων διασφαλίζεται μέσα από διασύνδεση του κεφαλαίου της εταιρίας με την περιουσία των φυσικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων που την αποτελούν (StartupGreece, χ.η.).

Η σύσταση της ετερόρρυθμης εταιρίας, όπως και στην περίπτωση της ομόρρυθμης εταιρίας, πραγματοποιείται ύστερα από καταχώρησή της στο Γενικό Εμπορικό Μητρώο (ΓΕΜΗ). Στην περίπτωση της ετερόρρυθμης εταιρίας, στο ΓΕΜΗ θα πρέπει να καταχωρηθούν τουλάχιστον, το όνομα και η κατοικία των εταίρων, καθώς και η επωνυμία της εταιρίας, η έδρα, ο σκοπός της και το ποσοστό εισφοράς των ετερόρρυθμων εταίρων. Σημειώνεται ότι κατά τη σύσταση της

ετερόρρυθμης εταιρίας ορίζεται ένας ομόρρυθμος εταίρος ο οποίος αναλαμβάνει και τη διαχείριση της εταιρίας (ΦΕΚ Α' 86, 2012).

Για την περίπτωση που η σύσταση της εταιρίας είναι υπό μορφή περιορισμένης ευθύνης, τότε θα πρέπει να συνταχθεί συμβολαιογραφική πράξη στην οποία θα είναι παρόν και κάποιος δικηγόρος. Ο δικηγόρος αναλαμβάνει ενέργειες τόσο πριν όσο και μετά την σύνταξη του καταστατικού. Κατά τη σύσταση μιας εταιρίας περιορισμένης ευθύνης θα πρέπει να καταβληθεί και το απαιτούμενο κεφάλαιο. Σημειώνεται ότι βάσει νομοθεσίας, το μισό ποσό του κεφαλαίου θα πρέπει να κατατίθεται σε μετρητά (Κοσμίδης & συνεργάτες, χ.η.).

Μια άλλη μορφή νομικών προσώπων εμπορικού δικαίου είναι οι ιδιωτικές κεφαλαιουχικές εταιρίες (ΙΚΕ). Η σύστασή τους μπορεί να γίνει είτε μέσω συμβολαιογραφικής πράξης, ή ακόμα και μέσα από τη σύνταξη ενός ιδιωτικού συμφωνητικού. Όπως και στις προηγούμενες περιπτώσεις, για τη σύσταση της ΙΚΕ απαιτείται η καταχώρησή της στο ΓΕΜΗ. Σημειώνεται ότι για τη σύσταση της εταιρίας το ελάχιστο κεφάλαιο που απαιτείται ορίζεται σε 1€. Ένα ακόμη χαρακτηριστικό που σχετίζεται με τη σύσταση της ΙΚΕ είναι ότι, μέσα σε ένα μήνα από την πράξη της σύστασης θα πρέπει να έχει δημιουργηθεί εταιρική ιστοσελίδα. Επίσης, στην περίπτωση των ΙΚΕ, οι εταίροι δεν φέρουν καμία ευθύνη για τα χρέη της, ούτε συνδέονται με την προσωπική τους περιουσία(Παναγιώτου, 2014).

Τέλος, η ανώνυμη εταιρία ιδρύεται με ένα υποχρεωτικό κεφάλαιο το οποίο διαιρείται σε ίσα μερίδια που ονομάζονται μετοχές. Το κεφάλαιο που θεωρείται ως ελάχιστο για την ίδρυση μιας ανώνυμης εταιρίας είναι 60.000 €. Η ίδρυση της ανώνυμης εταιρίας μπορεί να γίνει είτε από φυσικά πρόσωπα, είτε από νομικές οντότητες, με την προϋπόθεση ότι όταν πρόκειται για φυσικά πρόσωπα, να έχουν συμπληρώσει το 18^ο έτος της ηλικίας τους. Η ανώνυμη εταιρία μπορεί

επίσης να ιδρυθεί και από ένα μόνο άτομο. Στη συγκεκριμένη περίπτωση χαρακτηρίζεται ως μονοπρόσωπη και το σύνολο των μετοχών της συγκεντρώνονται σε ένα πρόσωπο (Taxheaven, 2009). Σημειώνεται ότι από ένα άτομο μπορεί να συσταθεί και η ΙΚΕ, κατέχοντας τη μορφή της μονοπρόσωπης ΙΚΕ.

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΡΙΤΟ

ΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ

3.1 ΟΡΙΣΜΟΣ ΚΑΙ ΧΑΡΑΚΤΗΡΙΣΤΙΚΑ ΤΟΥ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥ

Για την αναγνώριση ενός μη κερδοσκοπικού οργανισμού (ΜΚΟ), σημαντικό ρόλο διαδραματίζει ο κοινωνικός του προσανατολισμός. Ως ΜΚΟ θεωρείται ένας οργανισμός ο οποίος δεν είναι υποχρεωμένος να διανείμει τα κέρδη του στα μέλη της διοίκησης, αλλά καλείται να τα διαθέσει για την επίτευξη του σκοπού του. Από τον ορισμό συμπεραίνεται λοιπόν ότι ο χαρακτήρας ενός ΜΚΟ δεν είναι κερδοσκοπικός, αλλά η βελτιστοποίηση του δημόσιου οφέλους.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, οι ΜΚΟ έχουν κοινωνικό χαρακτήρα. Αυτό σημαίνει ότι το κέρδος δεν αποτελεί το κίνητρο για τη λειτουργία του. Το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό είναι το πρώτο που διαφοροποιεί ένα ΜΚΟ από μια εμπορική εταιρία. Πρώτα απ' όλα να σημειώσουμε ότι και στις εμπορικές εταιρίες αναλαμβάνονται και υλοποιούνται δράσεις για την διασφάλιση του κοινωνικού οφέλους, ωστόσο αυτός δεν είναι ο βασικός σκοπός τους. Σε επιχειρηματικό επίπεδο, στόχος είναι η μεγιστοποίηση του κέρδους και όχι η επίτευξη του κοινωνικού οφέλους. Κατά τη διαδικασία λήψης αποφάσεων για την επένδυση κεφαλαίων, όταν η επιχείρηση δεν προβλέπει κέρδη, δεν θα επενδύσει στην παραγωγή κάποιου αγαθού ή υπηρεσίας, ακόμη και αν αυτό ικανοποιήσει τις ανάγκες της κοινωνίας και βελτιώσει το όφελος για τους καταναλωτές. Η συγκεκριμένη διαφοροποίηση καθορίζεται και μέσα από τη νομοθεσία, όπου στην περίπτωση των ΜΚΟ, δεν είναι δυνατή η διανομή του κέρδους στα μέλη της διοίκησης του οργανισμού. Σε περίπτωση που ένας ΜΚΟ εμφανίσει λογιστικό κέρδος, τότε θα πρέπει

να επενδυθεί εκ νέου για την επίτευξη των κοινωνικών σκοπών του, ή να χρησιμοποιηθεί ως δωρεά σε άλλους κοινωνικούς και μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς. Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι η απαγόρευση της διανομής των κερδών ισχύει για όλους του ΜΚΟ ανεξάρτητα από τη χώρα στην οποία ιδρύονται και το νομοθετικό πλαίσιο που υπάρχει.

Ένα δεύτερο χαρακτηριστικό των ΜΚΟ είναι ότι όσοι συνεισφέρουν σε δράσεις της αποστολής μπορεί να το κάνουν με εθελοντική εργασία και δεν είναι απαραίτητο να λάβουν κάποια οικονομική ενίσχυση. Ωστόσο, αυτό δεν σημαίνει ότι όποιοι απασχολούνται σε ΜΚΟ δεν αμείβονται καθόλου, ή ότι αμείβονται συγκεκριμένα μέλη του οργανισμού. Η αμοιβή συγκαταλέγεται στο κόστος λειτουργίας των ΜΚΟ και δεν αποτελεί μέρος των κερδών που δεν θα πρέπει να διανέμεται. Μάλιστα υπάρχει περίπτωση ορισμένα από τα μέλη του οργανισμού να λαμβάνουν υψηλές αποδοχές, χωρίς αυτό να σημαίνει ότι χάνεται ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας του. Το συγκεκριμένο χαρακτηριστικό είναι ιδιαίτερα ευάλωτο καθώς η λογική της αμοιβής καθορίζεται σε ένα πλαίσιο «ηθικής αμοιβής – μισθού» και όταν παρουσιάζονται πολλοί και ιδιαίτερα υψηλοί μισθοί μπορεί να παραβιαστεί ο χαρακτήρας του οργανισμού.

Ένα ακόμη χαρακτηριστικό των ΜΚΟ είναι ότι αποτελούν νομικά πρόσωπα και λειτουργούν ανεξάρτητα από τις κρατικές αρχές. Οι ΜΚΟ ρυθμίζονται από το ιδιωτικό δίκαιο, γεγονός που σημαίνει ότι οποιοσδήποτε πολίτης έχει τη δυνατότητα να δημιουργήσει έναν αντίστοιχο οργανισμό. Όταν οι ΜΚΟ αποκτούν νομική οντότητα, τότε θεωρούνται ως επίσημοι οργανισμοί. Ο λόγος που συμβαίνει κάτι τέτοιο είναι ότι τα νομικά πρόσωπα φέρουν μεγαλύτερο μερίδιο ευθύνης σε σχέση με τα φυσικά πρόσωπα, αναφορικά με τις υποχρεώσεις απέναντι στο νόμο, τις συναλλαγές, αλλά και τη συμμετοχή τους στον οργανισμό.

Ο επίσημος χαρακτήρας των ΜΚΟ συνεπάγεται πέρα από τις νομικές υποχρεώσεις και μια σειρά από πρόσθετα χαρακτηριστικά όπως είναι ο ακριβής προσδιορισμός των αρμοδιοτήτων των μελών, η αποτελεσματικότερη οργάνωση στη διαχείριση των οικονομικών πόρων, αλλά και η επίσημη δέσμευση των ιδιοκτητών με άλλα συναλλασσόμενα μέρη (Ζάννης, 2013).

3.2 Η ΚΑΤΗΓΟΡΙΟΠΟΙΗΣΗ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Ανάλογα με τη νομική τους μορφή, τις πηγές εσόδων, την κυριότητα και τον τομέα δραστηριοποίησής τους, οι ΜΚΟ διακρίνονται σε διάφορες μορφές.

Η διάκριση με βάση τη νομική τους μορφή γίνεται σε σωματείο, ίδρυμα και αστική εταιρία. Το σωματείο αποτελείται από μια ένωση προσώπων με κοινή φιλοσοφία, ικανότητες και ενδιαφέροντα. Όπως ήδη αναφέρθηκε και σε προηγούμενο κεφάλαιο, για τη νομική σύσταση ενός σωματείου απαιτούνται είκοσι πρόσωπα. Το ίδρυμα αποκτά νομική προσωπικότητα όταν διατίθεται μια περιουσία σε φυσικά πρόσωπα ή οργανισμούς, ώστε να γίνει η διαχείρισή της με βάση τη βούληση του δωρητή. Αναφορικά με την αστική εταιρία, πρόκειται για ένωση κεφαλαίων που καταβάλλονται από φυσικά ή νομικά πρόσωπα για την επίτευξη ενός κοινωνικού σκοπού. Ιδιαίτερο χαρακτηριστικό της αστικής εταιρίας είναι ότι, οι αποφάσεις της συνέλευσης λαμβάνονται με βάση το ποσοστό συμμετοχής του κάθε εταίρου – μέλους, στο κεφάλαιο.

Ανάλογα με τις πηγές των εσόδων τους, οι ΜΚΟ διακρίνονται σε φιλανθρωπικές ή ευεργετικές και σε εμπορικές ΜΚΟ. Στην πρώτη περίπτωση, εντάσσονται οργανισμοί των οποίων η πλειοψηφία των εσόδων τους προέρχονται από δωρεές. Χαρακτηριστικό παράδειγμα

ΜΚΟ που θεωρείται ως φιλανθρωπικός είναι ο Ερυθρός Σταυρός. Στην περίπτωση των εμπορικών ΜΚΟ, τα έσοδα προέρχονται από την πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών. Παράδειγμα εμπορικής ΜΚΟ είναι οι οίκοι ευγηρίας. Σημειώνεται ότι και για τις δύο περιπτώσεις που αναφέρθηκαν, μια κοινή πηγή εσόδων είναι η εθελοντική συμμετοχή στον οργανισμό, είτε με τη μορφή οικονομικής ενίσχυσης, είτε με τη μορφή της καταβολής προσωπικού χρόνου και εργασίας.

Με βάση την κυριότητα, οι ΜΚΟ διακρίνονται σε δημόσιους και ιδιωτικούς. Οι δημόσιοι οργανισμοί στην ουσία λειτουργούν υπό την εποπτεία κρατικών αρχών και αποσκοπούν στην ικανοποίηση αναγκών που αφορούν το σύνολο του πληθυσμού. Από την άλλη πλευρά, οι ιδιωτικοί οργανισμοί καλύπτουν ανάγκες που δεν μπορεί να καλύψει ο δημόσιος τομέας και δεν εμπίπτουν στις αρμοδιότητες του κράτους. Παραδείγματα τέτοιων οργανισμών είναι οι εκπαιδευτικοί οργανισμοί, οι θρησκευτικοί οργανισμοί, κ.λπ.

Τέλος, ανάλογα με τον τομέα στον οποίο δραστηριοποιούνται, οι ΜΚΟ διακρίνονται σε εκπαιδευτικούς οργανισμούς, οργανισμούς ιατρικής περίθαλψης και κοινωνικής πρόνοιας, θρησκευτικούς οργανισμούς, φιλανθρωπικούς οργανισμούς και ιδρύματα (Ζάννης, 2013).

3.3 ΝΟΜΟΘΕΤΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΗ ΛΕΙΤΟΥΡΓΙΑ ΤΩΝ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΩΝ ΟΡΓΑΝΙΣΜΩΝ

Το νομοθετικό πλαίσιο για τους ΜΚΟ καθορίζεται από τη δημόσια διαβούλευση για τις Κοινοφελείς Οργανώσεις Πολιτών που ολοκληρώθηκε το 2014. Σύμφωνα με τη διαβούλευση, ως κοινοφελής οργάνωση πολιτών ορίζεται κάθε εθελοντική μη κερδοσκοπική οργάνωση που έχει συσταθεί στην Ελλάδα και λειτουργεί ως σωματείο,

αστική μη κερδοσκοπική εταιρία, ή ίδρυμα και δεν έχει εμπορικό σκοπό ενώ είναι ανεξάρτητη από το κράτος, τους δημόσιους οργανισμούς και φορείς και την τοπική αυτοδιοίκηση. Επιπλέον, οι ΜΚΟ είναι ανεξάρτητες και από τα πολιτικά κόμματα.

Για τη διαδικασία καταχώρησης ενός ΜΚΟ στο αρχείο των κοινωφελών φορέων είναι απαραίτητο να αποστέλλονται στη διεύθυνση Κοινωφελών Οργανώσεων Πολιτών, το καταστατικό σύστασης του οργανισμού συμπεριλαμβανομένων και τυχόν τροποποιήσεων, ο κατάλογος με τα όργανα διοίκησης, ο αριθμός φορολογικού μητρώου του οργανισμού, ο ετήσιος ισολογισμός, ή οικονομικός απολογισμός κατά περίπτωση, σε περίπτωση που έχει ολοκληρωθεί κάποια χρήση, καθώς και να συμπληρωθεί σε ηλεκτρονική μορφή η αίτηση για καταχώρηση στο μητρώο.

Αναφορικά με τις υποχρεώσεις των εγγεγραμμένων οργανισμών στο μητρώο, αυτές είναι οι εξής:

1. Θα πρέπει να τηρούνται οι αρχές της αποδοτικής και αποτελεσματικής οικονομικής διαχείρισης, της διαφάνειας, της ειλικρίνειας και της υπευθυνότητας και λογοδοσίας.
2. Σε περίπτωση χρηματοδότησης του οργανισμού από το κράτος, θα πρέπει να γίνονται γνωστά τα στοιχεία του φορέα χρηματοδότησης, καθώς επίσης και ο προϋπολογισμός και απολογισμός από το κάθε χρηματοδοτούμενο πρόγραμμα. Παράλληλα, θα πρέπει να υπάρχει ετήσιο πιστοποιητικό από νόμιμο ελεγκτή για την εκτέλεση του χρηματοδοτούμενου προγράμματος.
3. Κάθε οργανισμός που χρηματοδοτείται από τον κρατικό προϋπολογισμό, θα πρέπει να τηρεί διαφορετική λογιστική μερίδα για τα χρηματοδοτούμενα έργα, ενώ παράλληλα θα πρέπει να

τηρείται και τραπεζικός λογαριασμός αποκλειστικά για τον συγκεκριμένο σκοπό.

4. Ο οργανισμός θα πρέπει να διαθέτει ιστοσελίδα μέσω της οποίας θα δημοσιεύονται και στοιχεία που σχετίζονται με τη σύσταση και τη λειτουργία του. Θεωρείται υποχρεωτικό για τους ΜΚΟ να αναρτούν στον διαδικτυακό τους τόπο, το καταστατικό που είναι σε ισχύ, τα στοιχεία των φυσικών προσώπων που απαρτίζουν τη διοίκηση, τον ετήσιο προϋπολογισμό, τον ετήσιο ισολογισμό τους ή οικονομικό απολογισμό, ανάλογα με την περίπτωση, πιστοποιητικό από νόμιμο ελεγκτή, καθώς και κάθε χρηματοδοτούμενο πρόγραμμα ή δράση από το δημόσιο.
5. Σε περίπτωση δωρεάς ποσού μεγαλύτερου των 500,00 € ανά δωρητή, θα πρέπει να πραγματοποιείται ονομαστική κατάθεση από το δωρητή, σε τραπεζικό λογαριασμό όπου αποκλειστικός δικαιούχος είναι ο ΜΚΟ.

Τέλος, στη δημόσια διαβούλευση καθορίζεται και η εθελοντική απασχόληση για τους ΜΚΟ. Σύμφωνα με την 1^η παράγραφο του άρθρου 10 της διαβούλευσης, η εθελοντική απασχόληση προϋποθέτει την εγγραφή των εθελοντών στο βιβλίο εθελοντών το οποίο τηρείται στο αρχείο του οργανισμού. Το βιβλίο θα πρέπει να είναι θεωρημένο τόσο από τη γραμματεία του οργανισμού, όσο και από την εποπτική αρχή. Τα στοιχεία που περιλαμβάνονται στο βιβλίο των εθελοντών είναι τα προσωπικά στοιχεία του εθελοντή και η ημερομηνία έναρξης και λήξης της εθελοντικής απασχόλησης. Η καταχώρηση των εθελοντών στο βιβλίο γίνεται κατά αύξουσα σειρά με βάση τη χρονολογία έναρξης της απασχόλησης. Σημειώνεται ότι σε περίπτωση που υπάρχει μαζική συμμετοχή εθελοντών σε μονοήμερα ή σε ολιγόωρα προγράμματα, δεν απαιτείται η εγγραφή τους στο βιβλίο εθελοντών.

Οι υποχρεώσεις του ΜΚΟ απέναντι στους εθελοντές είναι οι ακόλουθες:

- Σε περίπτωση ατυχήματος ή ασθένειας που σχετίζεται με την εθελοντική απασχόληση στον οργανισμό, ο φορέας θα πρέπει να καλύψει την ιατροφαρμακευτική περίθαλψη και τις νοσοκομειακές δαπάνες του εθελοντή.
- Σε περίπτωση πρόκλησης ζημιών από τον εθελοντή, κατά την παροχή εθελοντικής εργασίας, ο ΜΚΟ ευθύνεται για την αποκατάσταση των ζημιών.
- Όταν η εθελοντική εργασία παρέχεται στο εξωτερικό, ο οργανισμός αναλαμβάνει να καλύψει πλήρως τα έξοδα μετακίνησης του εθελοντή προς και από τη χώρα εργασίας, το κόστος του καταλύματος, την ιατροφαρμακευτική του περίθαλψη, καθώς και οποιαδήποτε άλλη δαπάνη προκύψει κατά τη διαμονή του στο εξωτερικό.

Οι δαπάνες διαμονής, μετακίνησης και κάλυψης της ιατροφαρμακευτικής περίθαλψης των εθελοντών καλύπτονται από τον ΜΚΟ και εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του.

Τέλος, δύο ακόμη χαρακτηριστικά που σχετίζονται με την εθελοντική απασχόληση στις ΜΚΟ είναι α) το γεγονός ότι δεν εφαρμόζεται η εργατική νομοθεσία για αυτούς που παρέχουν εθελοντική εργασία και β), οι δικηγόροι, λογιστές και νόμιμοι ελεγκτές, μπορούν να παρέχουν υπηρεσίες προς τον οργανισμό, χωρίς ωστόσο να αξιώνουν κάποιο οικονομικό αντάλλαγμα (Δικτυακός Τόπος Διαβουλεύσεων, 2018).

3.4 ΟΙ ΣΗΜΑΝΤΙΚΟΤΕΡΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ

Ο αριθμός των μη κερδοσκοπικών οργανισμών είναι πολύ μεγάλος και ξεπερνά τις 350 οργανώσεις. Στα πλαίσια της παρούσας πτυχιακής εργασίας πραγματοποιείται μια σύντομη αναφορά σε ορισμένους από τους σημαντικότερους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Γιατροί χωρίς σύνορα

Πρόκειται για ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό σε διεθνές επίπεδο, ο οποίο έχει ιατρικό και ανθρωπιστικό χαρακτήρα. Οι γιατροί χωρίς σύνορα παρέχουν υγειονομική περίθαλψη και ιατρική φροντίδα σε ανθρώπους δεν μπορούν να την εξασφαλίσουν, λόγω διάφορων δυσκολιών όπως είναι οι ένοπλες συγκρούσεις στον τόπο διαμονής τους, οι φυσικές καταστροφές, αλλά και το γεγονός ότι έχουν πέσει θύματα βίας.

Η ιατρική ανάγκη είναι το μοναδικό κριτήριο για τη δράση των γιατρών χωρίς σύνορα. Κάτι τέτοιο σημαίνει ότι δεν υπάρχουν φυλετικά, θρησκευτικά, πολιτικά, ή γεωγραφικά κριτήρια για την παροχή ανθρωπιστικής βοήθειας. Η δράση των γιατρών χωρίς σύνορα διέπεται από την ιατρική δεοντολογία και τις αρχές της ανεξαρτησίας και αμεροληψίας (Γιατροί χωρίς σύνορα, Οι αρχές μας).

Γραμμή ζωής

Ιδρύθηκε το 2006 και αποσκοπεί στην υποστήριξη δράσεων για την εξασφάλιση της αξιοπρεπούς διαβίωσης και της ποιότητας ζωής ατόμων που ανήκουν στην κοινωνική ομάδα με ηλικία άνω των 65 ετών. Η φροντίδα, η προστασία, η στήριξη και η ανάπτυξη αισθήματος ασφάλειας, αποτελούν τους σημαντικότερους στόχους του συγκεκριμένου μη κερδοσκοπικού οργανισμού (Γραμμή Ζωής, 2013).

Κιβωτός του κόσμου

Ιδρύθηκε το 1998 με στόχο να βοηθήσει τα παιδιά που ζουν κάτω από το όριο της φτώχειας και της εγκατάλειψης και δεν έχουν πρόσβαση σε ιατροφαρμακευτική περίθαλψη, με στόχο να διασφαλίσουν ένα καλύτερο μέλλον. Βασικός στόχος της κιβωτού του κόσμου είναι η φροντίδα των απροστάτευτων παιδιών. Παράλληλα, η κιβωτός του κόσμου αναλαμβάνει να ικανοποιήσει ορισμένες βασικές ανάγκες και από παιδιά που ζουν σε μονογονεϊκές οικογένειες και έχουν πρόβλημα διαβίωσης, όπως είναι η δυσκολία στην ικανοποίηση των αναγκών ρουχισμού, επαρκούς σίτισης και ιατρικής περίθαλψης. Όταν πρόκειται για μονογονεϊκές οικογένειες, η κιβωτός, αναλαμβάνει την συμβουλευτική υποστήριξη του γονέα και την ενημέρωσή του μέσα από προγράμματα κατάρτισης για τη διασφάλιση των οικογενειακών σχέσεων (Κιβωτός του Κόσμου, 2015).

Παιδικά χωριά SOS

Πρόκειται για ένα ακόμη σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα. Μέσω του συγκεκριμένου σωματείου παρέχεται προστασία σε παιδιά που για σοβαρούς κοινωνικούς λόγους δεν λαμβάνουν προστασία από τους γονείς τους. Χαρακτηριστικό του σωματείου είναι ότι η προστασία που παρέχεται, προσφέρεται και μετά την παιδική ηλικία μέχρις ότου τα παιδιά να είναι σε θέση να αποκατασταθούν σε επαγγελματικό και οικονομικό επίπεδο. Στην Ελλάδα λειτουργούν παιδικά χωριά SOS σε διάφορες περιοχές, ενώ τα έξοδα λειτουργίας του σωματείου καλύπτονται εξ' ολοκλήρου από δωρεές (Κυριαζής, 2015).

UNICEF

Η UNICEF αποτελεί παγκόσμιο μη κερδοσκοπικό οργανισμό ο οποίος είναι υπό την εποπτεία των Υπουργείων Εξωτερικών και Υγείας, Πρόνοιας και Κοινωνικών Ασφαλίσεων. Οι δράσεις της UNICEF

σχετίζονται α) με την προστασία των παιδιών και τη διασφάλιση ενός ασφαλούς περιβάλλοντος διαβίωσης, β) την δυνατότητα πρόσβασης σε υπηρεσίες για την προστασία και τη διασφάλιση της υγείας των παιδιών, γ) την παροχή εκπαίδευσης για παιδιά που προέρχονται ή βιώνουν καταστάσεις εκτάκτου ανάγκης και δ) την εξασφάλιση των δικαιωμάτων όλων των παιδιών χωρίς διακρίσεις (UNICEF, Whatwedo).

Το χαμόγελο του παιδιού

Το χαμόγελο του παιδιού αποτελεί μη κερδοσκοπικό οργανισμό ο οποίος έχει επίσης ως στόχο τη διασφάλιση της υγείας και την ποιότητα της ζωής του παιδιού. Στις βασικές αρμοδιότητες του οργανισμού εντάσσονται δράσεις για τη πρόληψη της κακοποίησης των παιδιών, την παροχή ιατροφαρμακευτικής φροντίδας και προληπτικών εξετάσεων, η παρέμβαση σε περιστατικά παιδικής κακοποίησης, καθώς επίσης και δράσεις για παιδιά που εξαφανίζονται και παιδιά που ζουν κάτω από τα όρια της φτώχειας.

Το στέκι των μεταναστών

Πρόκειται για οργανισμό που λειτουργεί αποκλειστικά με τη βοήθεια εθελοντών και από έσοδα που λαμβάνει από διάφορες δράσεις όπως διοργάνωση συναυλιών και έχει ως στόχο τη παροχή βοήθειας σε μετανάστες που φτάνουν στη χώρα μας και αναζητούν καλύτερες συνθήκες διαβίωσης. Το στέκι των μεταναστών ιδρύθηκε το 1997 (Κυριαζής, 2015).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΤΕΤΑΡΤΟ

ΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΠΛΑΙΣΙΟ ΓΙΑ ΤΑ ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ ΚΑΙ ΟΙ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΙ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΙ

4.1 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΝΟΜΙΚΩΝ ΠΡΟΣΩΠΩΝ ΔΗΜΟΣΙΟΥ ΚΑΙ ΙΔΙΩΤΙΚΟΥ ΔΙΚΑΙΟΥ

Σύμφωνα με τον ΚΦΕ, ως φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων, ορίζεται ο φόρος που επιβάλλεται στα κέρδη που πραγματοποιούν τα νομικά πρόσωπα σε ετήσια βάση. Σύμφωνα με το άρθρο 45 του ΚΦΕ, υποκείμενα σε φόρο εισοδήματος είναι τα ακόλουθα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες:

1. Οι κεφαλαιουχικές εταιρίες που έχουν ιδρυθεί είτε στην Ελλάδα είτε σε κάποια άλλη χώρα.
2. Προσωπικές εταιρίες που έχουν ιδρυθεί στην Ελλάδα ή το εξωτερικό.
3. Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού ή δημοσίου δικαίου τα οποία έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα και έχουν συσταθεί είτε στην ελληνική επικράτεια, είτε στην αλλοδαπή. Στην προκειμένη περίπτωση, τα έσοδα που έχουν πραγματοποιηθεί από την επιδίωξη των σκοπών των νομικών προσώπων δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας.
4. Οι συνεταιρισμοί και οι ενώσεις αυτών.
5. Οι κοινωνίες αστικού δικαίου, οι αστικές κερδοσκοπικές και μη κερδοσκοπικές εταιρίες, καθώς και οι αφανείς και συμμετοχικές εταιρίες.
6. Οι κοινοπραξίες.

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι υπάρχουν ορισμένες περιπτώσεις νομικών προσώπων που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος. Ειδικότερα, από φόρο εισοδήματος απαλλάσσονται: α) οι

φορείς της γενικής κυβέρνησης, με εξαίρεση το εισόδημα που αποκτάται από κεφάλαιο και υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου, β) η Τράπεζα της Ελλάδος, γ) οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου ανεξάρτητα με το εάν είναι εγκατεστημένες στην Ελλάδα ή σε κάποια άλλη χώρα της Ευρωπαϊκής Ένωσης, δ) οι διεθνείς οργανισμοί, ε) το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου και στ) οι σχολικές επιτροπές και οι σχολικές εφορείες μειονοτικών σχολείων πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης. Αναφορικά με τους φορείς της γενικής κυβέρνησης που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος, σε αυτούς δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρίες στις οποίες το κράτος ή το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου δεν συμμετέχει σε αυτές με ποσοστό 100%.

Όσον αφορά το συντελεστή με τον οποίο φορολογείται το εισόδημα των νομικών προσώπων, αυτός καθορίζεται μέσα από το άρθρο 58 του ΚΦΕ. Ειδικότερα, τα κέρδη που προκύπτουν από επιχειρηματική δραστηριότητα νομικών προσώπων και οντοτήτων που τηρούν διπλογραφικά βιβλία, φορολογούνται με συντελεστή 29%, ανεξάρτητα από το είδος της νομικής μορφής.

Με ειδικό φορολογικό συντελεστή φορολογούνται τα κέρδη που προκύπτουν από αγροτικούς συνεταιρισμούς και ομάδες παραγωγών, ο οποίος ανέρχεται σε 13%.

Επιπλέον, οι νομικές οντότητες που αποκτούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογούνται, με φορολογικό συντελεστή 3%, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ΚΦΕ. Στο εισόδημα από ακίνητη περιουσία περιλαμβάνονται εισοδήματα που προέρχονται από εκμίσθωση κτιρίων, εξοπλισμού, εγκαταστάσεων, καλλιεργήσιμων εκτάσεων, γης, λατομείων, καθώς και κοινόχρηστων χώρων των ακινήτων.

Τέλος, ένας ακόμη φόρος για τα νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα είναι ο φόρος για τα μερίσματα που διανέμονται, ο οποίος ανέρχεται σε ποσοστό 15% (ΦΕΚ Α' 167, 2013).

Σε περίπτωση που τα νομικά πρόσωπα τηρούν απλογραφικά βιβλία, τότε η φορολογία εισοδήματος γίνεται κατά τον ίδιο τρόπο με τη φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων. Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο φορολογικός συντελεστής καθορίζεται με βάση το εισόδημα που δηλώνεται από το νομικό πρόσωπο. Για ποσό μέχρι 20.000€, ο φορολογικός συντελεστής είναι 22%, ενώ για εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, μεταξύ 20.001€ και 30.000€, ο φορολογικός συντελεστής αυξάνεται σε 29%. Όταν το φορολογητέο εισόδημα βρίσκεται μεταξύ 30.001€ και 40.000€ ο φορολογικός συντελεστής ανέρχεται σε 37%, ενώ για εισοδήματα μεγαλύτερα από 40.000€, ο φορολογικός συντελεστής είναι 45%. Απλογραφικό σύστημα τήρησης βιβλίων μπορούν να ακολουθήσουν οι πολύ μικρές νομικές οντότητες με ετήσιο κύκλο εργασιών μικρότερο από 1,5 εκατ. ευρώ, ενώ υπάρχει δυνατότητα και για τους μη κερδοσκοπικούς οργανισμούς.

Όπως ήδη αναφέρθηκε, σε νομικά πρόσωπα με διπλογραφικά βιβλία, ο φορολογικός συντελεστής είναι 29%. Ωστόσο να σημειώσουμε ότι, για τη φορολόγηση των κερδών θα πρέπει να έχουν αφαιρεθεί οι εκπιπτόμενες δαπάνες, οι αποσβέσεις και οι μεταφερόμενες ζημιές από προηγούμενα έτη. Ειδικά για τα νομικά πρόσωπα που δεν ανήκουν στην κατηγορία των κεφαλαιουχικών εταιριών και φορολογούνται επίσης με συντελεστή 29%, η φορολογική τους υποχρέωση εξαντλείται στο συγκεκριμένο συντελεστή. Συνεπώς δεν υπάρχει επιπρόσθετη φορολόγηση για τα μερίσματα. Ως εκπιπτόμενες δαπάνες θεωρούνται οι δαπάνες της επιχείρησης που αντιστοιχούν σε πραγματικές συναλλαγές και πραγματοποιούνται με στόχο την επίτευξη του σκοπού αυτής. Επίσης, οι εκπιπτόμενες δαπάνες απεικονίζονται λογιστικά. Από την

άλλη πλευρά, υπάρχουν δαπάνες οι οποίες δεν εκπίπτουν, όπως για παράδειγμα, οι τόκοι των δανείων, οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, τα πρόστιμα, ο φόρος εισοδήματος, οι δαπάνες ψυχαγωγίας και οι προσωπικές δαπάνες, καθώς επίσης και δαπάνες αξίας άνω των 500€ οι οποίες δεν εξοφλήθηκαν με τη χρήση τραπεζικού μέσου συναλλαγής(Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών, 2018).

4.2 Η ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΤΩΝ ΜΚΟ

Η φορολογία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, διαφέρει σε σχέση με τη φορολογία των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με στόχο την επίτευξη κέρδους. Ο χαρακτηρισμός ενός προσώπου ως μη κερδοσκοπικού δεν αποτυπώνεται μόνο από το καταστατικό που έχει συναφθεί από τους ιδρυτές του νομικού προσώπου, αλλά από την αρμόδια Δημόσια Οικονομική Υπηρεσία (Δ.Ο.Υ.). Προκειμένου να θεωρηθεί ένα πρόσωπο ως μη κερδοσκοπικό, ο αρμόδιος προϊστάμενος προβαίνει σε ελέγχους ώστε να αποδεικνύεται στην πραγματικότητα ο σκοπός της νομικής οντότητας, ο οποίος διαφέρει από τις λοιπές εταιρίες που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα.

Ένα νομικό πρόσωπο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα θα πρέπει να χρησιμοποιεί τα κέρδη του με τέτοιο τρόπο ώστε να επιτύχει το σκοπό του και επομένως δεν προβαίνει σε διανομή τους στα μέλη του(Τσιούλη, 2018).Όταν διαπιστώνεται ότι ένα νομικό πρόσωπο είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε στη φορολογία εισοδήματος, δεν περιλαμβάνονται έσοδα που πραγματοποιούνται για την επίτευξη του σκοπού του. Ως έσοδα που πραγματοποιούνται σε ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό και εξαιρούνται από τη φορολογία εισοδήματος, μπορούν να θεωρηθούν τα εξής:

- Οι συνδρομές των μελών,
- Οι εγγραφές μελών,
- Έσοδα από εράνους,
- Οι κρατικές επιχορηγήσεις,
- Οι χορηγίες από επιχειρήσεις και ιδιώτες,
- Οι λαχειοφόροι,
- Έσοδα από διαφημίσεις σε περιοδικά που διανέμονται δωρεάν στα μέλη του οργανισμού.

Όταν διαπιστώνεται ότι τα έσοδα που προέρχονται από τις παραπάνω κατηγορίες, δεν εξυπηρετούν τους σκοπούς του οργανισμού, τότε προστίθενται στη φορολογία εισοδήματος, όπως συμβαίνει και με τις περιπτώσεις νομικών προσώπων που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Επιπλέον, ακόμη και σε περιπτώσεις που ο οργανισμός είναι μη κερδοσκοπικός και πραγματοποιεί τα προαναφερθέντα έσοδα, υπάρχει πιθανότητα κατά τον έλεγχο από τις αρμόδιες υπηρεσίες να χαρακτηριστούν ως φορολογητέα. Κάτι τέτοιο μπορεί να συμβεί σε περιπτώσεις όπως: τα έσοδα από συνδρομές και πώληση περιοδικών και βιβλίων σε μη μέλη του οργανισμού, τα έσοδα από διαφημίσεις σε φανέλες αθλητικών σωματείων, τα έσοδα από τη λειτουργία ιδιωτικών σχολείων, εργαστηρίων, κ.λπ., καθώς επίσης και τα έσοδα από την εκμετάλλευση ξενώνων και ραδιοφωνικών σταθμών από Ιερές Μονές και τα έσοδα από την πώληση εικόνων.

Πέρα όμως από τη διαπίστωση της ρεαλιστικότητας των παραπάνω εσόδων, ώστε να κριθεί εάν θα φορολογηθούν ή όχι, οι μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί φορολογούνται για τα έσοδα που προκύπτουν από το κεφάλαιο και την υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου (Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών, 2017).

Το εισόδημα των ΜΚΟ από κάθε πηγή, με εξαίρεση το εισόδημα που προορίζεται για την επίτευξη του σκοπού του, φορολογείται με

ενιαίο συντελεστή σε ποσοστό 29%, εκτός αν προβλέπεται κάποια άλλη φορολογία βάσει διάταξης νόμου. Για τον προσδιορισμό του εισοδήματος και τις εκπιπτόμενες δαπάνες εφαρμόζονται οι διατάξεις που ισχύουν για τα κοινωφελή ιδρύματα. Στο φορολογικό καθεστώς των ΜΚΟ περιλαμβάνονται και τα εξής:

α) Οι ΜΚΟ που είναι εγγεγραμμένοι ως Κοινωφελείς Οργανώσεις Πολιτών, απαλλάσσονται από την επιβολή ΦΠΑ και φόρου επί των σχετικών εισοδημάτων για 4 εκδηλώσεις ετησίως(Δικτυακός Τόπος Διαβουλεύσεων, 2018).

β) Οι ΜΚΟ μπορούν να λάβουν δωρεές τόσο από Νομικά πρόσωπα (ανεξάρτητα αν έχουν μη κερδοσκοπικό ή όχι χαρακτήρα), όσο και από φυσικά πρόσωπα. Στην περίπτωση αυτή, υπόκεινται σε φορολογία η οποία υπολογίζεται με φορολογικό συντελεστή 0,5% επί του ποσού που απομένει, εφόσον αφαιρεθεί το αφορολόγητο ποσό των 1.000€ ετησίως, όπως ορίζεται από το νόμο.

γ) Αναφορικά με τις εκπιπτόμενες δαπάνες, αυτές εκπίπτουν σε ποσοστό 75%, όπως καθορίζεται από την παράγραφο 3 του άρθρου 39 του ΚΦΕ(ΦΕΚ Α' 167, 2013).

δ) Η προκαταβολή του φόρου ανέρχεται σε ποσοστό 100%.

Βάσει νομοθεσίας, όταν ο εκμισθωτής ή ο παραχωρητής χρήσης γης ή ακινήτου είναι νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε εκπίπτουν οι δαπάνες που αφορούν το ακίνητο σε ποσοστό 75%, ενώ στην περίπτωση του Άγιου Όρους, το ποσοστό ανέρχεται στο 100%. Στις δαπάνες περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής, συντήρησης και ανακαίνισης του ακινήτου, καθώς και οι πάγιες και λειτουργικές δαπάνες του ακινήτου (Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών, 2017).

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι, η τα νομικά πρόσωπα που έχουν μη κερδοσκοπικό χαρακτήρα τηρούν βιβλία μόνο για τις πράξεις

παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών που υπόκεινται σε φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ. Κάτι τέτοιο σημαίνει ότι, οι ΜΚΟ δεν είναι υπόχρεοι στην τήρηση βιβλίων για τα ενοίκια και έσοδα που προέρχονται από πηγές που δεν φορολογούνται και αναφέρθηκαν στην παρούσα ενότητα.

Στη συνέχεια, παρουσιάζεται ένα παράδειγμα για τη φορολογία ενός ΜΚΟ. Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται τα έσοδα και τα έξοδα του οργανισμού κατά το τέλος της χρήσης (Χριστόπουλος, 2017).

Πίνακας 4.1			
Έσοδα έξοδα ενός ΜΚΟ κατά το τέλος μιας οικονομικής χρήσης			
ΕΣΟΔΑ	Ποσά σε €	ΕΞΟΔΑ	Ποσά σε €
Ενοίκια	13.200	Μισθοί, εργοδοτικές εισφορές, αμοιβές τρίτων	10.350
Τόκοι	3.200	Δαπάνες ακινήτων	4.500
Συνδρομές	15.000	Αποσβέσεις	2.400
Χορηγίες	38.000	Για την επίτευξη του σκοπού	5.600
Λοιπά έσοδα	2.000		
ΣΥΝΟΛΟ	71.400	ΣΥΝΟΛΟ	22.850

Στη συνέχεια, παρουσιάζονται τα έσοδα τα οποία περιλαμβάνονται στη φορολογία εισοδήματος του ΜΚΟ και τα έσοδα που απαλλάσσονται από τη φορολογία, για το λόγο ότι πραγματοποιούνται για την επίτευξη του σκοπού του οργανισμού.

Πίνακας 4.2		
Κατανομή εσόδων σε φορολογητέα και απαλλασσόμενα από φόρο		
ΕΣΟΔΑ	Περιλαμβάνονται στο φορολογητέο εισόδημα (ποσά σε €)	Απαλλάσσονται από τη φορολογία (ποσά σε €)
Ενοίκια	13.200	
Τόκοι	3.200	
Συνδρομές		15.000
Χορηγίες		38.000
Λοιπά έσοδα		2.000
ΣΥΝΟΛΟ	16.400	55.000

Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζονται οι δαπάνες που εκπίπτουν από τη φορολογία εισοδήματος.

Πίνακας 4.3		
Εκπιπόμενες δαπάνες		
Δαπάνη	Ποσά σε €	Ποσό που εκπίπτει (75%)
Δαπάνες ακινήτων	4.500	3.375
Αποσβέσεις	2.400	1.800
ΣΥΝΟΛΟ	6.900	5.175

Τέλος, παρουσιάζονται τα καθαρά φορολογητέα κέρδη. Τα ποσά στη στήλη β του ακόλουθου πίνακα υπολογίζονται ως εξής. Το ποσό των 5.175€ έχει υπολογιστεί από τον πίνακα 4.3. Το ποσό 1.435€ προκύπτει λόγω της εκπίπτωσης δαπανών για το ενοίκιο σε ποσοστό 75% επί του φορολογητέου εισοδήματος, το οποίο έχει υπολογιστεί σε 16.400€. ο υπολογισμός του ποσού γίνεται με τον ακόλουθο τρόπο:

$$(10.350 \times 13.200) / 71.400 = 1.913 \times 75\% = 1.435\text{€}$$

Για το ενοίκιο, ο υπολογισμός έχει ως εξής: $(10.350 \times 3.200) / 71.400 = 464\text{€}$.

Πίνακας 4.4			
Προσδιορισμός φορολογητέων κερδών			
ΕΣΟΔΑ	Ποσά σε € (α)	Εκπιπτόμενες δαπάνες (ποσά σε €) (β)	Φορολογητέα κέρδη (ποσά σε €) (γ) = (α-β)
Ενοίκια	13.200	5.175 + 1.435	6.590
Τόκοι	3.200	464	2.736
ΣΥΝΟΛΟ	16.400	7.074	9.326

Ο φόρος εισοδήματος στην προκειμένη περίπτωση, ανέρχεται σε 2.704,54€ (9.326€ * 29%). Στη συνέχεια, για τον υπολογισμό του συνολικού οφειλόμενου ποσού, θα πρέπει να ληφθεί υπόψη η προκαταβολή φόρου της προηγούμενης διαχειριστικής χρήσης και να αφαιρεθεί από την τρέχουσα προκαταβολή φόρου, καθώς επίσης και να υπολογιστούν τα οφειλόμενα τέλη.

4.3 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΜΗ ΚΕΡΔΟΣΚΟΠΙΚΟΥΣ ΟΡΓΑΝΙΣΜΟΥΣ

Σύμφωνα με πιο πρόσφατα στοιχεία που έχουν δημοσιοποιηθεί από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, για το φορολογικό έτος 2016, στη χώρα μας δραστηριοποιούνταν περίπου 50.000 ΜΚΟ διαφόρων μορφών (σωματεία, ιδρύματα, κ.λπ.). Στον πίνακα που ακολουθεί παρουσιάζεται ο αριθμός των ΜΚΟ ανά κατηγορία φορολογητέων κερδών.

Πίνακας 4.5	
Πλήθος ΜΚΟ ανά κλίμακα φορολογητέων κερδών	
Κλιμάκια (ποσά σε €)	Πλήθος ΜΚΟ
Ζημιογόνες	1.095
Μηδενικές	42.797
0 – 10.000	5.030
10.001 - 15.000	319
15.001 - 22.000	277
22.001 - 30.000	162
30.001 - 45.000	206
45.001- 60.000	127
60.001 - 90.000	155
90.001 - 120.000	98
120.001 - 150.000	54
150.001 - 220.000	106
220.001 - 300.000	57
300.001 - 450.000	64
450.001 - 600.000	34

600.001 - 750.000	20
750.001 - 900.000	12
900.001 - 1.200.000	15
1.200.001 - 1.500.000	14
1.500.001 - 1.800.000	7
1.800.001 - 2.100.000	6
2.100.001 - 2.400.000	5
2.400.001 - 2.700.000	4
2.700.001 - 3.000.000	1
3.000.001 - 3.500.000	1
3.500.001-4.000.000	3
4.000.001-4.600.000	1
4.600.001-5.200.000	1
5.200.001-5.800.000	0
5.800.001-7.500.000	2
>7.500.000	7
Σύνολο	50.680
Πηγή: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Ετήσια στατιστικά δελτία	

Παρατηρείται ότι η πλειοψηφία των ΜΚΟ και συγκεκριμένα ένα ποσοστό που ανέρχεται περίπου σε 85%, για το φορολογικό έτος 2016 δήλωσαν ότι είχαν μηδενικά φορολογητέα κέρδη. Λίγο περισσότεροι από 1.000 οργανισμοί κατέγραψαν ζημιογόνα χρήση, ενώ οι υπόλοιποι ΜΚΟ κατέγραψαν κέρδη σε διάφορες κλίμακες. Κέρδη περισσότερα από 900.000 € κατέγραψαν λιγότεροι από 70 ΜΚΟ από το σύνολο των 50.000 ΜΚΟ.

Στο σημείο αυτό να σημειώσουμε ότι το υψηλό ποσοστό των μηδενικών φορολογητέων κερδών δεν έχει απαραίτητα κάποιο αρνητικό

αντίκτυπο στη φορολογική πολιτική, για παράδειγμα να αποτυπώνει ζητήματα φοροδιαφυγής και παραοικονομίας. Τα μηδενικά κέρδη αποτυπώνουν κατά πάσα πιθανότητα το γεγονός ότι οι ΜΚΟ δεν διανείμουν κέρδη και επομένως τα έσοδα που τους απομένουν τα επανεπενδύουν στον οργανισμό για την επίτευξη των σκοπών του, με αποτέλεσμα τα έσοδα αυτά να μην λογίζονται ως φορολογητέο εισόδημα.

Στη συνέχεια, παρουσιάζεται το σύνολο των φορολογητέων κερδών και ο φόρος που αναλογεί στους ΜΚΟ για τα φορολογικά έτη 2016, 2015 και 2014, βάσει στοιχείων που έχουν δημοσιοποιηθεί από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων.

Πίνακας 4.6		
Η εξέλιξη των φορολογητέων κερδών και του συνολικού φόρου για ΜΚΟ		
Έτος	Φορολογητέα κέρδη (ποσά σε €)	Συνολικός Φόρος (ποσά σε €)
2016	457.203.525,31	132.578.972,98
2015	418.709.540,00	121.413.675,00
2014	425.570.066,00	110.850.208,00
Πηγή: Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Ετήσια στατιστικά δελτία		

Το σύνολο του φόρου που επιβλήθηκε στους ΜΚΟ για το έτος 2016 ανήλθε σε 132 εκατ. ευρώ περίπου και ήταν αυξημένο κατά 10% και 20% σε σχέση με τα φορολογικά έτη 2015 και 2014 αντίστοιχα. Να σημειώσουμε ότι το υψηλότερο ποσοστό φορολογίας συγκεντρώνεται από ένα μικρό αριθμό ΜΚΟ, καθώς, βάσει κλίμακας κερδών, οι περισσότερες επιχειρήσεις έχουν δηλώσει μηδενικά φορολογητέα κέρδη.

Μάλιστα, για το φορολογικό έτος 2016, το 40% περίπου του συνολικού φόρου εισοδήματος προήλθε από 7 ΜΚΟ, οι οποίες δήλωσαν φορολογητέα κέρδη περισσότερα από 7,5 εκατ. ευρώ (Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων, Ετήσια στατιστικά δελτία).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΠΕΜΠΤΟ

Η ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

5.1 Η ΕΝΝΟΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η φοροδιαφυγή αποτελεί μια πράξη που είναι ενάντια στο νόμο και διώκεται ποινικά. Σύμφωνα με το άρθρο 8 του νόμου 4337/2015, η φοροδιαφυγή ορίζεται ως η παράνομη πράξη, ή παράλειψη από την πλευρά του φορολογούμενου να δηλώσει το πραγματικό του εισόδημα με στόχο να μειώσει την φορολογική του επιβάρυνση ή να αποφύγει την καταβολή βεβαιωμένων φόρων.

Η φοροδιαφυγή αποτελεί ένα φαινόμενο που απασχολεί σε πολύ μεγάλο βαθμό κάθε κράτος. Η φοροδιαφυγή έχει αντίκτυπο στο κράτος καθώς, το κράτος στερείται από έσοδα με αποτέλεσμα να μην είναι σε θέση να συντάξει επαρκή προϋπολογισμό και να χρηματοδοτήσει κρατικές δαπάνες και επενδύσεις. Το ύψος της φοροδιαφυγής σε μια χώρα αποτελεί έναν από τους σημαντικότερους δείκτες που μπορεί να επηρεάσουν την εύρυθμη λειτουργία της χώρας αλλά και την κοινωνικοοικονομική της ανάπτυξη. Όταν σε ένα κράτος υπάρχει μεγάλη φοροδιαφυγή, τότε το κράτος προκειμένου να καλύψει τις κρατικές δαπάνες του, προβαίνει σε άλλους τρόπους για τη συγκέντρωση εσόδων, όπως για παράδειγμα ο εξωτερικός δανεισμός. Ωστόσο, οι συγκεκριμένοι τρόποι, σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα δημιουργούν προβλήματα στη λειτουργία του κράτους, καθώς δημιουργούνται ελλείμματα από την απώλεια φορολογικών εσόδων και αύξηση των υποχρεώσεων του κράτους, με αποτέλεσμα την αύξηση του δημόσιου χρέους. Συμπεραίνεται λοιπόν ότι, η φοροδιαφυγή αποτελεί έναν αρνητικό παράγοντα για το σχεδιασμό και την αποτελεσματική λειτουργία ενός κράτους(Ernst & Young, 2016).

Στη συνέχεια του παρόντος κεφαλαίου αναλύεται εκτενέστερα το ζήτημα της φοροδιαφυγής, μέσα από τις μεθόδους και τα αίτια που την προκαλούν, τις συνέπειές της, αλλά και την αναφορά μέτρων που μπορεί να συμβάλλουν στην αντιμετώπισή της. τέλος, παρουσιάζονται και ορισμένα βασικά στατιστικά στοιχεία για τη φοροδιαφυγή.

5.2 ΑΙΤΙΑ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Τα αίτια της φοροδιαφυγής διακρίνονται σε επιμέρους κατηγορίες ανάλογα με τους παράγοντες από τους οποίους προκαλούνται. Για παράδειγμα η φοροδιαφυγή μπορεί να οφείλεται σε αναποτελεσματική πολιτική ηγεσία, σε γραφειοκρατικούς παράγοντες, κ.λπ. Τα αίτια της φοροδιαφυγής μπορούν να κατηγοριοποιηθούν ως εξής:

1. Πολιτικά αίτια: περιλαμβάνονται αιτίες όπως η πολυπλοκότητα του φορολογικού συστήματος, η αύξηση των φορολογικών συντελεστών, η ανασφάλεια των φορολογουμένων και η απουσία της σταθερής φορολογικής διοίκησης και σταθερού οργανωτικού πλαισίου.
2. Τεχνολογικά αίτια: η ελλιπής χρήση των Τεχνολογιών Πληροφορίας και Επικοινωνιών (ΤΠΕ) έχει σαν αποτέλεσμα την αδυναμία πρόσβασης σε πληροφορίες (π.χ. δεδομένα παλαιότερων ετών), την έλλειψη μηχανοργάνωσης και πρόσβασης σε πληροφοριακά συστήματα, καθώς και την ελλιπή ενημέρωση και επικαιροποίηση των στοιχείων. Κάτι τέτοιο έχει ως συνέπεια την δυσκολία δημιουργία μιας ολοκληρωμένης εικόνας για τους φορολογούμενους και τη διασταύρωση των πληροφοριών από την φορολογική διοίκηση.
3. Γραφειοκρατικά αίτια: στα γραφειοκρατικά αίτια εντάσσεται η συνεχόμενη έκδοση νομοθετημάτων και η ψήφιση εγκυκλίων,

μέσω των οποίων καθορίζονται διάφορες αρμοδιότητες τις οποίες πολλές φορές η φορολογική διοίκηση δεν έχει ανθρώπινο δυναμικό για να τις εκτελέσει. Αναφορικά με το ανθρώπινο δυναμικό, παράγοντες που σχετίζονται με την ελλιπή κατάρτιση και τη μείωση των αποδοχών, φαίνεται να δημιουργούν αντικίνητρα για την βελτίωση της απόδοσής τους, με αποτέλεσμα να αυξάνεται ο κίνδυνος για τη φοροδιαφυγή. Στην κατηγορία των γραφειοκρατικών αιτιών για τη φοροδιαφυγή, σημαντικό ρόλο διαδραματίζει και η ελλιπής οργανωτική δομή η οποία δυσχεραίνει το έργο της φορολογικής διοίκησης. Για παράδειγμα, οι παραβάσεις που παρουσιάζονται θα πρέπει να κρίνονται εντός διαστήματος 120 ημερών από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών, προκειμένου να εισέλθουν στο Δικαστήριο. Σε περίπτωση που δεν κριθούν ενός του συγκεκριμένου χρονικού ορίου, απορρίπτονται. Η έλλειψη οργάνωσης (συμπεριλαμβανομένου και του ανθρώπινου δυναμικού) έχει σαν αποτέλεσμα, μεγάλο πλήθος φορολογικών παραβάσεων να απορρίπτονται και επομένως, να υπάρχει αρνητικός αντίκτυπος στην προσπάθεια καταπολέμησης της φοροδιαφυγής.

4. Πολιτισμικά αίτια: στα πολιτισμικά αίτια περιλαμβάνεται η ανεπάρκεια του κράτους να είναι κράτος πρόνοιας και να χορηγεί επιδόματα, με αποτέλεσμα να ευνοείται η αδήλωτη εργασία. ως πολιτισμική αιτία θεωρείται και η αδυναμία του κράτους να αναπτύξει το αίσθημα της φορολογικής ηθικής από τους πολίτες.
5. Διαρθρωτικές αιτίες: η διάρθρωση της οικονομίας σχετίζεται με την αύξηση ή τη μείωση της φοροδιαφυγής. Στην Ελλάδα δίνεται ιδιαίτερη βαρύτητα στην αύξηση της αυτοαπασχόλησης και τη δημιουργία πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων. Ωστόσο, έχει διαπιστωθεί μέσα από μελέτες του ΟΟΣΑ ότι η αύξηση της

φοροδιαφυγής σχετίζεται θετικά με το επίπεδο της αυτοαπασχόλησης (Ernst & Young, 2016).

5.3 ΜΕΘΟΔΟΙ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Σύμφωνα με τη νομοθεσία, η φοροδιαφυγή μπορεί να πραγματοποιηθεί με έναν από τους ακόλουθους τρόπους:

Περίπτωση 1^η: απόκρυψη πραγματικού εισοδήματος

Στη συγκεκριμένη περίπτωση ο φορολογούμενος αποκρύπτει το πραγματικό τους εισόδημα από τις φορολογικές αρχές, είτε παραλείποντας να υποβάλλει δήλωση, είτε υποβάλλοντας δήλωση με ψευδή στοιχεία, όπως για παράδειγμα η προσθήκη επιπρόσθετων δαπανών. Στόχος της φοροδιαφυγής είναι η αποφυγή πληρωμής φόρου εισοδήματος ή φόρων ιδιοκτησίας ακινήτων.

Περίπτωση 2^η: ανακριβής δήλωση

Η ανακριβής δήλωση των στοιχείων ή η καταγραφή ψευδών στοιχείων, έχει ως στόχο την παραπλάνηση της φορολογικής διοίκησης, προκειμένου να αποφευχθεί ή να μειωθεί το ποσό που θα αντιστοιχεί σε φόρους, όπως ο φόρος προστιθέμενης αξίας, ο φόρος επί των κερδών για τις επιχειρήσεις, ο παρακρατούμενος φόρος, κ.λπ.

Περίπτωση 3^η: ανακριβής δήλωση ή παράλειψη δήλωσης από πρόθεση

Στη συγκεκριμένη περίπτωση, η φοροδιαφυγή πραγματοποιείται μέσα από την ανακριβή δήλωση ή παράλειψη της δήλωσης από πρόθεση, με στόχο την αποφυγή πληρωμής φόρου των πλοίων (ΦΕΚ Α' 129, 2015).

Πέρα από τα φυσικά πρόσωπα που μπορεί να διαπράξουν το έγκλημα της φοροδιαφυγής, είτε ως φορολογούμενοι πολίτες, είτε ως ιδιοκτήτες προσωπικών επιχειρήσεων, η φοροδιαφυγή μπορεί να διαπραχθεί και σε επίπεδο νομικών προσώπων. Ανάλογα με το είδος της εταιρίας, διαφοροποιείται και το πρόσωπο το οποίο μπορεί να συμβάλλει στη φοροδιαφυγή.

Σε ομόρρυθμες και ετερόρρυθμες εταιρίες η φοροδιαφυγή μπορεί να παρατηρηθεί από τους ομόρρυθμους εταίρους ή/και τους διαχειριστές των εταιριών. Στην περίπτωση των ΕΠΕ και ΙΚΕ, η φοροδιαφυγή μπορεί να γίνει είτε από τους διαχειριστές των εταιριών, είτε από άτομα που είναι ορισμένα να ασκούν διοίκηση. Αναφορικά με τις ανώνυμες εταιρίες, στη φοροδιαφυγή μπορούν να συμβάλλουν οι πρόεδροι των διοικητικών συμβουλίων, οι διευθυντές (συμπεριλαμβάνονται και οι διευθυντές τμημάτων μιας εταιρίας), καθώς και κάθε πρόσωπο που είναι εντεταλμένο από το νόμο, ή δικαστική απόφαση, είτε με ιδιωτική βούληση.

Σε συνεταιρισμούς και ενώσεις, τα πρόσωπα τα οποία μπορεί να διαπράξουν το έγκλημα της φοροδιαφυγής είναι οι πρόεδροι, οι γραμματείς και οι ταμίες. Στις κοινοπραξίες, αστικές εταιρίες, κοινωνίες, συμμετοχικές και αφανείς εταιρίες, ως υπόλογοι για τη φοροδιαφυγή θεωρούνται οι εκπρόσωποι των εταιριών. Τέλος, σε αλλοδαπές επιχειρήσεις και οργανισμούς, υπόλογοι για τη φοροδιαφυγή είναι οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι των εταιριών, οι οποίοι βρίσκονται στην Ελλάδα (ΦΕΚ Α' 129, 2015).

5.4 ΟΙ ΣΥΝΕΠΕΙΕΣ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Όπως ήδη αναφέρθηκε, η φοροδιαφυγή έχει αρνητικό αντίκτυπο στην κοινωνικοοικονομική ανάπτυξη της χώρας. Στην ουσία, μέσω της

φοροδιαφυγής παρατηρείται απώλεια εσόδων τα οποία θα μπορούσαν να χρηματοδοτήσουν επενδύσεις και κρατικές δαπάνες για την βελτίωση της ποιότητας της ζωής των πολιτών, αλλά και την ανάπτυξη της οικονομίας.

Στη συνέχεια της παρούσας ενότητας παρουσιάζονται οι κυριότερες συνέπειες από τη φοροδιαφυγή, οι οποίες είναι οι ακόλουθες:

1. Η απώλεια εσόδων για το κράτος. Κάτι τέτοιο έχει σαν αποτέλεσμα να αναζητούνται διάφορες πηγές χρηματοδότησης για την υλοποίηση των κρατικών δαπανών και επενδύσεων που έχουν προβλεφθεί στον κρατικό προϋπολογισμό. Η συνηθέστερη μορφή χρηματοδότησης σε αυτή τη περίπτωση είναι ο εξωτερικός δανεισμός, ο οποίος με τη σειρά του μπορεί να συμβάλλει στη δημιουργία κρατικών ελλειμμάτων και εν συνεχεία στην αύξηση του δημοσίου χρέους, όταν οι υποχρεώσεις δεν μπορούν να καλυφθούν προς τους δανειστές (Matsaganis, Leventi & Flevotomou, 2012).
2. Η απώλεια εσόδων για το κράτος έχει σαν αποτέλεσμα την ύπαρξη ελλειμματικού κρατικού προϋπολογισμού. Η συσσώρευση των κρατικών ελλειμμάτων δημιουργεί το δημόσιο χρέος με αποτέλεσμα ο εξωτερικός δανεισμός να θεωρείται αναγκαίος για την υλοποίηση των κρατικών δαπανών.
3. Μέσω της φοροδιαφυγής παρατηρείται άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους για πρόσωπα και οντότητες που βρίσκονται στην ίδια κατηγορία. Το γεγονός ότι ακόμα και όταν βρίσκονται στην ίδια κατηγορία, κάποια πρόσωπα έχουν τη δυνατότητα να φοροδιαφύγουν ενώ κάποια άλλα όχι, έχει ως αποτέλεσμα την διαφορετική φορολογική επιβάρυνση και επομένως την άνιση κατανομή του φορολογικού βάρους.
4. Σε επίπεδο εμπορικών εταιριών, η φοροδιαφυγή μπορεί να συμβάλλει στη διατάραξη της αγοράς. Ο λόγος που συμβαίνει κάτι τέτοιο είναι ότι, για εταιρίες που φοροδιαφεύγουν, το κόστος

λειτουργίας τους είναι μικρότερο σε σχέση με εταιρίες που δεν φοροδιαφεύγουν. Κάτι τέτοιο έχει σαν αποτέλεσμα οι εταιρίες αυτές να βρίσκονται σε καλύτερη θέση, να έχουν τη δυνατότητα να διαχειριστούν με διαφορετικό πλάνο την παραγωγή και τις πωλήσεις τους και ως εκ τούτου να γίνουν πιο ανταγωνιστικές στην αγορά.

5. Η απώλεια εισοδήματος από τη φοροδιαφυγή έχει αρνητικό αντίκτυπο σε βασικούς τομείς του κράτους, στους οποίους θα μπορούσαν να πραγματοποιηθούν δαπάνες και επενδύσεις, όπως είναι οι τομείς της υγείας, της εκπαίδευσης, της προστασίας, κ.λπ. Κάτι τέτοιο έχει σαν αποτέλεσμα την δημιουργία προβλημάτων όπως είναι η ανεργία, η μετανάστευση, η μείωση των εισοδημάτων και λοιπών παραγόντων που συμβάλλουν στη μείωση του επιπέδου κοινωνικής ευημερίας των πολιτών.
6. Το φαινόμενο της φοροδιαφυγής δημιουργεί στρεβλώσεις στην οικονομία και ειδικότερα όταν αυξάνεται σε περίοδο οικονομικής ύφεσης, έχει αρνητικό αντίκτυπο στο σύνολο της κοινωνίας. Η φοροδιαφυγή συνδέεται σημαντικά με τη διαφθορά και την παραβατικότητα.
7. Η φοροδιαφυγή αντανακλά την αναποτελεσματική λειτουργία της πολιτικής ηγεσίας και της ύπαρξης αποτελεσματικών φορολογικών μέτρων(Καλοπήτα, 2017).

5.5 Η ΚΑΤΑΠΟΛΕΜΗΣΗ ΤΗΣ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗΣ

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής προβλέπεται μέσα από το ελληνικό φορολογικό δίκαιο. Στον κώδικα φορολογικής διαδικασίας που υπάρχει στο φορολογικό δίκαιο, περιέχονται διατάξεις για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής τόσο σε επίπεδο φυσικών, όσο και

νομικών προσώπων. Οι ενέργειες που προτείνονται για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής διακρίνονται σε τρεις κατηγορίες με βάση το χρονικό ορίζοντα στον οποίο επιδιώκονται τα αποτελέσματα. Οι κατηγορίες αυτές είναι ο βραχυπρόθεσμος, ο μεσοπρόθεσμος και μακροπρόθεσμος ορίζοντας και οι ενέργειες που περιλαμβάνονται σε αυτούς παρουσιάζονται στη συνέχεια.

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε βραχυπρόθεσμο επίπεδο

Σε βραχυπρόθεσμο επίπεδο, η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μπορεί να πραγματοποιηθεί μέσα από ενέργειες όπως, η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων, η μείωση των συντελεστών φορολογίας, η ηλεκτρονική τιμολόγηση και η χρήση του πλαστικού χρήματος.

Η εντατικοποίηση των φορολογικών ελέγχων αποτελεί ένα από τα σημαντικότερα μέτρα για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής. Ο φόβος για κάποιο πιθανό έλεγχο και η επιβολή προστίμου, αναμένεται να συμβάλλει στη φορολογική συμμόρφωση των επιχειρήσεων.

Αναφορικά με τους φορολογικούς συντελεστές, έχει διαπιστωθεί ότι όσο υψηλότεροι είναι, τόσο μεγαλύτερο είναι το κίνητρο για τους φορολογούμενους να αποκρύψουν το πραγματικό τους εισόδημα, καθώς είναι μεγαλύτερο το οικονομικό όφελος που θα αποκομίσουν. Επομένως, οι υψηλοί φορολογικοί συντελεστές έχουν αντίθετα αποτελέσματα ως προς την αύξηση των δημοσίων εσόδων για το κράτος (Ernst & Young, 2016). Σε διάφορες περιπτώσεις χωρών, μεταξύ των οποίων και στη χώρα μας, η μείωση των φορολογικών συντελεστών είχε ως αποτέλεσμα την αύξηση των συναλλαγών που δηλώθηκαν. Για παράδειγμα, η μείωση του ΦΠΑ στην εστίαση κατά το 2013, συνέβαλλε στην αύξηση των συναλλαγών που δηλώθηκαν στη χώρα μας κατά 12%. Αντίστοιχες ενέργειες με θετικό αντίκτυπο στην ανάπτυξη του ΑΕΠ τους

πραγματοποίησαν η Ρωσία, η Εσθονία, η Ρουμανία και η Λιθουανία (Litina&Palivos, 2015).

Η ηλεκτρονική τιμολόγηση αναμένεται να ενισχύσει τη διαφάνεια των συναλλαγών. Μέσω της έκδοσης ηλεκτρονικών τιμολογίων θα δίνεται η δυνατότητα στη φορολογική διοίκηση να εντοπίσει συναλλαγές που δεν έχουν δηλωθεί, ή έχουν δηλωθεί με ανακριβή στοιχεία. Χώρες όπως η Δανία και η Νορβηγία έχουν ξεκινήσει την ηλεκτρονική τιμολόγηση. Τέλος, η χρήση του πλαστικού χρήματος, μπορεί επίσης να συμβάλλει στην αύξηση των δημοσίων εσόδων. Όπως και στην περίπτωση της ηλεκτρονικής τιμολόγησης, έτσι και μέσω των συναλλαγών με πλαστικό χρήμα, διασφαλίζεται η διαφάνεια των συναλλαγών (Ernst & Young, 2016).

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε μεσοπρόθεσμο επίπεδο

Σε μεσοπρόθεσμο επίπεδο, προτείνεται η δημιουργία ενός οργανωτικού πλαισίου για τις φορολογικές αρχές, καθώς και η τεχνολογική οργάνωση, η εκπαίδευση των υπαλλήλων και η αύξηση των αποδοχών τους. Αρχικά, να σημειώσουμε ότι είναι πολύ σημαντικό η φορολογική διοίκηση να δημιουργήσει ένα οργανωτικό πλαίσιο το οποίο θα καθορίζει με ακρίβεια τις φορολογικές αρχές, αλλά και τις αρμοδιότητες της φορολογικής διοίκησης. Στη συγκεκριμένη περίπτωση, είναι πολύ σημαντικό το οργανωτικό πλαίσιο να παραμένει αμετάβλητο και να μην μεταβάλλεται κάθε φορά που υπάρχει αλλαγή στην πολιτική ηγεσία.

Επιπρόσθετα, θετική συμβολή στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής αναμένεται να διαδραματίσει η τεχνολογική εξέλιξη και η ανάπτυξη του ανθρώπινου δυναμικού. Η δημιουργία μιας ηλεκτρονικής φορολογικής διοίκησης θα μπορεί να λειτουργήσει αποτελεσματικότερα και να παρέμβει έγκαιρα σε περιπτώσεις που παρατηρείται φοροδιαφυγή.

Η τεχνολογική οργάνωση θα μπορεί να καταστεί αποτελεσματική μόνο εφόσον το ανθρώπινο δυναμικό της φορολογικής διοίκησης μπορεί να ανταπεξέλθει στο έργο του. Θεωρείται σκόπιμο λοιπόν, το ανθρώπινο δυναμικό να συμμετέχει σε προγράμματα κατάρτισης για την παρακολούθηση των αλλαγών στη νομοθεσία, την εφαρμογή των φορολογικών αρχών, αλλά και την απόκτηση δεξιοτήτων στη χρήση των ΤΠΕ. Για την κατάρτιση του ανθρώπινου δυναμικού, το Υπουργείο Οικονομικών οργανώνει σεμινάρια για την κατάρτιση των υπαλλήλων της φορολογικής διοίκησης, μέσω της Σχολής Επιμόρφωσης που το ίδιο διαθέτει.

Τελευταία ενέργεια με μεσοπρόθεσμο ορίζοντα για την εξάλειψη της φοροδιαφυγής είναι η αύξηση των αποδοχών των υπαλλήλων. Η αύξηση των αποδοχών αναμένεται να προσδώσει κίνητρα για τους υπαλλήλους, ώστε να διεκπεραιώνουν την εργασία τους με αποτελεσματικότερο τρόπο. Σε αντίθετη περίπτωση, όπου η αμοιβή μπορεί να είναι σε χαμηλά επίπεδα, ελλοχεύει ο κίνδυνος για τη δημιουργία αντικινήτρων, αλλά και εμφάνισης φαινομένων διαφθοράς των υπαλλήλων που ασκούν φορολογική διοίκηση (Καρατζά, 2017).

Η καταπολέμηση της φοροδιαφυγής σε μακροπρόθεσμο επίπεδο

Σε μακροπρόθεσμο επίπεδο, η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής επιδιώκεται μέσα από τη δημιουργία ενός ολοκληρωμένου φορολογικού συστήματος, καθώς και μέσα από την ανάπτυξη φορολογικής συνείδησης για τους πολίτες. Σε πρώτο στάδιο είναι πολύ σημαντικό να δημιουργηθεί ένα φορολογικό σύστημα το οποίο θα είναι απλοποιημένο. Μέχρι σήμερα, το φορολογικό σύστημα θεωρείται πολύπλοκο, ενώ συνεχώς ψηφίζονται νέοι νόμοι και εκδίδονται ερμηνευτικές εγκύκλιοι με αποτέλεσμα να δυσχεραίνουν το έργο των υπαλλήλων και σε πολλές περιπτώσεις να μην γίνονται κατανοητά προς τους φορολογούμενους.

Ένα ακόμη μέτρο που μπορεί να συμβάλλει στην αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής σε μακροπρόθεσμο ορίζοντα είναι, η δημιουργία ενός αναπτυξιακού μοντέλου από το κράτος. Η πλειοψηφία των επιχειρήσεων στη χώρα μας είναι πολύ μικρού ή μικρού και μεσαίου μεγέθους. Τα συγκεκριμένα είδη επιχειρήσεων είναι πολύ πιο εύκολο να προβούν σε κάποια μέθοδο φοροδιαφυγής σε σχέση με μεγάλες επιχειρήσεις. Στο αναπτυξιακό μοντέλο του κράτους, μέχρι σήμερα έμφαση δίνεται κατά κύριο λόγο στην παροχή κινήτρων και επιχορηγήσεων για την ανάπτυξη πολύ μικρών και μικρών επιχειρήσεων. Ωστόσο, κίνητρα θα πρέπει να δοθούν και σε μεγάλες επιχειρήσεις, οι οποίες μπορούν να ελεγχθούν με πιο αποτελεσματικό τρόπο και έτσι θα μπορούν να αυξηθούν τα δημόσια έσοδα του κράτους.

Όσον αφορά τη φορολογική συνείδηση, το κράτος θα πρέπει να έχει ως στόχο τη δημιουργία αντίληψης των πολιτών ότι η φοροδιαφυγή δεν αποτελεί μόνο νομικό αδίκημα, αλλά και ηθική παράβαση, καθώς έχει επίπτωση στην ποιότητα της ζωής άλλων πολιτών (Ernst & Young, 2016).

5.6 ΣΤΑΤΙΣΤΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ ΓΙΑ ΤΗ ΦΟΡΟΔΙΑΦΥΓΗ

Σύμφωνα με ορισμένα στατιστικά στοιχεία, έχει υπολογιστεί ότι το μέγεθος της φοροδιαφυγής στη χώρα μας ανέρχεται περίπου από 6% έως 9% επί του συνολικού ΑΕΠ και κυμαίνεται μεταξύ 11 και 16 δις ευρώ. Το υψηλότερο ποσοστό φοροδιαφυγής παρατηρείται στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων. Έχει υπολογιστεί ότι, τα έσοδα που χάνονται από το δημόσιο λόγω της φοροδιαφυγής από φυσικά πρόσωπα, ανέρχονται περίπου από 2% έως 5% επί του ΑΕΠ της χώρας. Για την περίπτωση των νομικών προσώπων, το ποσοστό της φοροδιαφυγής εκτιμάται σε λιγότερο από 1% επί του ετήσιου ΑΕΠ.

Επιπλέον, να σημειώσουμε ότι, η απώλεια εσόδων που οφείλεται στην απόδοση του ΦΠΑ ανέρχεται περίπου σε 3,5% επί του ΑΕΠ, ενώ η φοροδιαφυγή που σχετίζεται με το αλκοόλ, τον καπνό και τα καύσιμα, εκτιμάται σε 0,5% επί του ΑΕΠ (Georgakopoulos, 2016).

Σύμφωνα με στοιχεία της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων εσόδων, μια στις δύο επιχειρήσεις που ελέγχθηκαν κατά το πρώτο τρίμηνο του 2018, παρουσίασαν παραβίαση των φορολογικών κανόνων. Κατά το πρώτο τρίμηνο του 2018, ο αριθμός των επιχειρήσεων που είχαν διαπράξει κάποια φορολογική παράβαση ανήλθε σε 2.409, έναντι 1.451 που ήταν το αντίστοιχο διάστημα του 2017. Σε σχέση με το πρώτο τρίμηνο του 2017, να σημειώσουμε ότι κατά το ίδιο διάστημα του έτους 2018, παρατηρήθηκε αύξηση στους φορολογικούς ελέγχους κατά 30% (Chrysopoulos, 2018).

Τέλος, να σημειώσουμε ότι σε έκθεση του Ευρωπαϊκού Κοινοβουλίου, τα περιστατικά φοροδιαφυγής που καταγράφηκαν κατά το έτος 2017, ήταν λιγότερα σε σχέση με το έτος 2015 (236 έναντι 327), ενώ μειωμένο ήταν και το συνολικό ποσό των αδικημάτων που ξεπερνούσαν τις 50.000 € (499 εκατ. ευρώ το 2017, έναντι 897 εκατ. ευρώ το 2015)(Angerer, 2018).

ΚΕΦΑΛΑΙΟ ΕΚΤΟ

ΜΕΛΕΤΗ ΠΕΡΙΠΤΩΣΗΣ

6.1 Η ΠΕΡΙΠΤΩΣΗ ΤΗΣ ACTIONAID ΕΛΛΑΣ

Η ActionAid αποτελεί μια μη κερδοσκοπική οργάνωση η οποία δραστηριοποιείται σε διεθνές επίπεδο και έχει ως στόχο την καταπολέμηση της φτώχειας και της αδικίας σε περισσότερες από 45 χώρες του κόσμου. Μέσω της ActionAid υλοποιούνται προγράμματα και δράσεις που διασφαλίζουν ένα ποιοτικότερο επίπεδο ζωής σε περισσότερους από 15 εκατομμύρια ανθρώπους σε παγκόσμιο επίπεδο.

Η ActionAid δραστηριοποιείται και στη χώρα μας για περίπου 20 χρόνια. Οι αξίες που διέπουν τον οργανισμό είναι οι εξής:

- ✓ Ο αμοιβαίος σεβασμός που πρέπει να υπάρχει για όλους τους ανθρώπους ανεξάρτητα φύλου, φυλής και λοιπών διακρίσεων.
- ✓ Η διασφάλιση της ισότητας και της δικαιοσύνης ώστε όλοι οι άνθρωποι να έχουν ίσες ευκαιρίες στην εκπαίδευση, τη κοινωνική ζωή, την υγεία, κ.λπ.
- ✓ Η αλληλεγγύη προς τους φτωχούς, τους αδύναμους και γενικότερα τους περιθωριοποιημένους ανθρώπους.
- ✓ Η ανεξαρτησία από πολιτικούς και θρησκευτικούς δεσμούς.

Μεταξύ των σημαντικότερων δράσεων της ActionAid περιλαμβάνονται, τα προγράμματα αναδοχής παιδιών που χρειάζονται στήριξη και οικογένεια, τα προγράμματα υποστήριξης των προσφύγων, καθώς και τα εκπαιδευτικά προγράμματα τόσο σε παιδιά, όσο και ενήλικες τα οποία αποσκοπούν στην παροχή γνώσεων και δεξιοτήτων προς τους ανθρώπους ώστε να μπορούν να βελτιώσουν την ποιότητα της ζωής τους (<http://www.actionaid.gr/>).

Στη συνέχεια, παρουσιάζεται ο οικονομικός απολογισμός της ActionAid Ελλάς.

6.2 ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΟΣ ΑΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ACTIONAID ΕΛΛΑΣ

Στις εικόνες 6.1 και 6.2 παρουσιάζονται τα στοιχεία ενεργητικού και παθητικού από τον ισολογισμό της χρήσης 2017 για την ActionAid Ελλάς (ActionAidΕλλάς, Οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες της χρήσης από 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2017).

ΕΝΕΡΓΗΤΙΚΟ	31.12.2017	31.12.2016
<u>Μη κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>		
<u>Ενσώματα Πάγια</u>		
Κτίρια & τεχνικά έργα	-	2,128
Μεταφορικά μέσα	2,534	3,801
Έπιπλα & Λοιπός εξοπλισμός	38,757	35,098
	41,290	41,027
<u>Χρηματοοικονομικά περιουσιακά στοιχεία</u>		
Συμμετοχές σε συγγενείς	600	600
Μακροπρόθεσμες απαιτήσεις	15,274	17,627
Δεσμευμένες καταθέσεις	185,000	185,000
	200,874	203,227
Σύνολο μη κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	242,164	244,254
<u>Κυκλοφορούντα περιουσιακά στοιχεία</u>		
<u>Αποθέματα</u>		
Εμπορεύματα	-	49,399
	-	49,399
<u>Χρηματοοικονομικά στοιχεία και προκαταβολές</u>		
Εμπορικές απαιτήσεις	1,498	5,441
Απαιτήσεις από Συνδεδεμένα μέρη	0	249,164
Λοιπές απαιτήσεις	194,037	25,831
Ταμειακά διαθέσιμα και ισοδύναμα	2,092,968	1,610,982
	2,288,504	1,891,418
Σύνολο κυκλοφορούντων περιουσιακών στοιχείων	2,288,504	1,940,817
Σύνολο ενεργητικού	2,530,668	2,185,071

Εικόνα 6.1 Στοιχεία ενεργητικού για την ActionAid Ελλάς, έτος 2017

	31.12.2017	31.12.2016
Καθαρή θέση		
Καταβλημένα κεφάλαια		
Κεφάλαιο	2,935	2,935
	<u>2,935</u>	<u>2,935</u>
Αποθεματικά και αποτελέσματα εις νέο		
Αποτελέσματα εις νέο	1,445,787	1,432,772
	<u>1,445,787</u>	<u>1,432,772</u>
Σύνολο καθαρής θέσης	<u>1,448,722</u>	<u>1,435,707</u>
Προβλέψεις		
Προβλέψεις για παροχές σε εργαζομένους	113,396	107,826
Λοιπές προβλέψεις	395,000	395,000
	<u>508,396</u>	<u>502,826</u>
Υποχρεώσεις		
Βραχυπρόθεσμες υποχρεώσεις		
Εμπορικές υποχρεώσεις	67,655	125,164
Λοιτοί φόροι και τέλη	29,508	33,339
Οργανισμοί κοινωνικής ασφάλισης	79,696	80,923
Υποχρεώσεις προς συνδεδεμένα μέρη	391,421	-
Λοιπές υποχρεώσεις	-	2,072
Έξοδα χρήσης δουλευμένα	5,270	5,580
	<u>573,550</u>	<u>247,078</u>
Σύνολο υποχρεώσεων	<u>573,550</u>	<u>247,078</u>
Σύνολο καθαρής θέσης και υποχρεώσεων	<u>2,530,668</u>	<u>2,185,071</u>

Εικόνα 6.2 Στοιχεία παθητικού για την ActionAid Ελλάς, έτος 2017

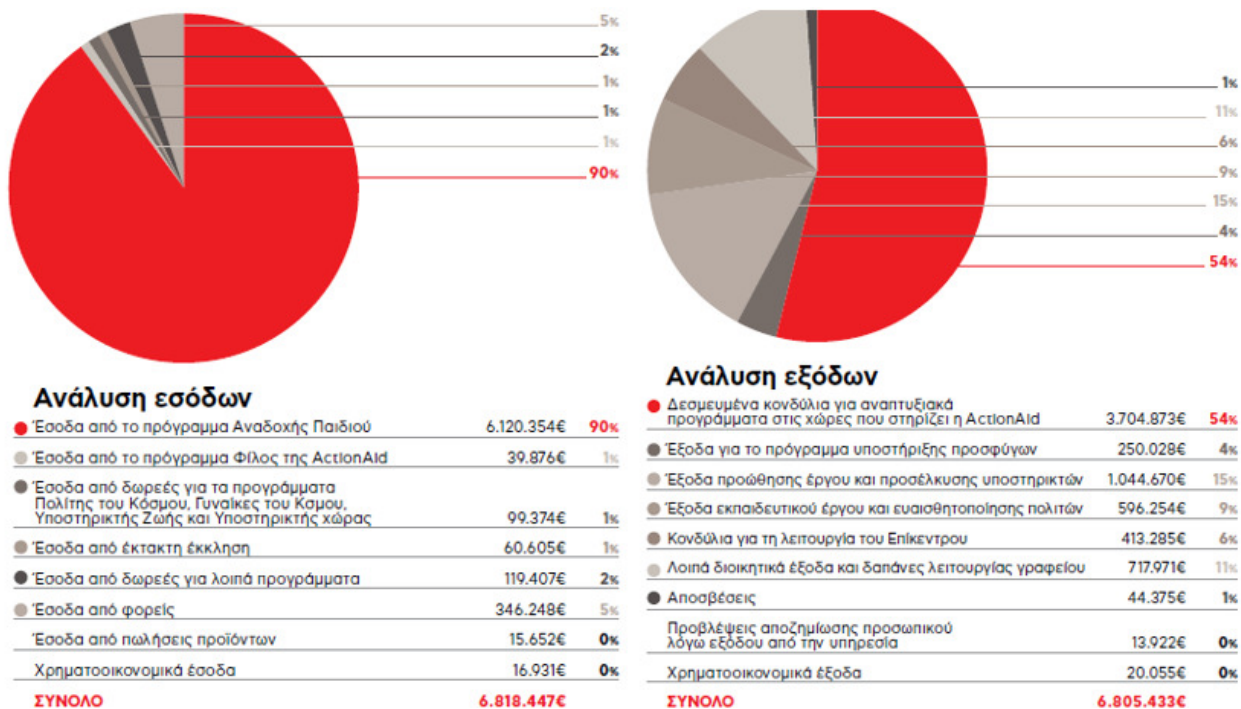
Ο ισολογισμός παρουσιάζει τα περιουσιακά στοιχεία του οργανισμού, καθώς επίσης και το σύνολο των απαιτήσεων και υποχρεώσεων, αλλά και το κεφάλαιο που έχει στη διάθεσή του ο οργανισμός. Το σύνολο του ενεργητικού για το έτος 2017, παρουσιάστηκε αυξημένο σε σχέση με το έτος 2016, κατά 16%. Αναφορικά με τις υποχρεώσεις της ActionAid Ελλάς, για τη χρήση του 2017, ήταν αυξημένες κατά 54% περίπου σε σχέση με τη χρήση του έτους 2016. Η αύξηση των υποχρεώσεων οφείλεται κατά κύριο λόγο στην αύξηση των υποχρεώσεων προς τα συνδεδεμένα μέλη, η οποία για το έτος 2017 ανήλθε σε 390.000€ περίπου.

Στη συνέχεια, παρουσιάζεται η κατάσταση αποτελεσμάτων από τη λειτουργία του οργανισμού.

	01.01 - 31.12.2017	01.01 - 31.12.2016
Έσοδα από χορηγίες & δωρεές	6,628,511	7,469,842
Έσοδα από επιδοτήσεις έργων σκοπού	152,037	1,111,758
Κόστος εξυπηρέτησης Διεθνών προγραμμάτων	(3,704,873)	(4,673,949)
Κόστος εξυπηρέτησης Εθνικών προγραμμάτων	(1,077,849)	(1,661,137)
	1,997,826	2,246,514
Έσοδα από πωλήσεις εμπορευμάτων	15,652	57,816
Έσοδα από πνευματικά δικαιώματα	1,101	-
Κόστος πωλήσεων	(82,787)	(113,145)
	(66,034)	(55,329)
Μικτό Αποτέλεσμα	1,931,792	2,191,185
Λοιπά συνήθη έσοδα	1,188	1,415
Έξοδα διοίκησης	(98,047)	(60,865)
Έξοδα προώθησης σκοπού	(1,245,725)	(1,098,409)
Έξοδα διάθεσης και υποστήριξης σκοπού	(575,975)	(656,154)
Λοιπά έξοδα και ζημιές	(1,277)	(28,999)
Λοιπά έσοδα και κέρδη	14,561	258,654
Αποτελέσματα προ τόκων	26,517	606,827
Πιστωτικοί Τόκοι και συναφή έσοδα	5,397	7,742
Χρεωστικοί τόκοι και συναφή έξοδα	(18,899)	(25,372)
Αποτέλεσμα χρήσης Πλεόνασμα/(Έλλειμμα)	13,015	589,187

Εικόνα 6.3 Κατάσταση αποτελεσμάτων κατά τη λειτουργία της ActionAid Ελλάς, έτος 2017

Από την κατάσταση αποτελεσμάτων από τη λειτουργία της ActionAid Ελλάς, διαπιστώθηκε ότι στο τέλος της χρήσης 2017 υπήρξε πλεόνασμα ύψους 13.015€, το οποίο ήταν μειωμένο κατά πολύ σε σχέση με τα επίπεδα του 2016, όπου το πλεόνασμα ανήλθε σε 590.000€ περίπου. Για το έτος 2017, τόσο τα έσοδα όσο και τα έξοδα παρουσίασαν μείωση σε σχέση με το 2016. Αναφορικά με το μικτό αποτέλεσμα χρήσης, σημειώθηκε μείωση κατά 12% περίπου.



Εικόνα 6.4 Ανάλυση εσόδων – εξόδων της ActionAid Ελλάς για το έτος 2017

Από την παραπάνω εικόνα παρατηρείται ότι η πλειοψηφία των εσόδων και μάλιστα σε ποσοστό 90%, προέρχονται από προγράμματα αναδοχής παιδιού, ενώ το υπόλοιπο ποσοστό προέρχεται από έσοδα από δωρεές, προγράμματα του οργανισμού και χορηγίες λοιπών φορέων.

Όσον αφορά τα έξοδα, για το έτος 2017, τα δεσμευμένα κονδύλια για τα αναπτυξιακά προγράμματα στις χώρες που στηρίζει η ActionAid, αντιστοιχούν στο 54% του συνόλου των εξόδων. Στη συνέχεια ακολουθούν έξοδα που σχετίζονται με την προώθηση του έργου του οργανισμού και την προσέλκυση υποστηρικτών, διοικητικά έξοδα και δαπάνες λειτουργίας του οργανισμού και έξοδα παροχής εκπαιδευτικών υπηρεσιών και ευαισθητοποίησης των πολιτών. Σε χαμηλότερα ποσοστά, διακρίνονται έξοδα για δράσεις της ActionAid Ελλάς, όπως η λειτουργία του Επίκεντρου και το πρόγραμμα υποστήριξης προσφύγων (ActionAid, 2018).

Όσον αφορά τη φορολογία εισοδήματος, λόγω ότι πρόκειται για ένα μη κερδοσκοπικό οργανισμό, ως φορολογητέο εισόδημα θεωρείται

αυτό που προέρχεται από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας. Στην περίπτωση της ActionAid Ελλάς, τα έσοδα προέρχονται από συνδρομές και εγγραφές μελών, καθώς και χορηγίες και δωρεές. Τα συγκεκριμένα έσοδα δεν έχουν κεφαλαιουχικό χαρακτήρα και επομένως δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των ακαθάριστων εσόδων τα οποία φορολογούνται.

Με βάση την ετήσια οικονομική έκθεση για το έτος 2017, η φορολογική υποχρέωση της ActionAid Ελλάς περιλαμβάνει το φόρο μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) και την εισφορά αλληλεγγύης, καθώς και λοιπούς φόρους, οι οποίοι ανέρχονται σε 29.508 € συνολικά. Μάλιστα, σε σχέση με το φόρο της περιόδου 2016, σημειώθηκε μείωση κατά 11,5% (33.339€)(ActionAid Ελλάς, 2018).

ΣΥΜΠΕΡΑΣΜΑΤΑ

Η φορολογία αποτελεί την υποχρεωτική και οριστική καταβολή χρημάτων προς το κράτος, χωρίς να υπάρχει κάποιο αντάλλαγμα. Τα φορολογικά έσοδα αποτελούν μια από τις σημαντικότερες πηγές εσόδων για κάθε κράτος καθώς μέσω αυτών πραγματοποιούνται επενδύσεις και κρατικές δαπάνες που έχουν προγραμματιστεί στην κατάρτιση του κρατικού προϋπολογισμού. Χωρίς τη συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων δεν θα ήταν δυνατή η άσκηση της δημόσιας διοίκησης και η παροχή δημοσίων αγαθών προς τους πολίτες. Η φορολογική πολιτική επηρεάζει σε πολύ μεγάλο βαθμό τις επιδόσεις της οικονομίας, καθώς μέσω αυτής γίνεται η κατανομή των πόρων μεταξύ των δημόσιων και ιδιωτικών αγαθών, αλλά και η διανομή του εισοδήματος και του πλούτου μεταξύ των νοικοκυριών.

Είναι πολύ σημαντικό λοιπόν, να υπάρχει ένα φορολογικό σύστημα άρτια οργανωμένο ώστε να μπορούν να αντιμετωπιστούν πιθανά προβλήματα που σχετίζονται με τη συγκέντρωση των φορολογικών εσόδων. Ένα από τα σημαντικότερα προβλήματα που δυσχεραίνουν τη συγκέντρωση εσόδων από τη φορολογία είναι το ζήτημα της φοροδιαφυγής. Πρόκειται για ενέργειες από τη πλευρά φυσικών και νομικών προσώπων που έχουν ως στόχο την απόκρυψη του πραγματικού φορολογητέου εισοδήματος και την αποφυγή μείωσης των πραγματικά αναλογούντων φόρων. Η φοροδιαφυγή μπορεί να οφείλεται σε διάφορες αιτίες (πολιτικά, γραφειοκρατικά, τεχνολογικά αίτια) και έχει σοβαρές επιπτώσεις στην συγκέντρωση εσόδων για το κράτος, στην ισορροπία της αγοράς, την κατανομή του φορολογικού βάρους, την χρηματοδότηση δαπανών, κ.λπ. Για την αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής απαιτούνται ενέργειες όχι μόνο σε βραχυπρόθεσμο ορίζοντα, αλλά και με μεσοπρόθεσμους και μακροπρόθεσμους στόχους.

Οι φόροι στην Ελλάδα μπορούν να διακριθούν σε δύο βασικές κατηγορίες. Πρόκειται για φόρους επί της παραγωγής και φόρους επί της περιουσίας. Στους φόρους που σχετίζονται με την παραγωγική διαδικασία εντάσσονται, α) οι φόροι εισοδήματος που αναλύονται σε φόρους εισοδήματος φυσικών προσώπων και φόρους εισοδήματος νομικών προσώπων και β), οι φόροι δαπάνης που διακρίνονται επιμέρους σε γενικούς και ειδικούς φόρους. Στα πλαίσια της παρούσας πτυχιακής εργασίας αναλύθηκε ο φόρος εισοδήματος των νομικών προσώπων.

Η φορολογία εισοδήματος νομικών προσώπων αναφέρεται στον τρόπο με τον οποίο φορολογούνται τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα. Στα νομικά πρόσωπα εντάσσονται κάθε είδους επιχειρήσεις και οργανισμοί, όπως και νομικές οντότητες. Ανάλογα με το δίκαιο που τα διέπει, τον τρόπο με τον οποίο οργανώνονται και λειτουργούν, αλλά και το νομικό τους καθεστώς, τα νομικά πρόσωπα διακρίνονται σε νομικά πρόσωπα ιδιωτικού και νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου. Στην πρώτη περίπτωση εντάσσονται νομικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και ιδρύονται μέσα από ιδιωτική πρωτοβουλία, ενώ ως νομικά πρόσωπα δημοσίου δικαίου λογίζονται το κράτος, τα επιμελητήρια, τα ασφαλιστικά ταμεία, οι οργανισμοί τοπικής αυτοδιοίκησης, κ.λπ.

Στα νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου, περιλαμβάνονται και αυτά που δεν έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα, δηλαδή η λειτουργία τους δεν σχετίζεται με την επίτευξη οικονομικού κέρδους, αλλά με την εκπλήρωση ενός ή περισσότερων κοινωνικών σκοπών. Τα πρόσωπα αυτά ορίζονται ως μη κερδοσκοπικοί οργανισμοί. Ως πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα μπορεί να είναι τα σωματεία, τα ιδρύματα και οι επιτροπές εράνων. Ανεξάρτητα από τη μορφή που έχει ένας μη κερδοσκοπικός οργανισμός, ο χαρακτήρας του θα πρέπει να είναι κοινωνικός, νόμιμος και να μην είναι ανήθικος.

Ένα βασικό χαρακτηριστικό των μη κερδοσκοπικών οργανισμών είναι ότι τα κέρδη που μπορεί να παρουσιαστούν δεν διανέμονται στα μέλη του οργανισμού, αλλά διατίθενται εκ νέου για την επίτευξη του σκοπού του και την βελτιστοποίηση του δημόσιου οφέλους. Ένα δεύτερο χαρακτηριστικό των ΜΚΟ είναι ότι όσοι συνεισφέρουν σε δράσεις της αποστολής μπορεί να το κάνουν με εθελοντική εργασία και δεν είναι απαραίτητο να λάβουν κάποια οικονομική ενίσχυση. Ωστόσο, σε περίπτωση που υπάρχει αμοιβή, αυτή λογίζεται ως έξοδο για την λειτουργία του οργανισμού και δεν αποτελεί μέρος των κερδών που δεν θα πρέπει να διανέμεται.

Αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος, βάσει Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, σε αυτή υποβάλλονται όλα τα νομικά πρόσωπα, με εξαίρεση ορισμένα νομικά πρόσωπα δικαίου τα οποία απαλλάσσονται. Τα πρόσωπα αυτά είναι οι φορείς της γενικής κυβέρνησης (με εξαίρεση το εισόδημα που οφείλεται στο κεφάλαιο), η Τράπεζα της Ελλάδος, οι σχολικές επιτροπές πρωτοβάθμιας και δευτεροβάθμιας εκπαίδευσης, οι εταιρίες επενδύσεων χαρτοφυλακίου, οι διεθνείς οργανισμοί και το Ταμείο Αξιοποίησης Ιδιωτικής Περιουσίας του Δημοσίου. Αναφορικά με τους φορείς της γενικής κυβέρνησης που απαλλάσσονται από τη φορολογία εισοδήματος, σε αυτούς δεν περιλαμβάνονται οι κεφαλαιουχικές εταιρίες στις οποίες το κράτος ή το νομικό πρόσωπο δημοσίου δικαίου δεν συμμετέχει σε αυτές με ποσοστό 100%.

Σε όλες τις άλλες περιπτώσεις, τα νομικά πρόσωπα φορολογούνται με βάση εάν τηρούν διπλογραφικά ή απλογραφικά βιβλία. Στη πρώτη περίπτωση, η φορολογία εισοδήματος γίνεται με συντελεστή 29% επί των κερδών τους. Επιπρόσθετα υπάρχει και ο φόρος επί των μερισμάτων (15%), ο φόρος ακινήτων (3%) και ο φόρος εισοδήματος από αγροτική δραστηριότητα (13%). Στη περίπτωση των νομικών προσώπων που

τηρούν απλογραφικά βιβλία, η φορολογία εισοδήματος είναι ανάλογη με το φορολογία εισοδήματος φυσικών προσώπων (κλίμακα συντελεστών).

Η φορολογία των νομικών προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, διαφέρει σε σχέση με τη φορολογία των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα με στόχο την επίτευξη κέρδους. Προκειμένου να θεωρηθεί ένα πρόσωπο ως μη κερδοσκοπικό, ο αρμόδιος προϊστάμενος προβαίνει σε ελέγχους ώστε να αποδεικνύεται στην πραγματικότητα ο σκοπός της νομικής οντότητας, ο οποίος διαφέρει από τις λοιπές εταιρίες που έχουν κερδοσκοπικό χαρακτήρα. Όταν διαπιστώνεται ότι ένα νομικό πρόσωπο είναι μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τότε στη φορολογία εισοδήματος, δεν περιλαμβάνονται έσοδα που πραγματοποιούνται για την επίτευξη του σκοπού του. Οι συνδρομές των μελών, οι εγγραφές μελών, οι χορηγίες και οι επιχορηγήσεις, αποτελούν κατηγορίες εσόδων που θεωρείται ότι εξυπηρετούν τους σκοπούς του οργανισμού και δεν προστίθενται στη φορολογία εισοδήματος.

Στη φορολογία εισοδήματος των μη κερδοσκοπικών οργανισμών εντάσσεται το εισόδημα που προκύπτει από το κεφάλαιο και την υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου. Το εισόδημα που προκύπτει από το κεφάλαιο, αλλά και σε περίπτωση που διαπιστώνεται κερδοσκοπικός χαρακτήρας και επομένως προστίθεται και το εισόδημα από άλλες πηγές, φορολογούνται με έναν ενιαίο συντελεστή 29%. Ένα χαρακτηριστικό της φορολογίας των μη κερδοσκοπικών οργανισμών είναι ότι, δίνεται η δυνατότητα εκπίπτωσης δαπανών σε ποσοστό 75%. Παράλληλα, όπως και σε άλλες περιπτώσεις νομικών προσώπων, υπάρχει προκαταβολή του φόρου σε ποσοστό 100%.

Μέσω της παρούσας πτυχιακής εργασίας πραγματοποιήθηκε μελέτη της ActionAid Ελλάς. Πρόκειται για μια μη κερδοσκοπική οργάνωση η οποία δραστηριοποιείται σε διεθνές επίπεδο και έχει ως

στόχο την καταπολέμηση της φτώχειας και της αδικίας. Στην περίπτωση της ActionAid Ελλάς, τα έσοδα προέρχονται από συνδρομές και εγγραφές μελών, καθώς και χορηγίες και δωρεές. Τα συγκεκριμένα έσοδα δεν έχουν κεφαλαιουχικό χαρακτήρα και επομένως δεν εμπίπτουν στην κατηγορία των ακαθάριστων εσόδων τα οποία φορολογούνται. Η φορολογική υποχρέωση της ActionAid Ελλάς περιλαμβάνει το φόρο μισθωτών υπηρεσιών (ΦΜΥ) και την εισφορά αλληλεγγύης, καθώς και λοιπούς φόρους, οι οποίοι ανέρχονται σε 29.508 € συνολικά.

ΒΙΒΛΙΟΓΡΑΦΙΑ

ActionAid. (2018). *Ετήσια έκθεση 2017*. Τεύχος Ν° 24, Ιούλιος – Σεπτέμβριος 2018.

Angerer, J. (2018). *Tax collection in Greece: state of play*. Economic Governance Support Unit: European Parliament.

Βουλή των Ελλήνων. (2013). *Σύνταγμα της Ελλάδας. Όπως αναθεωρήθηκε με το ψήφισμα της 27^{ης} Μαΐου 2008 της Η' Αναθεωρητικής Βουλής των Ελλήνων*. Αθήνα: Διεύθυνση Εκδόσεων & Εκτυπώσεων της Βουλής των Ελλήνων.

Ελληνική Στατιστική Αρχή. (2018). *Ελλάς με αριθμούς. Οκτώβριος – Δεκέμβριος 2018*. Πειραιάς: Διεύθυνση Στατιστικής Πληροφόρησης και Εκδόσεων.

Ernst&Young. (2016). *Η φοροδιαφυγή στην Ελλάδα. αιτίες, έκταση και προτάσεις καταπολέμησής της*. Οργανισμός Έρευνας & Ανάλυσης διαΝΕΟσις.

Ζάννης, Π. (2013). *Ο τρίτος τομέας: μια γενική θεωρία*. Αθήνα: Εκδόσεις Παπαζήσης.

Ίδρυμα Οικονομικών & Βιομηχανικών Ερευνών. (2018). *Η φορολογία εισοδήματος στην Ελλάδα. Συγκριτική ανάλυση και προτάσεις αναμόρφωσης*. διαΝΕΟσις.

Καλοπήτα, Δ. (2017). *Φοροδιαφυγή – φοροαποφυγή, οικονομικό έγκλημα. Ο ρόλος των τραπεζών*. Διπλωματική εργασία. Μεταπτυχιακό Πρόγραμμα Σπουδών στην Τραπεζική. Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.

Litina, A., & Palivos, T. (2015). *Corruption and tax evasion. Reflections on Greek tragedy*. Working Paper, Bank of Greece.

Μανασάκης, Κ. (2011). *Οικονομική ανάλυση 2. Εξωτερικότητες*. Ανοικτά ακαδημαϊκά μαθήματα. Τμήμα Πολιτικής Επιστήμης, Πανεπιστήμιο Κρήτης.

Matsaganis, M., Leventi, C., & Flevotomou, M. (2012). The crisis and tax evasion in Greece. What are the distributional implications? *CESifo Forum*, 26-32.

Παναγιώτου, Π. (2014). *Εμπορικό δίκαιο. Μεταβολές και συμπληρώσεις*. Πάτρα: Ελληνικό Ανοικτό Πανεπιστήμιο.

Παπαδάτου, Θ., & Πομόνης, Ν. (2006). *Η λογιστική των εμπορικών εταιριών*. Αθήνα: Εκδόσεις Σταμούλη ΑΕ.

Τσούμας, Β. (2009). *Νομικά πρόσωπα δημοσίου και ιδιωτικού δικαίου*. Αθήνα: Νομική Βιβλιοθήκη.

Φορτσάκης, Θ., Τσουρουφλής, Α., Πέρρου, Κ., & Πανταζόπουλος, Π. (2014). *Εισαγωγή στην έννοια του φορολογικού δικαίου. Η έννοια του φόρου. Οι διακρίσεις των φόρων*. Φορολογικό Δίκαιο. ΠΜΣ Δημοσίου Δικαίου.

ΦΕΚ Α' 129. (2015). *Νόμος υπ' αριθ. 4337. Μέτρα για την εφαρμογή της συμφωνίας δημοσιονομικών στόχων και διαρθρωτικών μεταρρυθμίσεων*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α', 164. (1984). *Προεδρικό Διάταγμα υπ' αριθ. 456. Αστικός Κώδικας και εισαγωγικός του Νόμος*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α', 167. (2013). *Νόμος υπ' αριθ. 4172. Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του ν. 4046/2012, του ν. 4093/2012 και του ν. 4127/2013 και άλλες διατάξεις*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

ΦΕΚ Α' 86. (2012). *Νόμος υπ' αριθ. 4072. Βελτίωση επιχειρηματικού περιβάλλοντος – νέα εταιρική μορφή – σήματα – μεσίτες ακινήτων – ρύθμιση θεμάτων ναυτιλίας, λιμένων και αλιείας και άλλες διατάξεις*. Εφημερίς της Κυβερνήσεως της Ελληνικής Δημοκρατίας.

Χριστόπουλος, Γ. (2017). *Ραντεβού με την εφορία. Φορολογικές δηλώσεις νομικών προσώπων. Πρακτικά βοηθήματα για δηλώσεις φυσικών και νομικών προσώπων*. Αθήνα: MentalGroup.

ΔΙΑΔΙΚΤΥΑΚΕΣ ΠΗΓΕΣ

ActionAid. Ανακτήθηκε από, <http://www.actionaid.gr/>

ActionAid Ελλάς. (2018). *Οικονομικά στοιχεία και πληροφορίες της χρήσης από 1 Ιανουαρίου έως 31 Δεκεμβρίου 2017*. Ανακτήθηκε από, <http://www.actionaid.gr/h-action-aid/diafaneia/etisia-ekthesi/>

Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων. *Ετήσια στατιστικά δελτία*. Ανακτήθηκε από, <https://www.aade.gr/menoy/statistika-deiktes/eisodema/etesia-statistika-deltia>

Chrysopoulos, P. (2018). *One – in – two Greek businesses ‘breaking tax laws’*. Ανακτήθηκε από, <https://greece.greekreporter.com/2018/06/04/one-in-two-greek-businesses-breaking-tax-laws/>

Γιατροί χωρίς σύνορα. *Οι αρχές μας*. Ανακτήθηκε από, <https://msf.gr/our-principles>

Γραμμή Ζωής. (2013). *Η «Γραμμή Ζωής», είναι Μη Κερδοσκοπικός Εθελοντικός Οργανισμός*. Ανακτήθηκε από, <http://www.lifelinehellas.gr/%CF%80%CE%BF%CE%B9%CE%BF%CE%B9-%CE%B5%CE%AF%CE%BC%CE%B1%CF%83%CF%84%CE%B5/>

Δικτυακός Τόπος Διαβουλεύσεων. (2018). *Δημόσια διαβούλευση σχέδιο νόμου για τις ΚΟΠ*. Ανακτήθηκε από, <http://www.opengov.gr/ypes/?p=2464>

Ελληνική Στατιστική Αρχή. (2017). *Κύρια μεγέθη Γενικής Κυβέρνησης, 2017*. Ανακτήθηκε από, <http://www.statistics.gr/el/statistics/-/publication/SEL36/>

Ευρετήριο Οικονομικών όρων. (χ.η.). *Φόρος (tax)*. Ανακτήθηκε από, <https://www.euretirio.com/foros/>

Georgakopoulos, T. (2016). *Tax evasion in Greece – a study*. Ανακτήθηκε από, <https://www.dianeosis.org/en/2016/06/tax-evasion-in-greece/>

Καραγιάννης, Δ. (2010). *Αστικός Κώδικας – Νομικά Πρόσωπα*. Ανακτήθηκε από, <https://www.karagiannislawfirm.gr/el/astiko-dikaio/84-2010-12-16-17-01-38>

Καρατζά, Α. (2017). *Παραοικονομία & φοροδιαφυγή. Η χώρα χρειάζεται λύσεις*.

Κιβωτός του Κόσμου. (2015). *Κιβωτός του Κόσμου*. Ανακτήθηκε από, <https://www.kivotostoukosmou.org/el/kivotos-tou-kosmou>

Κοσμίδης & συνεργάτες, Δικηγορική εταιρία. (χ.η.). *Εταιρία περιορισμένης ευθύνης (Ε.Π.Ε.)*. Ανακτήθηκε από, <http://www.dikiyoros.com.gr/etaireia-periorismenis-euthinis.html>

Κυριαζής, Δ. (2015). *12 μη κερδοσκοπικές οργανώσεις που αξίζει να βοηθήσεις ειδικά αυτές τις μέρες*. Ανακτήθηκε από, <https://www.lifo.gr/print/buzz/83418>

Λογιστικός Σύλλογος Αθηνών. (2017). *Έντυπο Ν: Πίνακας 2: Νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα*. Ανακτήθηκε από, <https://www.lsa.gr/portal/39-%CE%B5%CF%80%CE%AF%CE%BA%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B1-%CE%B8%CE%AD%CE%BC%CE%B1%CF%84%CE%B1/9417-%CE%AD%CE%BD%CF%84%CF%85%CF%80%CE%BF-%CE%BD-%CF%80inaka%CF%83-2-n%CE%BF%CE%BC%CE%B9%CE%BA%CE%B1-%CF%80%CF%81%CE%BF%CF%83%CF%89%CF%80%CE%B1-%CE%BC%CE%B7-%CE%BA%CE%B5%CF%81%CE%B4%CE%BF%CF%83%CE%BA%CE%BF%CF%80%CE%B9%CE%BA%CE%BF%CF%85-%CF%87%CE%B1%CF%81%CE%B1%CE%BA%CF%84%CE%B7%CF%81%CE%B1>

OECD. (2018). *Tax revenue*. Ανακτήθηκε από, <https://data.oecd.org/tax/tax-revenue.htm>

Σγουρινάκης, Ν. (2012). *Οι βασικές αρχές της φορολογίας*. Ανακτήθηκε από, <http://epixeirisi.gr/%CE%A3%CE%97%CE%9C%CE%95%CE%99%CE%A9%CE%9C%CE%91-%CE%A4%CE%97%CE%A3-%CE%A3%CE%A5%CE%9D%CE%A4%CE%91%CE%9E%CE%97%CE%A3/17130/%CE%9F%CE%B9-%CE%B2%CE%B1%CF%83%CE%B9%CE%BA%CE%AD%CF%82-%CE%B1%CF%81%CF%87%CE%AD%CF%82-%CF%84%CE%B7%CF%82->

[%CE%A6%CE%BF%CF%81%CE%BF%CE%BB%CE%BF%CE%B3%CE%AF%CE%B1%CF%82](#)

StartupGreece. (χ.η.). *Διαδικασία ίδρυσης - σύστασης Ομόρρυθμης Εταιρείας (Ο.Ε.)*. Ανακτήθηκε από,

<https://startupgreece.gov.gr/el/procedures-laws-regulations/%CE%B4%CE%B9%CE%B1%CE%B4%CE%B9%CE%BA%CE%B1%CF%83%CE%AF%CE%B1-%CE%AF%CE%B4%CF%81%CF%85%CF%83%CE%B7%CF%82-%CF%83%CF%8D%CF%83%CF%84%CE%B1%CF%83%CE%B7%CF%82-%CE%BF%CE%BC%CF%8C%CF%81%CF%81%CF%85%CE%B8%CE%BC%CE%B7%CF%82-%CE%B5%CF%84%CE%B1%CE%B9%CF%81%CE%B5%CE%AF%CE%B1%CF%82-%CE%BF%CE%B5#top>

Taxheaven. (2009). *Άρθρα σύσταση – ίδρυση ΑΕ*. Ανακτήθηκε από, <https://www.taxheaven.gr/laws/circular/view/id/7895>

Τσιούλη, Σ. (2018). *Οδηγός για Μ.Κ.Ο., τα 8 απαραίτητα βασικά σημεία*. Ανακτήθηκε από, <https://efm.gr/mko/#1476881818595-385b8236-1eeb8e48-d26c>

Τσίρος, Θ. (2018). *Τα προτεία στους έμμεσους φόρους κατέχει η Ελλάδα*. Ανακτήθηκε από, <http://www.kathimerini.gr/990931/article/oikonomia/ellhnikh-oikonomia/ta-prwteia-stoys-emmesoys-foroys-katexei-h-ellada>

Τσοχαντάρης, Χ. (2017). *Συνταγματικές αρχές και φορολογία*. Ανακτήθηκε από, <https://insuranceworld.gr/40861/eidiseis/syntagmatikes-arches-ke-forologia/>

UNICEF. *What we do*. Ανακτήθηκε από, <https://www.unicef.org/what-we-do>