



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης: 293/2008
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 29^{ης} Μαΐου 2008

Σύνθεση:

Προεδρεύων: Αλέξανδρος Τζεφεράκος, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, αντί του κωλυμένου Προέδρου του Τμήματος Χρήστου Τσεκούρα, Αντιπροέδρου Ν.Σ.Κ.

Μέλη: Νικ.Κατσιμπας, Σπύρος Δελλαπόρτας, Ανδρέας Φυτράκης, Πέτρος Τριανταφυλλίδης, Ηλίας Ψώνης, Χρυσάφουλα Αυγερινού,
Νομικοί Σύμβουλοι.

Εισηγητής: Σπύρος Δελλαπόρτας, Νομικός Σύμβουλος Ν.Σ.Κ.

Αριθμ.Ερωτήματος: 1068882/13358/ΔΕ-Γ/9-10-2006 της Δ/νσης Ελέγχου,
Τμήματος Ποινών (Γ) του Υπουργείου Οικονομίας και
Οικονομικών.

Περίληψη ερωτήματος: α) Ερωτάται αν οι διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 περί διασφάλισης των συμφερόντων του Δημοσίου εφαρμόζονται και για τα σωματεία και ειδικότερα για τα αθλητικά σωματεία.

Σε καταφατική δε περίπτωση ερωτάται αν τα διασφαλιστικά μέτρα λαμβάνονται και κατά των προσώπων που διοικούν ή εκπροσωπούν τα σωματεία και ειδικότερα αν τα μέτρα λαμβάνονται

σε βάρος αυτών που ορίζονται από το καταστατικό του σωματείου ως εκπρόσωποι ή αυτών που ορίζονται από το Δ.Σ ή ακόμη και σε βάρος αυτών που δυνάμει εξουσιοδότησης προβαίνουν σε πράξεις διαχείρισης για λογαριασμό του σωματείου;

β) Ερωτάται αν η φορολογική αρχή υποχρεούται να υποβάλει μηνυτήριες αναφορές κατά το άρθρο 21 παρ.2 του Ν.2523/1997 και σε βάρος ποίων προσώπων, στις περιπτώσεις που οι φορολογικές παραβάσεις των σωματείων συνιστούν και ποινικά αδικήματα φοροδιαφυγής.

Σχετικά με τα παραπάνω ερωτήματα , το Β' Τμήμα του Ν.Σ.Κ γνωμοδότησε, ομόφωνα, ως εξής:

I. Στο άρθρο 14 του Ν. 2523/1997 (Α'179), όπως ισχύει, υπό τον τίτλο «διασφάλιση των συμφερόντων του δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής», ορίζονται τα εξής:

«1. Κάθε φορά που η φορολογική αρχή διαπιστώνει φορολογικές παραβάσεις, από τις οποίες βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, προκύπτει ότι δεν έχει αποδοθεί συνολικά στο Δημόσιο ποσό πάνω από εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ από Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές, απαγορεύεται στις αρμόδιες δημόσιες οικονομικές υπηρεσίες να παραλαμβάνουν δηλώσεις ή να χορηγούν βεβαιώσεις ή πιστοποιητικά που απαιτούνται κατά τις κείμενες διατάξεις και ζητούνται από τον παραβάτη, για την κατάρτιση συμβολαιογραφικών πράξεων μεταβίβασης περιουσιακών στοιχείων. Στην περίπτωση αυτή αναστέλλεται έναντι του Δημοσίου και το απόρρητο των καταθέσεων, των λογαριασμών, των κοινών λογαριασμών, των πάσης φύσεως επενδυτικών λογαριασμών, των συμβάσεων και πράξεων επί παραγώγων χρηματοοικονομικών προϊόντων και του περιεχομένου των θυρίδων του φορολογούμενου σε τράπεζες ή άλλα πιστωτικά ιδρύματα και δεσμεύεται

το πενήντα τοις εκατό (50%) αυτών. Οι δεσμεύσεις του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζονται για ποσά μισθών και συντάξεων που κατατίθενται στους οικείους λογαριασμούς φυσικών προσώπων.

Οι κυρώσεις της παραγράφου αυτής επιβάλλονται και στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, εφόσον η αξία των συναλλαγών που αναγράφονται σε αυτά, αθροιστικά λαμβανομένη κατά το χρόνο διαπίστωσης των παραβάσεων, υπερβαίνει το ποσό των τριακοσίων χιλιάδων (300.000) ευρώ. Κατ' εξαίρεση οι ανωτέρω κυρώσεις δεν επιβάλλονται στους παραβάτες λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση που η εικονικότητα ανάγεται αποκλειστικά στο πρόσωπο του εκδότη.....

2. Οι κυρώσεις της προηγούμενης παραγράφου επιβάλλονται και σε όλα τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 από τη γένεση της υποχρέωσης απόδοσης του Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε., παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών και εισφορών, ανεξάρτητα εάν μεταγενέστερα και μέχρι την ενεργοποίηση των μέτρων απέβαλαν την ιδιότητα αυτή με οποιονδήποτε τρόπο ή για οποιαδήποτε αιτία. Στις περιπτώσεις λήψης και χρήσης εικονικών φορολογικών στοιχείων, έκδοσης εικονικών, πλαστών φορολογικών στοιχείων και νόθευσης τέτοιων στοιχείων, οι ίδιες κυρώσεις επιβάλλονται και για τα πρόσωπα που είχαν μία από τις ιδιότητες των παραγράφων 1 έως και 4 του άρθρου 20 κατά την τέλεση της παράβασης».

Στο δε άρθρο 20 του ίδιου νόμου ορίζεται:

«1.Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

α)Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των



διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους.....3. 4.».

Εξ' άλλου, στο άρθρο 118 Α, του Ν.2725/1999 (Α'121) που προστέθηκε με το άρθρο 20 του Ν.3479/2006 (Α' 152) διαλαμβάνονται τα παρακάτω: «1. 2. 3. 4. 5. Κατά των μελών των προσωρινών Διοικήσεων των Α.Α.Ε., Τ.Α.Α, ή σωματείων που διορίζονται από το αρμόδιο δικαστήριο σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 69 του Αστικού Κώδικα, κατόπιν σχετικής αίτησης του οικείου αθλητικού σωματείου ή μέλους αυτού δεν μπορούν να ληφθούν τα δυσμενή μέτρα που προβλέπονται στις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.2523/1997 (ΦΕΚ 179 Α'), όπως αυτές ισχύουν, όσον αφορά τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου των Α.Α.Ε. που γεννήθηκαν από πράξεις προηγούμενων διοικήσεων έστω και αν αυτά βεβαιώθηκαν ή κατέστησαν ληξιπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας της προσωρινής διοίκησης.. Τυχόν δυσμενή μέτρα που έχουν ληφθεί σε βάρος των ως άνω προσώπων έως τη δημοσίευση του παρόντος αίρονται αυτοδικαίως. Πρόεδροι Δ.Σ, διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι των προσωρινών διοικήσεων ευθύνονται με την ατομική τους παρουσία μόνο για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου που δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας τουφ».

Περαιτέρω, ο Κ.Φ.Εισοδήματος που κυρώθηκε με το Ν.2238/1994 (Α'151) ορίζει: Στο άρθρο 99: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι:α)... ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό



εισόδημα που προκύπτει στην ημεδαπή ή την αλλοδαπή μόνο από την εκμίσθωση ακινήτων καθώς και από κινητές αξίες, δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα λοιπά εισοδήματα αυτών των νομικών προσώπων, καθώς και τα κάθε είδους άλλα έσοδά τους που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους».

Στο άρθρο 101: «Υποκείμενο του φόρου.

1. Στο φόρο υπόκεινται:

α) Οι ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες

β) Οι δημόσιες, δημοτικές και κοινοτικές επιχειρήσεις και εκμεταλλεύσεις κερδοσκοπικού χαρακτήρα ανεξάρτητα αν αποτελούν ή όχι ίδια νομικά πρόσωπα

γ) Οι συνεταιρισμοί που έχουν συσταθεί νόμιμα και οι ενώσεις τους,

δ) Οι αλλοδαπές επιχειρήσεις που λειτουργούν με οποιονδήποτε τύπο εταιρίας καθώς και οι κάθε είδους αλλοδαποί οργανισμοί που αποβλέπουν στην απόκτηση οικονομικών ωφελημάτων,

ε) Οι ημεδαπές εταιρίες περιορισμένης ευθύνης.

2. Επίσης, στο φόρο αυτό υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημόσιου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα».

Στο άρθρο 2 δε του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992.ΦΕΚ Α'84) ορίζεται: «1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα, που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελεύθερο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενο στο εξής με τον όρο «επιτηδευματία», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτό, κατά περίπτωση.

2.



3. Το Δημόσιο και κάθε άλλο νομικό πρόσωπο μη επιτηδευματίας, οι επιτροπές και οι ενώσεις προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, οι ξένες αποστολές και οι διεθνείς οργανισμοί, υποχρεούνται μόνο στην έκδοση, υποβολή και διαφύλαξη των στοιχείων που ορίζονται ρητά από τον Κώδικα αυτό. Τα πρόσωπα αυτά, εκτός από το Δημόσιο, όταν ενεργούν πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο φόρο προστιθέμενης αξίας (Φ.Π.Α) ή στο φόρο εισοδήματος θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τις δραστηριότητες αυτές και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού».

II.1. Από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.2523/1997, που παρατίθενται παραπάνω, ευθέως προκύπτει ότι τα μέτρα διασφάλισης των συμφερόντων του δημοσίου σε περίπτωση φοροδιαφυγής εφαρμόζονται σε βάρος κάθε φυσικού ή νομικού προσώπου, το οποίο ενώ είναι υποκείμενο φορολογίας είναι παραβάτης συγκεκριμένων φορολογικών του υποχρεώσεων και ειδικότερα εκδίδει ή λαμβάνει και χρησιμοποιεί εικονικά, πλαστά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία με αναγραφόμενη σ' αυτά αξία συναλλαγών άνω των 300.000 ευρώ ή υποπίπτει σε φορολογικές παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα τη μη απόδοση, συνολικά, στο δημόσιο ποσού πάνω από 150.000 ευρώ από Φ.Π.Α., Φ.Κ.Ε. παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους και εισφορές. Υποκείμενο δε του φόρου εισοδήματος και του Φ.Π.Α μπορεί να είναι σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 99 και 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (Ν.2238/1994), 3 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Ν.2859/2000) και 2 παρ.3 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, και κάθε νομικό πρόσωπο ή ένωση προσώπων μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το οποίο δεν είναι μεν επιτηδευματίας κατά την έννοια της παραπάνω διάταξης του άρθρου 2 παρ. 1 του Κ.Β.Σ πλην όμως ενεργεί σύμφωνα με το καταστατικό του, προς εξεύρεση πόρων για την εκτέλεση του σκοπού του, πράξεις παράδοσης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών που υπάγονται στο Φ.Π.Α ή στο φόρο εισοδήματος, οπότε κατά τη ρητή διάταξη του άρθρου 2 παρ.3 του Κ.Β.Σ θεωρείται επιτηδευματίας μόνο για τις δραστηριότητες αυτές.



Κατά συνέπεια, συντρέχουν οι νόμιμες προϋποθέσεις για τη λήψη των διασφαλιστικών μέτρων του άρθρου 14 του Ν.2523/1997, στην περίπτωση που η φορολογική αρχή διαπιστώσει ότι μη κερδοσκοπικό νομικό πρόσωπο με τη μορφή του σωματείου έχει υποπέσει σε φορολογικές παραβάσεις από τις οποίες προκύπτει, βάσει ειδικής έκθεσης ελέγχου, ότι δεν έχει αποδοθεί στο Δημόσιο ποσό πάνω από 150.000 ευρώ από Φ.Π.Α, Φ.Κ.Ε, παρακρατούμενους και επιρριπτόμενους φόρους, τέλη και εισφορές ή είναι παραβάτης λήψης και χρήσης ή έκδοσης εικονικών, πλαστών κλπ. φορολογικών στοιχείων με αναγραφόμενη σ' αυτά αθροιστικά αξία συναλλαγών πάνω από 300.000 ευρώ.

Περαιτέρω, όμως, η αυστηρή φύση των μέτρων, που άπτεται της οικονομικής ελευθερίας των υποκειμένων σ'αυτά, δεν δικαιολογεί διασταλτική ερμηνεία (βλ. ΝΣΚ 293/2007) ούτε αναλογική εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 20 παρ.1-4 του Ν.2523/1997, στις οποίες απαριθμούνται κατ' αποκλειστικό τρόπο, λόγω του ποινικού τους χαρακτήρα, τα πρόσωπα που, υπό τις προϋποθέσεις της παρ.6, θεωρούνται ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής στα νομικά πρόσωπα που μνημονεύονται στις διατάξεις αυτές, στις οποίες δεν περιλαμβάνονται τα σωματεία.

Συνεπώς, δεν δύναται, να εφαρμοστούν νόμιμα τα εν λόγω διασφαλιστικά μέτρα κατά των εκπροσώπων και των διοικήσεων νομικού προσώπου με τη μορφή σωματείου του Α.Κ διότι ελλείπει σχετική νομοθετική πρόβλεψη.(πρβλ. Ν.Σ.Κ. 601/2002)

Το ίδιο ισχύει και για τα αθλητικά νομικά πρόσωπα που λειτουργούν με τη μορφή σωματείων του Α.Κ. (άρθρο.1 Ν.2725/1999), καθώς και των Τμημάτων Αμειβομένων Αθλητών (ΤΑΑ) αυτών τα οποία επίσης δεν περιλαμβάνονται στην απαρίθμηση του άρθρου 20 του Ν.2523/1997 και επί πλέον δεν έχουν ξεχωριστή νομική προσωπικότητα, παρά το γεγονός ότι διαθέτουν οικονομική και διαχειριστική αυτοτέλεια και διοικούνται από επιτροπή διοίκησης και διαχείρισης που διορίζεται από το Δ.Σ του σωματείου και εγκρίνεται από τη Γ.Σ. αυτού (άρθρο 60 Ν. 2725/1999).

Ειδικά για τα αθλητικά σωματεία, όμως, που λειτουργούν με τη μορφή Α.Ε έχει ευθεία εφαρμογή η διάταξη του άρθρου 20 παρ.1 του Ν.2523/1997. Επιβεβαίωση αυτού αποτελεί η διάταξη της παρ.5 του άρθρου 118 Α' του Ν.2725/1999 που

προστέθηκε με το άρθρο 20 του Ν.3479/2006, σύμφωνα με την οποία κατά των μελών προσωρινών διοικήσεων που διορίζονται από το αρμόδιο δικαστήριο, δεν μπορεί να ληφθούν τα δυσμενή μέτρα του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 «... όσον αφορά τις υποχρεώσεις που ορίζονται από τις διατάξεις του εν λόγω άρθρου των Α.Α.Ε, που γεννήθηκαν από πράξεις προηγούμενων διοικήσεων, έστω και αν αυτά βεβαιώθηκαν ή κατέστησαν ληξιπρόθεσμα κατά τη διάρκεια της θητείας της προσωρινής διοίκησης ...». Η παραπάνω διάταξη έχει προδήλως ερμηνευτικό χαρακτήρα και θεσπίστηκε προς επιβεβαίωση της γενικώς υποστηριζόμενης άποψης ότι κατά των μελών προσωρινών διοικήσεων που έχουν ορισθεί από το δικαστήριο (άρθρο 69 ΑΚ) δεν λαμβάνονται τα διασφαλιστικά μέτρα του άρθρου 14 Ν.2523/1997 (βλ. Ν.Σ.Κ. 484/2004, παραβ. ΣτΕ Ολομ 2030/2004).

Επομένως, δεν μπορεί με βάση την παραπάνω διάταξη να συναχθεί με επιχειρημα εξ'αντιδιαστολής ότι τα διασφαλιστικά μέτρα εφαρμόζονται κατά των μη προσωρινών διοικήσεων των αθλητικών νομικών προσώπων που λειτουργούν με τη μορφή σωματείου του Α.Κ. Άλλωστε η επιβαλλόμενη στενή ερμηνεία των εν λόγω διατάξεων δεν επιτρέπει τη συναγωγή συμπερασμάτων με *a contrario* επιχειρήματα.

2. Στην περίπτωση του συγκεκριμένου ερωτήματος:

α) Από το φορολογικό έλεγχο που διενήργησε το Σ.Δ.Ο.Ε. (ΥΠΕΕ) σε αθλητικό σωματείο της Αττικής, που μετέχει σε επαγγελματικό πρωτάθλημα διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω σωματείο για τις χρήσεις 2000, 2001, 2002 και 2003 δεν απέδωσε στο Δημόσιο Φ.Π.Α, συνολικού ύψους 247.775,79 €. Το παραπάνω ποσό Φ.Π.Α. καταλογίσθηκε κατόπιν μη επίδειξης των τηρουμένων βιβλίων (Β' κατηγορίας) και στοιχείων εκ μέρους του σωματείου, με συνέπεια τη μη αναγνώριση των φορολογητέων εισροών και του εκπεσθέντος Φ.Π.Α εισροών ενώ περαιτέρω από τις επαληθεύσεις του ελέγχου προκύπτει ότι το σωματείο εξέδωσε κατά τις χρήσεις 2001 και 2002 πλαστά φορολογικά στοιχεία ύψους 146.735 € και 58.694 € αντίστοιχα, με αιτιολογία έκδοσης την προβολή και διαφήμιση στις αθλητικές εμφανίσεις της γυναικείας ομάδας για τους αγώνες πρωταθλήματος και κυπέλλου.



Στις διαπιστώσεις του δε ο έλεγχος αναφέρει ότι σύμφωνα με το καταστατικό του σωματείου οι πόροι του εν λόγω νομικού προσώπου είναι, εκτός άλλων, οι χορηγίες, διαφημίσεις και τηλεοπτικά δικαιώματα εκ της διοργάνωσης ή συμμετοχής του σωματείου σε πάσης φύσεως και μορφής αθλητικούς αγώνες και εκδηλώσεις. Η διοίκηση του σωματείου ασκείται από τη Γενική Συνέλευση και το διοικητικό συμβούλιο το οποίο απαρτίζεται από εννέα μέλη (πρόεδρος, αντιπρόεδρος, Γενικός Γραμματέας, ταμίας, Γενικός αρχηγός και 5 σύμβουλοι). Ο Πρόεδρος του Δ.Σ. εκπροσωπεί το σωματείο ενώπιον των Δικαστικών και Διοικητικών αρχών και σε όλες τις σχέσεις του με τρίτους και λαμβάνει κάθε εξασφαλιστικό μέτρο για τα συμφέροντα του Συλλόγου.

.β) Το Διαπεριφερειακό Ελεγκτικό Κέντρο (ΔΕΚ) Θεσσαλονίκης, κατά τη διενέργεια τακτικού φορολογικού-ελέγχου για τις χρήσεις 2001-2005, σε αθλητικό σωματείο της πόλης αυτής, διαπίστωσε ότι μέσω διπλοκαταχωρήσεων αγορών και δαπανών, που διενήργησε το σωματείο, δεν αποδόθηκε Φ.Π.Α. ύψους 842.479,00€.

Ο έλεγχος δέχεται ότι στο καταστατικό του σωματείου προβλέπεται ως εκπρόσωπος ο πρόεδρος, ο οποίος αναπληρώνεται σε περίπτωση κωλύματος ή απουσίας του από τον αντιπρόεδρο. Όμως, στα διάφορα πρακτικά συγκρότησης σε σώμα του Δ.Σ., που αφορούν την ελεγχόμενη περίοδο, εμφανίζονται παραπάνω του ενός Αντιπρόεδροι καθώς και αναπληρωτές πρόεδροι και εντεταλμένοι σύμβουλοι, αξιώματα δηλαδή που δεν προβλέπονται από το καταστατικό αλλά και παρέχεται εξουσιοδότηση σε άτομα εκτός των παραπάνω εκπροσώπων, προκειμένου να προβαίνουν σε πράξεις διαχείρισης όπως π.χ. άνοιγμα τραπεζικού λογαριασμού και έκδοση μπλοκ επιταγών.

Εν όψει του πραγματικού αυτού και όσων γίνονται παραπάνω δεκτά σχετικά με την ερμηνεία των κρίσιμων διατάξεων, η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι ότι τα διασφαλιστικά μέτρα του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 εφαρμόζονται και κατά των σωματείων, στις περιπτώσεις που αυτά υπέχουν φορολογικές υποχρεώσεις, και ειδικότερα εφαρμόζονται κατά των αθλητικών σωματείων του ερωτήματος.

Περαιτέρω, τα διασφαλιστικά μέτρα για τα συμφέροντα του δημοσίου δεν εφαρμόζονται κατά των εκπροσώπων των σωματείων του Α.Κ και ειδικότερα των αθλητικών νομικών προσώπων που λειτουργούν με τη μορφή σωματείου του Α.Κ ούτε κατά των επιτροπών διοίκησης των Τ.Α.Α αυτών. Στην περίπτωση, όμως, που το αθλητικό νομικό πρόσωπο λειτουργεί με τη μορφή Α.Α.Ε εφαρμόζεται ευθέως η διάταξη της παρ.1 του άρθρου 20 του Ν.2523/1997.

III.1. Στα άρθρα 17-21 του Ν.2523/1997 (όπως ισχύουν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις του άρθρου 40του Ν.3220/2004, άρθρο 4 παρ.24 Ν.2873/2000, άρθρο 12 παρ.3 Ν.2753/1999) προβλέπονται οι ποινικές κυρώσεις για τα αδικήματα της φοροδιαφυγής και ειδικότερα ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Άρθρο 17. Αδίκημα φοροδιαφυγής για την παράλειψη υποβολής ή την υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος.

1. Αδίκημα φοροδιαφυγής στη φορολογία εισοδήματος διαπράττει όποιος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή φόρου εισοδήματος παραλείπει να υποβάλει δήλωση ή υποβάλλει ανακριβή δήλωση αποκρύπτοντας καθαρά εισοδήματα από οποιαδήποτε πηγή εισοδήματος.

Άρθρο 18. Αδίκημα φοροδιαφυγής για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α. και παρακρατούμενων φόρων, τελών ή εισφορών.

1. Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος, ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμφήφισε ή εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α., τιμωρούμενος: α)...β)....

Άρθρο 19. Αδίκημα φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων.

1. Όποιος εκδίδει πλαστά ή εικονικά φορολογικά στοιχεία, καθώς και όποιος αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία ή νοθεύει τέτοια στοιχεία, ανεξάρτητα από το αν διαφεύγει ή μη την πληρωμή φόρου, τιμωρείται με ποινή φυλάκισης, τουλάχιστον τριών (3) μηνών.

Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: α) με φυλάκιση τουλάχιστον ενός (1) έτους, εφόσον η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων υπερβαίνει το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα (10) ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει τις εκατόν πενήντα χιλιάδες (150.000) ευρώ....

2. Το αδίκημα του άρθρου αυτού είναι αυτοτελές και ανεξάρτητο από τα αδικήματα, που προβλέπονται και τιμωρούνται με τις λοιπές ποινικές διατάξεις του παρόντος νόμου. 3.... 4.

Άρθρο 20. Αυτουργοί και συνεργοί.

1. Στα νομικά πρόσωπα ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται:

α) Στις ημεδαπές ανώνυμες εταιρίες, οι πρόεδροι των Δ.Σ., οι διευθύνοντες ή εντεταλμένοι ή συμπράττοντες σύμβουλοι, οι διοικητές, οι γενικοί διευθυντές ή διευθυντές, ως και εν γένει κάθε πρόσωπο εντεταλμένο είτε άμεσα από το νόμο είτε από ιδιωτική βούληση είτε με δικαστική απόφαση στη διοίκηση ή διαχείριση αυτών. Αν ελλείπουν όλα τα παραπάνω πρόσωπα, ως αυτουργοί θεωρούνται τα μέλη των διοικητικών συμβουλίων των εταιριών αυτών, εφόσον ασκούν πράγματι προσωρινά ή διαρκώς ένα από τα καθήκοντα που αναφέρονται πιο πάνω.

β) Στις εταιρίες ομόρρυθμες ή ετερόρρυθμες, οι ομόρρυθμοι εταίροι ή διαχειριστές αυτών και στις περιορισμένης ευθύνης εταιρίες, οι

διαχειριστές αυτών και όταν ελλείπουν ή απουσιάζουν αυτοί, ο κάθε εταίρος.

γ) Στους συνεταιρισμούς, οι πρόεδροι ή οι γραμματείς ή οι ταμίες ή οι διαχειριστές αυτών.

2. Στις κοινοπραξίες, κοινωνίες, αστικές, συμμετοχικές ή αφανείς εταιρίες, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι εκπρόσωποί τους και αν ελλείπουν αυτοί, τα μέλη τους...» Όταν στα μέλη αυτών περιλαμβάνονται και νομικά πρόσωπα ή αλλοδαπές επιχειρήσεις ή αλλοδαποί οργανισμοί, εφαρμόζονται ανάλογα και οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 3.

3. Στις αλλοδαπές επιχειρήσεις γενικά και στους κάθε είδους αλλοδαπούς οργανισμούς, ως αυτουργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται οι διευθυντές ή αντιπρόσωποι ή πράκτορες, που έχουν στην Ελλάδα.

4. Επίσης, αυτουργοί θεωρούνται και: α) όσοι δυνάμει νόμου ή δικαστικής απόφασης ή διάταξης τελευταίας βούλησης είναι διαχειριστές αλλότριας περιουσίας και

5. Ως άμεσο συνεργοί του αδικήματος της φοροδιαφυγής θεωρούνται ο προϊστάμενος του λογιστηρίου κάθε μορφής ή τύπου επιχείρησης ή όποιος συμπράττει με οποιονδήποτε τρόπο γενικά στη διάπραξη των αδικημάτων του παρόντος, ως τοιούτου νοουμένου και του υπογράφοντος τη δήλωση ως πληρεξούσιος.

6. Οι ανωτέρω αυτουργοί και συνεργοί τιμωρούνται εφόσον κατά το χρόνο διάπραξης του αδικήματος είχαν την ιδιότητα αυτή και εφόσον γνώριζαν ή από την ιδιότητά τους και εν όψει των συγκεκριμένων περιστάσεων γίνεται φανερό ότι γνώριζαν για τις πράξεις ή παραλείψεις, με τις οποίες εκπληρώθηκαν οι όροι των αδικημάτων του παρόντος.

Άρθρο 21 Προσφυγή-Ποινική δίωξη-Παραγραφή



1. Εφόσον, με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου, συντρέχει περίπτωση εφαρμογής των διατάξεων των άρθρων 17 και 18 του παρόντος νόμου, αν έχει ασκηθεί προσφυγή, ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας με την έκθεση του άρθρου 82 του Κ.Φ.Δ υποβάλλει αίτημα εκδίκασής της κατά προτίμηση.
2. Η ποινική δίωξη ασκείται αυτεπάγγελτα. Η ποινική δίωξη δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου στην προσφυγή που ασκήθηκε ή σε περίπτωση μη άσκησης προσφυγής πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής.

Κατ' εξαίρεση, στις περιπτώσεις του άρθρου 19 του παρόντος νόμου η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου και τη μηνυτήρια αναφορά του προϊσταμένου της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ) ή του προϊσταμένου της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο, σε περίπτωση που ο έλεγχος διενεργήθηκε από όργανα του Σώματος Δίωξης Οικονομικού Εγκλήματος (Σ.Δ.Ο.Ε.) ή των ελεγκτικών Κέντρων του άρθρου 3του ν.2343/1995 (ΦΕΚ 211 Α). Στις περιπτώσεις του προηγούμενου εδαφίου η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται μέσα σε ένα (1) μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου (Α.Ε.Π.) του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.), ανεξάρτητα αν κατά της απόφασης αυτής ασκήθηκε προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου διοικητικού πρωτοδικείου.

Ειδικά, όταν η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανάπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, υπερβαίνει το ποσό των εκατόν πενήντα χιλιάδων (150.000) ευρώ, δεν

ακολουθείται η διαδικασία του προηγούμενου εδαφίου, αλλά η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως με την ολοκλήρωση του ελέγχου και ζητείται από τον αρμόδιο εισαγγελέα η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης με βάση τα πορίσματα του φορολογικού ελέγχου.

3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις, επιβάλλονται καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται κι όχι κατά του φερόμενου εκδότη».

2. Το Ελληνικό ποινικό δίκαιο δεν αναγνωρίζει τη δυνατότητα θεμελίωσης ποινικής ευθύνης των νομικών προσώπων (βλ. Θ. Παπακυριάκου Φορ. Ποιν.Δίκαιο, παρ.8, όπου σχετικές παραπομπές). Για το λόγο αυτό, στις περιπτώσεις που η παραβίαση φορολογικών υποχρεώσεων αφορά νομικά πρόσωπα ο νόμος κατονομάζει συγκεκριμένα φυσικά πρόσωπα με ορισμένη ιδιότητα μέσα στην επιχείρηση του νομικού προσώπου και τα καθιστά ποινικώς υπόλογα. Στην προκειμένη περίπτωση, το άρθρο 20 του Ν.2523/1997 απαριθμεί όλα τα νομικά πρόσωπα που μπορεί να είναι υποκείμενα φορολογίας σύμφωνα με το γράμμα των διατάξεων των άρθρων 2 και 101 του Κ.Φ.Ε. και δεν αρκείται σε μια γενική παραπομπή στους «νομίμους εκπροσώπους» της επιχείρησης αλλά προσδιορίζει αναλυτικά τα φυσικά πρόσωπα που καθιστά ποινικώς υπολόγους.

Τα πρόσωπα αυτά υπό τις προϋποθέσεις της παρ.6 (αν είχαν γνώση της πράξης ή παράλειψης και αν είχαν τη σχετική ιδιότητα κατά τη διάπραξη του αδικήματος), θεωρούνται ως αυτουργοί ή συνεργοί (παρ.5) απλώς και μόνο λόγω της ιδιότητάς τους.

Λόγω δε του ποινικού χαρακτήρα της διάταξης πρέπει να γίνει δεκτό ότι ο προσδιορισμός των εν λόγω προσώπων είναι αποκλειστικός και δεν χωρεί αναλογική εφαρμογή του άρθρου 20 για το χαρακτηρισμό ως αυτουργών του εγκλήματος της φοροδιαφυγής των εκπροσώπων νομικού προσώπου με τη μορφή σωματείου, το οποίο δεν περιλαμβάνεται στην παραπάνω απαρίθμηση των φορολογικών υποκειμένων. Αυτό, όμως, δεν αναιρεί την αυτουργική ευθύνη των νομίμων εκπροσώπων του σωματείου ή όσων διαχειρίζονται ουσιαστικά τις υποθέσεις αυτού, κατά τις γενικές διατάξεις του ποινικού κώδικα, σε συνδυασμό με τις ποινικές διατάξεις των άρθρων 17, 18 ή 19 του Ν.2523/1997. Η ευθύνη δηλαδή των προσώπων αυτών, είναι προσωπική και θεμελιώνεται απ'ευθείας με βάση τα άρθρα 17, 18 και 19 του Ν. 2523/1997 χωρίς προσφυγή στο άρθρο 20 του ίδιου νόμου. (παραβ. ΣτΕ 2242/1997, Α.Π. 1835/2005, 503/2005, 2316/2004, 1635/2004, 1464/2004). Είναι, όμως, θέμα του φορολογικού ελέγχου η έκθεση των πραγματικών περιστατικών που αποδεικνύουν την τέλεση της φοροδιαφυγής και το δόλο του παραβάτη.

Τα παραπάνω δεν διαφοροποιούν τη διαδικασία της ποινικής δίωξης και τις υποχρεώσεις του προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ για υποβολή της μηνυτήριας αναφοράς, όπως καθορίζονται στο παρατιθέμενο ανωτέρω άρθρο 21 του Ν.2523/1997. Ειδικότερα, κατά τις διατάξεις του άρθρου αυτού, η ποινική δίωξη επί φοροδιαφυγής για παράλειψη υποβολής ή υποβολή ανακριβούς δήλωσης στη φορολογία εισοδήματος ή για μη απόδοση ή ανακριβή απόδοση Φ.Π.Α και παρακρατούμενων φόρων, τελών και εισφορών δεν αρχίζει πριν από την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί της προσφυγής ή πριν από την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση από τον φορολογούμενο προσφυγής κατά της εγγραφής αυτής. Κατ' εξαίρεση, όμως, επί φοροδιαφυγής για έκδοση ή αποδοχή πλαστών, νοθευμένων ή εικονικών φορολογικών στοιχείων η ποινική δίωξη ασκείται άμεσα με βάση τα πορίσματα του

7
9

φορολογικού ελέγχου και μηνυτήρια αναφορά που ο Προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ή της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο (ΥΠΕΕ) υποχρεούται να υποβάλει μέσα σε ένα μήνα από την πάροδο άπρακτης της προθεσμίας διοικητικής επίλυσης της διαφοράς με πράξη επί της οικείας απόφασης επιβολής προστίμου του Κ.Β.Σ. Σε περίπτωση μάλιστα που η συνολική αξία των εικονικών φορολογικών στοιχείων που αφορούν ανύπαρκτη συναλλαγή υπερβαίνει το ποσό των 150.000 ευρώ, οπότε η φοροδιαφυγή έχει κακουργηματικό χαρακτήρα, η μηνυτήρια αναφορά υποβάλλεται αμέσως μετά την ολοκλήρωση του φορολογικού ελέγχου και ζητείται η κατά προτεραιότητα εκδίκαση της υπόθεσης (βλ.Α.Π. 1474/2006).

IV.Εν όψει των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ.:

1) Η απάντηση στο πρώτο ερώτημα είναι ότι τα διασφαλιστικά μέτρα του άρθρου 14 του Ν.2523/1997 εφαρμόζονται και κατά των σωματείων, στις περιπτώσεις που αυτά υπέχουν φορολογικές υποχρεώσεις και ειδικότερα εφαρμόζονται κατά των αθλητικών σωματείων του ερωτήματος.

Περαιτέρω, τα διασφαλιστικά μέτρα για τα συμφέροντα του δημοσίου δεν εφαρμόζονται κατά των εκπροσώπων των σωματείων του Α.Κ και ειδικότερα των αθλητικών νομικών προσώπων που λειτουργούν με τη μορφή σωματείου του Α.Κ ούτε κατά των επιτροπών διοίκησης των Τ.Α.Α αυτών. Στην περίπτωση, όμως, που το αθλητικό νομικό πρόσωπο λειτουργεί με τη μορφή Α.Α.Ε εφαρμόζεται ευθέως η διάταξη της παρ.1 του άρθρου 20 του Ν.2523/1997, οπότε τα διασφαλιστικά μέτρα λαμβάνονται και κατά των προσώπων που προβλέπει η διάταξη αυτή.

2) Η απάντηση στο δεύτερο ερώτημα είναι ότι δεν μπορεί νόμιμα να γίνει επίκληση του άρθρου 20 του Ν.2523/1997 για να θεμελιωθεί ποινική ευθύνη των νομίμων εκπροσώπων νομικών προσώπων που λειτουργούν με τη μορφή σωματείου του Α.Κ. Δεν αποκλείεται όμως η αυτουργική ευθύνη των παραπάνω προσώπων με βάση τις γενικές διατάξεις του Ποινικού Κώδικα σε συνδυασμό με αυτές των άρθρων 17, 18 και 19 του Ν.2523/1997. Συνεπώς, εφόσον, ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει αιτιολογημένα ότι οι νόμιμοι εκπρόσωποι ή συγκεκριμένα πρόσωπα που ασκούν εν



τοια πράγμασι τη διοίκηση του σωματείου με πράξεις ή παραλείψεις τους διέπραξαν αδίκημα φοροδιαφυγής του άρθρου 19 του Ν.2523/1997 για λογαριασμό του σωματείου ή με οποιοδήποτε τρόπο συνέπραξαν στη διάπραξη της φοροδιαφυγής αυτής, ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ ή της υπηρεσίας που διενήργησε τον έλεγχο οφείλει να υποβάλει σχετική μηνυτήρια αναφορά, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 21 του Ν.2523/1997. Αν διαπιστωθεί ότι τα παραπάνω πρόσωπα διέπραξαν αδίκημα φοροδιαφυγής των άρθρων 17 και 18 του Ν. 2523/1997 η μηνυτήρια αναφορά πρέπει να υποβληθεί μετά την οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής με την πάροδο της νόμιμης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής ή μετά την τελεσίδικη κρίση του διοικητικού δικαστηρίου επί τυχόν ασκηθείσας προσφυγής.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα 19 Ιουλίου 2008

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος

Αλέξανδρος Τζεφεράκος
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Σπύρος Δελλαπόρτας
Νομικός Σύμβουλος Ν.Σ.Κ.

