



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
ΓΕΝΙΚΗ Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ
ΚΑΙ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ
Δ/ΝΣΗ ΠΑΡΑΚΟΛΟΥΘΗΣΗΣ ΝΟΜΙΚΩΝ
ΥΠΟΘΕΣΕΩΝ ΕΛΕΓΧΟΥ
ΚΑΙ ΑΝΑΓΚΑΣΤΙΚΗΣ ΕΙΣΠΡΑΞΗΣ
ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Γ΄**

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
Αθήνα, 30 Σεπτεμβρίου 2013**

ΠΟΛ.1223

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

**Πληροφορίες : Κ. Νικολαράκου, Σ. Κάρμα
Ταχ.Δ/ση : Κ. Σερβίας 8
Ταχ.Κωδ. : 101 84 ΑΘΗΝΑ
Τηλέφωνα: 210 3375888 - 210 3375394
FAX : 210 3375185**

Θέμα: «Γνωστοποίηση της αριθ. 293/2008 γνωμοδότησης του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους (Ν.Σ.Κ) αναφορικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 14 του ν.2523/97, όπως ισχύουν»

Σας γνωρίζουμε ότι ύστερα από ερώτημα της Υπηρεσία μας, σχετικά με τη δυνατότητα λήψης των μέτρων του άρθρου 14 του ν. 2523/97, για τη διασφάλιση των συμφερόντων του Δημοσίου σε βάρος αθλητικών σωματείων και διοικήσεων αυτών καθώς και τη δυνατότητα υποβολής μηνυτήριας αναφοράς σε βάρος των διοικούντων τα σωματεία σε περίπτωση διαπίστωσης αδικημάτων φοροδιαφυγής εκ μέρους των εν λόγω σωματείων, εκδόθηκε η με αριθ. 293/2008 γνωμοδότηση του Β΄ Τμήματος του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε αποδεκτή από το Γενικό Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

Την παραπάνω γνωμοδότηση σας αποστέλλουμε για ενημέρωσή σας και εφαρμογή στις σχετικές περιπτώσεις.

Σημειώνεται ότι, με την ανωτέρω γνωμοδότηση έγιναν ομόφωνα δεκτά τα ακόλουθα :

Από τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν. 2523/1997, 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.

(Σημειώνεται ότι, κατόπιν της κατάργησης των διατάξεων του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992) και αντικατάστασής τους από τον Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών, τα αντίστοιχα αναφερόμενα παραπάνω άρθρα είναι το άρθρο 1 παρ. 1 και 2 και το άρθρο 2 παρ. 1).

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 κ.λ.π. φορολογικών στοιχείων με αναγραφόμενη σ' αυτά αθροιστικά αξία συναλλαγών πάνω από 300.000 ευρώ.

Περαιτέρω, δεδομένης της αυστηρής φύσης των μέτρων, που άπτεται της οικονομικής ελευθερίας των υποκειμένων σ' αυτά, δεν δικαιολογείται 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 (π.ρ.β.λ. ΝΣΚ 601/2002). Το αυτό ισχύει και για τα αθλητικά νομικά πρόσωπα που λειτουργούν με τη μορφή σωματείων του Α.Κ. (αρθρ. 1 Ν. 2725/1999), καθώς και των Τμημάτων Αμειβομένων Αθλητών (Τ.Α.Α.) αυτών τα οποία επίσης δεν περιλαμβάνονται στην απαρίθμηση του άρθρου 20 του Ν. 2523/1997 και επιπλέον 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. . .Πρόεδροι Δ.Σ., διευθυντές, διαχειριστές, διευθύνοντες σύμβουλοι των προσωρινών διοικήσεων ευθύνονται με την ατομική τους περιουσία μόνο για τα χρέη και τις υποχρεώσεις του νομικού προσώπου που δημιουργήθηκαν κατά τη διάρκεια της θητείας τους».

Επιπλέον, λόγω του ποινικού χαρακτήρα της διάταξης, ο προσδιορισμός των προσώπων που υπέχουν ποινική ευθύνη στις επίμαχες περιπτώσεις είναι αποκλειστικός και δεν χωρεί αναλογική εφαρμογή του άρθρου 20 Ν. 2523/1997 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. Το γεγονός όμως αυτό, 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 παραπάνω άρθρα, χωρίς προσφυγή στο άρθρο 20 του ίδιου νόμου (παραβ. ΣτΕ 2242/1997, Α.Π. 1835/2005, 503/2005, 2316/2004, 1365/2004, 1464/2004). Είναι θέμα, όμως, του φορολογικού ελέγχου η έκθεση των πραγματικών περιστατικών που αποδεικνύουν την τέλεση της φοροδιαφυγής και το δόλο του παραβάτη.

Συγκεκριμένα, εφόσον ο φορολογικός έλεγχος διαπιστώσει αιτιολογημένα, ότι οι νόμιμοι εκπρόσωποι ή συγκεκριμένα πρόσωπα που ασκούν εν τοις πράγμασι τη διοίκηση του σωματείου, με πράξεις ή παραλείψεις τους διέπραξαν αδίκημα φοροδιαφυγής των άρθρων 17, 18 και 19 του Ν. 2523/1997 για λογαριασμό του σωματείου ή με οποιονδήποτε 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.

Συνημμένα : Η αριθ. 293/2008 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Ν.Σ.Κ σε φωτοτυπία .

Ακριβές Αντίγραφο
Η Προϊσταμένη της Γραμματείας

ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ
ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΤΡΙΑ

Χ. ΜΑΥΡΙΔΟΥ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ**I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ**

-Πίνακας Β (πλην της περίπτωσης 2)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Περιφερειακές Οικονομικές Επιθεωρήσεις-Όλοι οι Οικονομικοί Επιθεωρητές
2. Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Ακαδημίας 68 106 78, Αθήνα
3. Ειδικό Γραφείο Νομικού Συμβούλου Φορολογίας Υπ. Οικονομικών -Ακαδημίας 68, 106 78, Αθήνα
4. Περιοδικό «ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΕΠΙΘΕΩΡΗΣΗ», Ομήρου 18, 106 72, Αθήνα

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών
2. Γραφείο κ. Υφυπουργού Οικονομικών
3. Γραφείο κ. Γεν. Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων
4. Γραφείο κ. Ειδικού Γραμματέα Σ.Δ.Ο.Ε.
5. Γραφεία κ. κ. Γεν. Δ/ντών
6. Όλες οι Φορολογικές Διευθύνσεις, οι Διευθύνσεις Οικονομικής Επιθεώρησης και Κ.Υ. του Σ.Δ.Ο.Ε.
7. Διεύθυνση Παρακολούθησης Νομικών Υποθέσεων Ελέγχου και Αναγκαστικής Είσπραξης- Τμήματα Α', Β', Γ', Δ' (από 10 αντίγραφα)
8. Γραφείο Επικοινωνίας και Πληροφόρησης Πολιτών
9. Γραφείο Τύπου και Δημοσίων Σχέσεων (10 αντίγραφα)