



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

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 82/2014**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
(Β' ΤΜΗΜΑ)**

**Συνεδρίαση της 10<sup>ης</sup> Μαρτίου 2014**

**Σύνθεση**

**Προεδρεύων:** Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Γεώργιος Κανελλόπουλος, Ευγενία Βελώνη, Δημήτριος Χανής και Ελένη Σβολοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ14Β1049955 ΕΞ 2013/20.3.2013 του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων/Γενικής Διευθύνσεως Φορολογίας/Δνσεις 12<sup>η</sup>, 14<sup>η</sup>, 15<sup>η</sup>).

**Περίληψη ερωτήματος:** *Αν σωματεία, των οποίων αμφισβητήθηκε ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας και, σύμφωνα με το καταστατικό τους και σχετική υπουργική απόφαση, επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς, μπορούν να υπαχθούν στο άρθρο 51 του ν. 3943/2011, το οποίο προβλέπει τη διαγραφή των εις βάρος τους επιβληθέντων προστίμων, φόρων, τελών κλπ και την κατάργηση των σχετικών εκκρεμών δικών.*

Επί του ανωτέρω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

**A. ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Από το έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας και τα στοιχεία του φακέλου που το συνοδεύουν, ιδίως δε, από τα υπ' αριθμ. πρωτ. 9966/4.7.2011 και 15960/3.7.2012

έγγραφα της Ε' Δ.Ο.Υ. και της ΣΤ Δ.Ο.Υ. Αθηνών, προκύπτει το ακόλουθο πραγματικό, με βάση το οποίο υποβλήθηκαν τα ειδικότερα ερωτήματα που παρατίθενται κατωτέρω στην παράγραφο Α.5:

1. Το σωματείο του ερωτήματος, με την επωνυμία «ΠΑΝΕΛΛΗΝΙΑ ΠΟΛΙΤΙΣΤΙΚΗ ΚΙΝΗΣΗ» (στο εξής «ΠΑΠΟΚ»), ιδρύθηκε το έτος 1977 και αναγνωρίστηκε με την υπ' αριθμ. 2881/1977 απόφαση του Μονομελούς Πρωτοδικείου Αθηνών, η οποία έχει καταχωρισθεί στην οικεία στήλη του βιβλίου αναγνωρισμένων σωματείων με αύξοντα αριθμό 7329/25.9.1986.

Σύμφωνα με το καταστατικό του, πρόκειται για σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, με πολιτιστικούς σκοπούς, η πραγματοποίηση των οποίων επιδιώκεται, μεταξύ άλλων, με τη δημιουργία καλλιτεχνικών συγκροτημάτων και δικτύου κινηματογραφικών λεσχών, με τη διοργάνωση σεμιναρίων και λοιπών εκδηλώσεων, ενώ πόρους του αποτελούν το δικαίωμα εγγραφής των μελών και η μηνιαία εισφορά (τακτικοί πόροι), καθώς και τα έσοδα από τις εκδηλώσεις του συλλόγου (έκτακτοι πόροι).

Το «ΠΑΠΟΚ» συμπεριλήφθηκε στην Κοινή Υπουργική Απόφαση των Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού με αριθμό ΥΠΠΟ/ΓΝΟΣ/53605/15-10-2001 (ΦΕΚ 1401/Β'/22.10.2001), η οποία όρισε τα εξής:

*«Νομικά πρόσωπα ιδιωτικού δικαίου που επιδιώκουν πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2557/1997, του έκτου εδαφίου της περιπτ. δ' της παρ. 1 του άρθρου 8 και του όγδοου εδαφίου της υποπερ. γ' της περιπτ. α' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν.2238/1994, πέραν εκείνων που περιλαμβάνονται στην αριθμ. ΥΠΠΟ/ΓΝΟΣ/50532/7.10.1998 Κ.Υ.Α., είναι και τα ακόλουθα.....*

*.....35. Πανελλήνια Πολιτιστική Κίνηση.....»*

Όπως προκύπτει από την υπ' αριθμ. 74/10.2.1988 δήλωση ενάρξεως δραστηριότητας, το "ΠΑΠΟΚ", από την έναρξη των δραστηριοτήτων του, υπήχθη υποχρεωτικά στο κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α.

2. Το "ΠΑΠΟΚ" ελέγχθηκε από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές (ΣΔΟΕ ΠΔ Αττικής, 2<sup>ο</sup> ΤΕΚΝ. Αττικής, Ε' Δ.Ο.Υ. Αθηνών) για τις χρήσεις 1990 έως και 2003, κυρίως, λόγω της διαπράξεως ουσιαστικών παραβάσεων ΚΒΣ και, καθώς επέκειτο ο χρόνος παραγραφής, καταλογίστηκαν σε βάρος του, με την έκδοση σχετικών πράξεων των φορολογικών αρχών, φόροι και πρόστιμα.

3. Το "ΠΑΠΟΚ" έχει ασκήσει προσφυγές κατά όλων, σχεδόν, των πράξεων καταλογισμού φόρων και προστίμων, σε μερικές εκ των οποίων έχουν εκδοθεί αποφάσεις σε πρώτο βαθμό και δεύτερο βαθμό και αναμένεται η εκδίκαση των εφέσεων και των αναιρέσεων, κατά περίπτωση.

Ενδεικτικά σημειώνεται ότι, ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας, εκκρεμούν προς συζήτηση, κατά την μετ' αναβολήν δικάσιμο της 2-4-2014,

τέσσερις (4) αιτήσεις αναιρέσεως του "ΠΑΠΟΚ" κατά των υπ' αριθμ.1263, 1264,1265 και 1266/2008 αποφάσεων του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών. Με τις εν λόγω εφετειακές αποφάσεις έγιναν δεκτές οι εφέσεις του Ελληνικού Δημοσίου και απορρίφθηκαν οι εφέσεις του «ΠΑΠΟΚ» κατά των πρωτοδίκων αποφάσεων, οι οποίες, είτε είχαν κάνει δεκτές, είτε είχαν απορρίψει, αντιστοίχως, τις προσφυγές του κατά των πράξεων επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ., για τις χρήσεις 1994, 1995, 1996 και 1997. Με τις σχετικές εκθέσεις ελέγχου διαπιστώθηκε και με τις ως άνω τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις που απέρριψαν τις αντίστοιχες προσφυγές κρίθηκε ότι, το εν λόγω σωματείο λειτουργούσε υπό όρους διαφόρους των οριζόμενων στο καταστατικό του, ασκώντας δραστηριότητες με σκοπό το κέρδος, γεγονός που του προσδίδει την ιδιότητα του επιτηδευματία, κατά την έννοια του άρθρου 2 παρ. 1 του ΚΒΣ και, ότι, κατά συνέπεια, είχε όλες τις υποχρεώσεις που απορρέουν από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (π.δ. 186/1992).

Ειδικότερα, σύμφωνα με την υπ' αριθμ. 1265/2008 τελεσίδικη απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (μία εκ των ως άνω αναφερθεισών τεσσάρων, αναλόγου με αυτήν περιεχομένου, αποφάσεων, οι οποίες εκκρεμούν κατ' αναίρεση ενώπιον του Συμβουλίου της Επικρατείας), προκύπτει, μεταξύ άλλων, ότι:

*«Από τους ελέγχους που πραγματοποίησαν οι αρμόδιοι ελεγκτές του Σ.Δ.Ο.Ε. (έκθεση ελέγχου 17-10-2000), διαπιστώθηκε ότι το «ΠΑΠΟΚ» ασχολήθηκε αποκλειστικά, κυρίως, με την διοργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων (συναυλιών) σε όλη την ελληνική επικράτεια κατά τα έτη 1993 έως 1997. Πραγματοποίησε, δε, συνολικά 519 εκδηλώσεις το ελάχιστον, θεώρησε 1.330.000 εισιτήρια για τις καλλιτεχνικές εκδηλώσεις που πραγματοποίησε, από τα οποία επέστρεψε στη Δ.Ο.Υ., μόνον 25.912. Οι συνολικές εισπράξεις των εισιτηρίων ήταν 4.243.287.000 δρχ. το ελάχιστον, από τα οποία καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία του εσόδων - εξόδων το ποσό των 273.686.900 δρχ. το έτος 1996, αποκρύβοντας, έτσι, επί σειρά ετών από τα έσοδα του αυτά στις χρήσεις αυτές το υπερβολικά μεγάλο συνολικό ποσό των 3.969.600.100 δρχ., ώστε να μη χαρακτηρίζεται ως μη κερδοσκοπικό και να απολαμβάνει ευνοϊκή φορολογική μεταχείριση. Τα ποσά αυτά αναφέρονται ως τα ελάχιστα από τον έλεγχο, διότι αυτά προσδιορίστηκαν με βάση τα στοιχεία που είχε ο έλεγχος, ο οποίος πιθανολογεί την πραγματοποίηση και άλλων εκδηλώσεων, αφού δεν παραδόθηκαν, αν και ζητήθηκαν, τα εκδοθέντα γραμμάτια είσπραξης και τα συνταχθέντα ιδιωτικά συμφωνητικά με τους Δήμους. Για την κρινόμενη χρήση 1997, διατέθηκαν 346.989 εισιτήρια για 203 συναυλίες, συνολικής αξίας 1.223.685.000 δραχμών, τα οποία δεν καταχωρήθηκαν στο τηρούμενο βιβλίο εσόδων - εξόδων....».*

Επίσης, σε πολλές περιπτώσεις το "ΠΑΠΟΚ" έχει πετύχει αναστολή βεβαιώσεως των οφειλών του, με αποτέλεσμα η βεβαιωμένη οφειλή (ληξιπρόθεσμο

κεφάλαιο) να ανέρχεται σε μικρότερο ποσό από το σύνολο των καταλογισθέντων σε βάρος του φόρων.

4. Τέλος, το «ΠΑΠΟΚ» υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ' αριθ. πρωτ. 3095/07.04.2011 αίτησή του στην αρμόδια Ε' Δ.Ο.Υ. Αθηνών, συνοδευόμενη από τα απαιτούμενα δικαιολογητικά, προκειμένου να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 3943/2011.

Συγκεκριμένα, το «ΠΑΠΟΚ» με την προαναφερθείσα αίτησή του, ζήτησε κατ' εφαρμογήν των διατάξεων του άρθρου 51 του ν.3943/2011, τη διαγραφή των προστίμων του ΚΒΣ, των φόρων, τελών, εισφορών, πρόσθετων φόρων, προσαυξήσεων και λοιπών επιβαρύνσεων που έχουν καταλογιστεί και βεβαιωθεί σε βάρος του και την αυτοδίκαιη άρση όλων των διοικητικών ή άλλων μέτρων (διασφάλιση συμφερόντων του Δημοσίου - δέσμευση περιουσιακών στοιχείων, κλπ) που, τυχόν, έχουν ληφθεί σε βάρος του ή σε βάρος των εκπροσώπων ή μελών αυτού.-

5. Με βάση τα προεκτεθέντα η υπηρεσία θέτει τα εξής ειδικότερα ερωτήματα:

α) Μπορεί το «ΠΑΠΟΚ» που, βάσει του καταστατικού του, είναι σωματείο μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα που επιδιώκει πολιτιστικούς σκοπούς να υπαχθεί στις διατάξεις του άρθρου 51 του ν.3943/2011, λαμβανομένου υπόψη ότι, σύμφωνα με τις εκθέσεις τακτικού ελέγχου ΦΠΑ και τις αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών, κρίθηκε, μεταξύ άλλων, ότι το «ΠΑΠΟΚ». είναι κερδοσκοπικού χαρακτήρα σωματείο που επιδιώκει πολιτιστικούς σκοπούς;

β) Λαμβανομένου υπόψη του γεγονότος ότι το εν λόγω σωματείο εντάχθηκε στην υπ' αριθμ. ΥΠΠΟ/ΓΝΟΣ/53605/15-10-2001 (ΦΕΚ 1401/Β'/22.10.2001) Κοινή Υπουργική Απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Πολιτισμού για τις χρήσεις 1992, 1993, 1998 έως και 2001, το άρθρο 51 του ν.3943/2011 καταλαμβάνει τις χρήσεις αυτές ή τις επόμενες;

γ) Ποια είναι ή έννοια της φράσης «τυχόν εκκρεμείς δίκες καταργούνται» και ποιες περιλαμβάνονται σε αυτή; Συντρέχει π.χ. τέτοια περίπτωση α) όταν έχει εκδοθεί πρωτοδίκως απόφαση και αναμένεται απόφαση επί εφέσεως, β) όταν έχει εκδοθεί απόφαση Εφετείου και αναμένεται απόφαση επί αναιρέσεως, γ) όταν έχει κριθεί τελεσιδίκως η υπόθεση, οπότε και εξαντλήθηκε η δικαστική κρίση επί της ουσίας της υποθέσεως; Θεωρείται εκκρεμής η δίκη στην περίπτωση που έχει ασκηθεί εκπρόθεσμη έφεση ή αναίρεση; Ασκεί επιρροή ο χρόνος εκδόσεως της αποφάσεως σε σχέση με τον χρόνο ενάρξεως ισχύος του άρθρου 51 του ν.3943/2011;

δ) Η ειδική ρύθμιση του άρθρου 51 του ν.3943/2011 είναι σύμφωνη με το Σύνταγμα;

## **Β. ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΕΣ ΔΙΑΤΑΞΕΙΣ**

1. Στο άρθρο 4 (παρ. 1 και 5) του Συντάγματος, με το οποίο θεσπίζεται η αρχή της ισότητας, ορίζονται τα εξής: «1. Οι Έλληνες είναι ίσοι ενώπιον του νόμου..... 5. Οι Έλληνες συνεισφέρουν χωρίς διακρίσεις στα δημόσια βάρη, ανάλογα με τις δυνάμεις τους».

Στο άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος, με το οποίο θεσπίζεται το δικαίωμα παροχής έννομης προστασίας από τα δικαστήρια, ορίζονται τα εξής: «Καθένας έχει δικαίωμα στην παροχή έννομης από τα δικαστήρια και μπορεί να αναπτύξει σ' αυτά τις απόψεις του για τα δικαιώματα ή τα συμφέροντά του, όπως νόμος ορίζει».

Με τις διατάξεις του άρθρου 26 του Συντάγματος καθιερώνεται ως οργανωτική βάση του πολιτεύματος και ως θεμελιώδης τούτου αρχή, η διάκριση των εξουσιών, σε νομοθετική, εκτελεστική και δικαστική, ως εξής:

«1. Η νομοθετική λειτουργία ασκείται από τη Βουλή και τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας.

2. Η εκτελεστική λειτουργία ασκείται από τον Πρόεδρο της Δημοκρατίας και την Κυβέρνηση.

3. Η δικαστική λειτουργία ασκείται από τα δικαστήρια οι αποφάσεις τους εκτελούνται στο όνομα του Ελληνικού Λαού».

Εξ άλλου, στο άρθρο 78 παρ. 1 του Συντάγματος ορίζεται ότι «Κανένας φόρος δεν επιβάλλεται ούτε εισπράττεται χωρίς τυπικό νόμο που καθορίζει τη υποκείμενο της φορολογίας και το εισόδημα, το είδος της περιουσίας, τις δαπάνες και τις συναλλαγές ή τις κατηγορίες τους, στις οποίες αναφέρεται ο φόρος».

2. Στις διατάξεις του άρθρου 51 του ν. 3943/2011 «Καταπολέμηση της φοροδιαφυγής.....» (ΦΕΚ 66 τ.Α'/31-3-2011), ορίζονται τα εξής:

«Πρόστιμα του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ.186/1992), φόροι, τέλη, εισφορές, πρόσθετοι φόροι, προσανυξήσεις και λοιπές επιβαρύνσεις που έχουν καταλογιστεί από τις αρμόδιες φορολογικές αρχές σε βάρος σωματείων που επιδιώκουν αποκλειστικά πολιτιστικούς σκοπούς λόγω αμφισβήτησης του μη κερδοσκοπικού τους χαρακτήρα, διαγράφονται με απόφαση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. στην οποία είναι βεβαιωμένα και τυχόν εκκρεμείς δίκες καταργούνται, εφόσον:

α) υποβληθεί αίτηση προς την αρμόδια για τη διαγραφή Δ.Ο.Υ. μέσα σε αποκλειστική προθεσμία ενός μηνός από τη δημοσίευση του νόμου αυτού.

β) οι πολιτιστικοί σκοποί αποδεικνύονται από το εγκεκριμένο καταστατικό του σωματείου και

γ) το σωματείο έχει ορισθεί ως νομικό πρόσωπο που επιδιώκει πολιτιστικούς σκοπούς για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 2557/1997 (ΦΕΚ 271 Α'), της περίπτωσης δ' της παρ. 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, με κοινή απόφαση των

Υπουργών Οικονομικών και Πολιτισμού σε εκτέλεση των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 9 του ν. 2557/1997 (ΦΕΚ 271 Α)».

3. Στο άρθρο 22 του Κώδικα Φόρου Προστιθεμένης Αξίας (ν.2859/2000), το οποίο αντικατέστησε το άρθρο 18 του ν. 1642/1986, ορίζονται τα εξής:

«1. Απαλλάσσονται από το φόρο: .....

ιστ) η παροχή υπηρεσιών πολιτιστικής ή μορφωτικής φύσης και η στενά συνδεδεμένη με αυτές παράδοση αγαθών, από νομικά πρόσωπα ή άλλους οργανισμούς ή ιδρύματα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, τα οποία λειτουργούν νόμιμα και έχουν σκοπούς πολιτιστικούς ή μορφωτικούς, εφ' όσον δεν οδηγούν σε στρέβλωση των όρων του ανταγωνισμού. Στις υπηρεσίες αυτές περιλαμβάνονται, ιδίως, οι παρεχόμενες σε επισκέπτες μουσείων, μνημείων, αρχαιολογικών ή παρόμοιων χώρων, καθώς και η οργάνωση καλλιτεχνικών εκδηλώσεων, εκθέσεων και διαλέξεων.....

ιη) η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών από τα πρόσωπα που αναφέρονται στις περιπτώσεις δ', θ', ιβ', ιδ', ιε' και ιστ' της παραγράφου αυτής, με την ευκαιρία εκδηλώσεων που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση».

4. Περαιτέρω, σύμφωνα με την ΑΥΟ Π 6786/640/7.10.1986 (ΦΕΚ Β' 703), επί της οποίας και η εγκύκλιος ΠΟΛ 1071/8.3.1995, απαλλάσσεται από το φόρο η παροχή υπηρεσιών και η παράδοση αγαθών, μεταξύ άλλων, από τα ανωτέρω πρόσωπα, με την ευκαιρία δύο (2) κατ' ανώτατο όριο εκδηλώσεων ανά έτος που οργανώνονται από αυτά για την οικονομική τους ενίσχυση. Η εν λόγω απαλλαγή χορηγείται μετά από έγκριση του αρμοδίου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ.

5. Στα άρθρο 99 και 101 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994) οριζόταν ότι:

Άρθρο 99: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

.....

ε) Σε ημεδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το καθαρό εισόδημα από κάθε πηγή, που προκύπτει στην ημεδαπή. Δεν αποτελούν αντικείμενο φορολογίας τα κάθε είδους άλλα έσοδα αυτών των νομικών προσώπων που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη της εκπλήρωσης του σκοπού τους».

Άρθρο 101: «2. Επίσης, στο φόρο αυτόν υπόκεινται και τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα ημεδαπά ή αλλοδαπά νομικά πρόσωπα δημοσίου ή ιδιωτικού δικαίου, στα οποία περιλαμβάνονται και τα κάθε είδους ιδρύματα».

6. Τέλος, ο Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992-ΦΕΚ 74 Α'), όπως ίσχυε κατά το ενδιαφέρον, εν προκειμένω, χρονικό διάστημα, στο άρθρο 2 αυτού όριζε τα εξής:

«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 ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο "επιτηδευματίας", 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. ... 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 (ΦΠΑ), θεωρούνται επιτηδευματίες μόνο για τη δραστηριότητα τους αυτή και έχουν τις υποχρεώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού».

Γ. Από το σύνολο των προπαρατεθεισών διατάξεων, ερμηνευομένων αυτοτελώς και σε συνδυασμό μεταξύ τους, συνάγονται τα ακόλουθα:

1. Σύμφωνα με την παγία νομολογία, μη κερδοσκοπικά νομικά πρόσωπα χαρακτηρίζονται εκείνα, τα οποία, με βάση το καταστατικό τους, δεν επιδιώκουν και δεν πραγματοποιούν κέρδη, ούτε άμεσα ούτε έμμεσα, σε περίπτωση δε, που λειτουργούν πράγματι με όρους διάφορους του καταστατικού τους, με βάση και τον επιτελούμενο στην πράξη σκοπό τους (ΣτΕ 4142/2000, 1910/1990, 3242/1988, 2704/1986, 3132-3138/1981, ΝΣΚ 261/2012, 268/2007, 768/1998 κ.α.). Υπ' αυτήν την έννοια, για τον χαρακτηρισμό ενός νομικού προσώπου ως μη κερδοσκοπικού, δεν αρκεί ο χαρακτηρισμός που δίδεται σε αυτό από το καταστατικό του, αλλά προσαπαιτείται να μην ασκεί και εν τοις πράγμασι κερδοσκοπική δραστηριότητα, ζήτημα που από φορολογικής απόψεως ερευνάται κατά περίπτωση από την αρμόδια φορολογική αρχή.

Ωστόσο, γίνεται δεκτό ότι, η μη κερδοσκοπική λειτουργία του νομικού προσώπου δεν συνεπάγεται απαραίτητα και την έλλειψη οποιασδήποτε δραστηριότητας, στο πλαίσιο του καταστατικού του, η οποία δύναται να επιφέρει οικονομικό αποτέλεσμα, με την αναγκαία, όμως, προϋπόθεση ότι τούτο δεν άγει σε κερδοσκοπία, δηλαδή, εφόσον τα έσοδα του νομικού προσώπου διατίθενται αποκλειστικά για την προώθηση και επίτευξη του μη κερδοσκοπικού του σκοπού (βλ. ως άνω νομολογία, επίσης βλ. ΟΛΝΣΚ 227/2011, 77/1994, 241/1976, 196/1974, ΝΣΚ 261/2012, 268/2007, 373/2003, 736/1998 κ.ά).

2. Περαιτέρω, κατά την παγία νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, από το συνδυασμό των διατάξεων του άρθρου 2 παρ. 1 και 3 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992 - ΦΕΚ 84 Α'), προκύπτει ότι όσες φορές, τα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα νομικά πρόσωπα παρέχουν υπηρεσίες που υπάγονται στο Φόρο Προστιθέμενης Αξίας, τότε εξομοιώνονται με επιτηδευματίες και έχουν όλες τις υποχρεώσεις που προβλέπονται από τον Κ.Β.Σ. για την επιχειρηματική δραστηριότητά τους. Εξάλλου, εφόσον συντρέχουν οι πιο πάνω προϋποθέσεις, ο μη κερδοσκοπικός χαρακτήρας τους που υπάρχει αρχικά, αίρεται στην περίπτωση κατά την οποία η ανάπτυξη της δραστηριότητάς τους, είτε έχει επεκταθεί και σε δραστηριότητες διαφορετικές από εκείνες που αναγράφονται στο καταστατικό τους, είτε προέκυψαν έσοδα δυσανάλογα σε σχέση με τον αρχικό σκοπό τους και τα οποία, λόγω του ύψους τους, δεν μπορούν να δικαιολογηθούν ότι διατίθενται, μόνον, για την εκπλήρωση του σκοπού τους, οπότε το βάρος αποδείξεως φέρουν οι φορολογούμενοι που προβαίνουν σε τέτοιες δραστηριότητες (πρβλ. ΣτΕ 1630/2001, σχετ. ΣτΕ 3242/1988, 3132/1981 κ.α. ΔΕΑ 3621/2013, 1663/2009 κ.α).

3. Εκ των ανωτέρω, κατά την ομόφωνη γνώμη των μελών του Τμήματος, συνάγονται τα εξής:

α) Οι ρυθμίσεις του ως άνω άρθρου έχουν, ασφαλώς, μεταβατικό και όχι πάγιο χαρακτήρα, δηλαδή αναφέρονται σε καταλογισμούς που είχαν λάβει χώρα μέχρι την ημερομηνία ισχύος του εν λόγω άρθρου (31/3/2011) και τούτο προκύπτει σαφώς από τη χρήση παρακείμενου χρόνου («έχουν καταλογιστεί») στο νομοθετικό κείμενο.

β) Περαιτέρω, όμως, η συνταγματικότητα της επίμαχης διατάξεως, για την οποία ερωτά ευθέως η Διοίκηση, είναι τουλάχιστον αμφίβολη. Ειδικότερα:

αα) Η διαγραφή των φορολογικών χρεών των εμπίπτοντων στη διάταξη σωματείων με μόνη την συνδρομή της τυπικής προϋποθέσεως της, κατά το καταστατικό αυτών, επιδιώξεως μη κερδοσκοπικών σκοπών, κατά παράβλεψη της διαπιστωμένης κερδοσκοπικής δραστηριότητάς τους, τούτέστιν της λειτουργίας τους υπό όρους διαφόρους των οριζομένων στο καταστατικό, φαίνεται να θέτει σε φορολογικά πλεονεκτική θέση τα εν λόγω σωματεία έναντι, τόσο εκείνων τα οποία λειτουργούσαν κατά τους όρους του καταστατικού τους, όσο και έναντι των επιχειρήσεων με κερδοσκοπική δραστηριότητα, χωρίς να συντρέχουν προς τούτο λόγοι δημοσίου συμφέροντος, κατά παράβαση της διατάξεων των άρθρων 4 (παρ. 1 και 5) και 78 παρ. 1 του Συντάγματος.

ββ) Η αναδρομική παρέμβαση του κοινού νομοθέτη επί ουσιαστικών νομοθετικών ρυθμίσεων, η οποία έχει ως αποτέλεσμα την κατάργηση εκκρεμών δικών και την ανατροπή του δεδικασμένου αντίκειται, κατ' αρχήν, στις διατάξεις 4§1, 20§1 και 26 του Συντάγματος (ΣτΕ 81/2013 και 6/2010, οι οποίες κρίνουν

μεν ως μη ανεκτή συνταγματικώς την κατάργηση απαιτήσεων κατά του Δημοσίου, πλην όμως, πρέπει να θεωρηθούν ως εφαρμοστέες και στις περιπτώσεις που επιδιώκεται νομοθετική κατάργηση απαιτήσεων του Δημοσίου κατά οφειλετών αυτού, ως τα αναφερθέντα σωματεία). Περαιτέρω, ανακύπτει το ζήτημα αν εκκρεμείς δίκες, κατά την έννοια της διατάξεως του άρθρου 51, είναι μόνον αυτές που ανοίχθηκαν με την άσκηση προσφυγών, οι οποίες δεν είχαν συζητηθεί μέχρι την έναρξη ισχύος του εν λόγω άρθρου,<sup>1</sup> ή και αυτές που εκκρεμούν ύστερα από την άσκηση ενδίκων μέσων κατ' αποφάσεων των πρωτοβαθμίων και δευτεροβαθμίων δικαστηρίων, που είχαν απορρίψει τις προσφυγές.<sup>2</sup> Αν όμως ήθελε γίνει δεκτή η ως άνω δεύτερη εκδοχή, η επίμαχη διάταξη, τουλάχιστον καθόσον αφορά τις τελεσίδικες δικαστικές αποφάσεις, παραβιάζει το δεδικασμένο και μάλιστα χωρίς να συντρέχει προς τούτο λόγος επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος που να δικαιολογεί την εξαίρεση από την κείμενη νομοθεσία που αποβλέπει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης και, επομένως, αντίκειται στα άρθρα 4§1, 20§1 και 26 του Συντάγματος (ΑΕΔ 14/2013).

4. Ενόψει των ανωτέρω αναφωομένων συνταγματικής φύσεως ζητημάτων, διατυπώθηκαν περαιτέρω δύο γνώμες.

**α. Η γνώμη της πλειοψηφίας,** η οποία απαρτίσθηκε από τους Χριστόδουλο Μπότσιο, Θεόδωρο Ψυχογιό, Ευγενία Βελώνη και Δημήτριο Χανή, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, τάχθηκε υπέρ της παραπομπής των ανακυπτόντων ζητημάτων στην Ολομέλεια του ΝΣΚ, λόγω μείζονος σπουδαιότητας αυτών, κατ' εφαρμογή του άρθρου 6 παρ. 2 του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002, Α' 324).

**β. Η γνώμη της μειοψηφίας,** η οποία απαρτίσθηκε από τον Αλέξανδρο Καραγιάννη, Αντιπρόεδρο του ΝΣΚ και τους Γεώργιο Κανελλόπουλο και Ελένη Σβολοπούλου, Νομικούς Συμβούλους του Κράτους, τάχθηκε υπέρ της εν γένει αποχής των φορολογικών αρχών από τη διενέργεια οιασδήποτε διαγραφής των ως άνω χρεών, σε κάθε περίπτωση (δηλαδή ακόμη και επί των υποθέσεων για τις οποίες υπάρχουν εκκρεμείς προσφυγές), προκειμένου τα ως άνω ζητήματα να κριθούν κατά την εκδίκαση των υποθέσεων από τα αρμόδια δικαστήρια, υπέρ των

<sup>1</sup> Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί: (α) το γεγονός ότι, στην ερμηνευόμενη διάταξη του άρθρου 51, δεν διαλαμβάνεται ρητή πρόβλεψη περί διαγραφής των επιβληθεισών επιβαρύνσεων που είχαν καταστεί οριστικές και μετά την έκδοση δικαστικών αποφάσεων, οι οποίες εξέφεραν δικανική κρίση, σε οποιονδήποτε βαθμό, περί της νομιμότητας των ως άνω επιβαρύνσεων (πρβλ. ΟΛΣΤΕ 4/2004, 567/2002, 3636/2001 κ.α.). (β) Η επιβεβλημένη αυστηρά στενή ερμηνεία της κρίσιμης απαλλακτικής διατάξεως ως εξαιρετικής, καθόσον θεσπίζει εξαίρεση από την κείμενη νομοθεσία που αποβλέπει στην καταπολέμηση της φοροδιαφυγής και στη σύλληψη της φορολογητέας ύλης (ΣΤΕ 1774/2010, 1110/2010, 3587/2001, 1305/1999, 694/1988 κ.ά.).

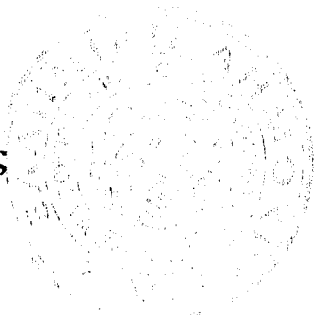
<sup>2</sup> Υπέρ της απόψεως αυτής συνηγορεί το γεγονός ότι η διάταξη αναφέρεται γενικώς σε εκκρεμείς δίκες, άνευ διακρίσεως σε ποιο δικαστήριο εκκρεμιούν.

οποίων επιφυλάχθηκε ο έλεγχος της συνταγματικότητας των νόμων (93 παρ. 4 του Συντάγματος).

**Θεωρήθηκε**

**Αθήνα, 17-03-2014**

**Αλέξανδρος Καραγιάννης**  
**Αντιπρόεδρος ΝΣΚ**



**Η Εισηγήτρια**

**Δέσποινα Τάκη**  
**Πάρεδρος ΝΣΚ**