



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός γνωμοδοτήσεως 134/2016

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' Τμήμα)

Συνεδρίαση της 23^{ης} Μαΐου 2016

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

Μέλη: Νικόλαος Μουδάτσος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Δημήτριος Χανής, Αλέξανδρος Ροϊλός, Χριστίνα Διβάνη και Διονύσιος Χειμώνας, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

Εισηγητής: Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος ΝΣΚ.

Αριθμός Ερωτήματος: Το με υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 0010012 ΕΞ 2014/17-3-2014 έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, σε συνδυασμό προς το με αριθμό πρωτ. ΔΕΕΦ Α 1056318 ΕΞ 2016/6-4-2016 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων/Γενική Δνση Φορολογικής Διοίκησης/Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας/Τμήμα Α- Φ.Π.Α.).

Ερώτημα: 1. *Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη, δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο εκροών, ήτοι από αυτόν που αναλογεί στις ενεργούμενες από τον λήπτη πράξεις παράδοσης αγαθών και παροχής υπηρεσιών, το Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ), με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν (φόρο εισροών), όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας.*

2. Αν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του ΦΠΑ, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

Επί των ως άνω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε ως εξής:

Ιστορικό

1. Από το αρχικό έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι τα ερωτήματα υποβλήθηκαν ενόψει των κατωτέρω παρατιθέμενων διατάξεων, των υπ' αριθμ. 483/2012, 936/2010, 547/2006 και 1553/2003 αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ), των υπ' αριθμ. 685/2010 και 572/2011 γνωμοδοτήσεων του ΝΣΚ και εξ αφορμής συναφών ζητημάτων που ανέκυψαν στα πλαίσια ενδικοφανών προσφυγών που έχουν ήδη ασκηθεί και εκκρεμούν προς εξέταση ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

2. Με το υπ' αριθμ. 1036/2015 πρακτικό του, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) απέσχε της εκδόσεως γνωμοδοτήσεως επί των εν θέματι ερωτημάτων διότι, κατά τα ειδικότερα στο πρακτικό εκτιθέμενα, αφενός μεν δεν επληρούντο οι προϋποθέσεις του άρθρου 6 παρ. 6 του Οργανισμού του ΝΣΚ (ν. 3086/2002, Α' 324), δεδομένου ότι η ερωτώσα υπηρεσία είχε ήδη ασκήσει την αρμοδιότητά της, με την απόρριψη των ενδικοφανών προσφυγών και δεν μπορούσε να επανέλθει, αφετέρου δε, δεν ενδείκνυτο η έκδοση γνωμοδοτήσεως επί των τεθέντων ερωτημάτων ενόσω ήταν εκκρεμείς ενώπιον του δικαστηρίου οι προσφυγές που ασκήθηκαν κατά των απορριπτικών αποφάσεων επί των ενδικοφανών προσφυγών, αφού με τις αποφάσεις που θα εκδοθούν θα αντιμετωπισθούν και τα ζητήματα που ανακύπτουν στο πλαίσιο των ερωτημάτων.

Σημειωτέον ότι, επί των προσφυγών εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ. 3245/2015 και 997/2016 οριστικές αποφάσεις του Διοικητικού Εφετείου Αθηνών (τριμελούς τμήματος), από τις οποίες προκύπτει ότι το ζήτημα της καλής πίστεως του λήπτη εικονικού τιμολογίου ως προς το πρόσωπο του εκδότη κρίθηκαν αλυσιτελή και δεν αντιμετωπίσθηκαν.

3. Μετά ταύτα, η Διεύθυνση Εφαρμογής Έμμεσης Φορολογίας (Τμήμα Α-Φ.Π.Α.) με το εν θέματι νεότερο έγγραφό της εμμένει στην έκδοση γνωμοδοτήσεως,

λόγω του ότι τα ερωτήματα εξακολουθούν να απασχολούν τις αρμόδιες φορολογικές αρχές επί άλλων υποθέσεων.

Νομοθετικό πλαίσιο

4. Στις διατάξεις της Οδηγίας 2006/112/EK του Συμβουλίου της 28ης Νοεμβρίου 2006 (άρθρο 178.α. τρόπος άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης), ορίζεται ότι, «για να έχει τη δυνατότητα άσκησης του δικαιώματος έκπτωσης, ο υποκείμενος στον φόρο οφείλει να πληροί τις ακόλουθες προϋποθέσεις: για την προβλεπόμενη στο άρθρο 168, στοιχείο α', έκπτωση, όσον αφορά τις παραδόσεις αγαθών και τις παροχές υπηρεσιών, να κατέχει τιμολόγιο, το οποίο έχει εκδοθεί σύμφωνα με τα άρθρα 220 έως 236 και τα άρθρα 238, 239 και 240», ήτοι να περιέχει, μεταξύ άλλων, ως υποχρεωτικές ενδείξεις για σκοπούς ΦΠΑ, την ημερομηνία έκδοσης, τον ΑΦΜ, το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του υποκειμένου στο φόρο, ο οποίος πραγματοποίησε την πράξη παράδοσης ή παροχής των υπηρεσιών.

5. Ταυτοσήμου περιεχομένου διατάξεις περιελήφθησαν στα άρθρα 12§§9-11 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, π.δ. 186/1992), 6§§9-11 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (ΚΦΑΣ, άρθρο πρώτο, υποπαρ. Ε1 ν. 4093/2013) και 9§1 του ν. 4308/2014 (Α' 251) για τα Ελληνικά Λογιστικά πρότυπα.¹

6. Στον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (ΚΒΣ, π.δ. 186/1992), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 18§2: «Κάθε εγγραφή στα βιβλία, που αφορά συναλλαγή ή άλλη πράξη του υπόχρεου, πρέπει να στηρίζεται σε στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού ή σε δημόσια έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία».

Άρθρο 30§1: «Με την επιφύλαξη των όσων ορίζονται στις επόμενες παραγράφους του άρθρου αυτού το κύρος και η αξιοπιστία των βιβλίων και στοιχείων του Κώδικα αυτού δε θίγεται από τη διαπίστωση παρατυπιών ή παραλείψεων σ' αυτά και ο προϊστάμενος της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. υποχρεούται να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από αυτά, κατά τον προσδιορισμό των κατά περίπτωση φορολογικών υποχρεώσεων του επιτηδευματία. Οι κατά τ' ανωτέρω παρατυπίες ή παραλείψεις επισύρουν, εκτός αντίθετης ειδικής ρύθμισης, μόνο οικονομικές και

¹ Με τις διατάξεις του ΚΦΑΣ, οι οποίες άρχισαν να ισχύουν από 1/1/2013, καταργήθηκαν οι διατάξεις του Κ.Β.Σ. Στη συνέχεια, με το άρθρο 38 παρ. 1, εδάφ. πρώτο του ν. 4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (Α' 251), από την 1η Ιανουαρίου 2015 καταργήθηκε η υποπαράγραφος Ε1 της παραγράφου Ε' του ν. 4093/2012 (Κώδικας Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών), καθώς και κάθε διάταξη, ερμηνευτική εγκύκλιος ή Οδηγία έχει εκδοθεί δυνάμει εκείνης της διατάξεως ή του προϊσχύοντος π.δ. 186/1992.

διοικητικές κυρώσεις ανάλογες με το είδος και την έκτασή τους, σε συνάρτηση με τα οικονομικά μεγέθη που προκύπτουν από τα τηρούμενα βιβλία».

7. Στο ν. 2859/2000 «Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας» (Α' 248) – εφεξής και Κώδικας ΦΠΑ - ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

Άρθρο 30§1: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.....».

Άρθρο 32§1: «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α)..., β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίον επιβαρύνθηκαν, ...».

8. Εξ άλλου, στο άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997, όπως ίσχυε πριν από την κατάργησή του με το άρθρο 71§1 του ν. 4174/2013, που προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015, ορίζοντο τα ακόλουθα:

«4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία. Εικονικό είναι επίσης στο στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα

οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.....».

9. Στο άρθρο 55 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν. 4174/2013, Α' 170), όπως οι παράγραφοι 1 και 2 αυτού ίσχυαν πριν από την κατάργησή τους με το άρθρο 3§4 περ. α' και β' του ν. 4337/2015 (Α' 129), ορίζονταν, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή νοείται: α)....δ) η έκδοση πλαστών φορολογικών στοιχείων, καθώς και η νόθευση φορολογικών στοιχείων. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο και όταν οι αξίες που αναγράφονται στο πρωτότυπο και στο αντίτυπο αυτού, το οποίο χρησιμοποιείται για φορολογικούς σκοπούς είναι διαφορετικές, ε) Η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολο της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματος του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρεία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας.... 2.....α).... γ) Σε περίπτωση έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων ή νόθευσης αυτών, καθώς και καταχώρησης στα βιβλία, αγορών ή εξόδων που δεν έχουν πραγματοποιηθεί και δεν έχει εκδοθεί φορολογικό στοιχείο ή λήψης εικονικών στοιχείων επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) της αξίας του στοιχείου. Αν η αξία του

στοιχείου είναι μερικώς εικονική, το ως άνω πρόστιμο επιβάλλεται για το μέρος της εικονικής αξίας. Εξαιρετικά στις κατωτέρω περιπτώσεις το πρόστιμο της περίπτωσης γ' μειώνεται ως εξής: αα).....δδ) Όταν η εικονικότητα του στοιχείου αφορά το χαρακτηρισμό της αναγραφείσας συναλλαγής, η οποία αποδεικνύεται ότι αφορά άλλη υποκρυπτόμενη πραγματική συναλλαγή και κατά συνέπεια η έκδοση του εικονικού στοιχείου δεν επιφέρει καμία απώλεια εσόδων σχετικά με φόρους, επιβάλλεται πρόστιμο για την έκδοση μη προσήκοντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος. δ) Στο Φ.Π.Α. όταν μετά από έλεγχο αποδειχθεί ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ως λήπτης εικονικού φορολογικού στοιχείου ή στοιχείου το οποίο νόθευσε αυτός ή άλλοι για λογαριασμό του, διενήργησε έκπτωση φόρου εισροών ή έλαβε επιστροφή φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις περί Φ.Π.Α., ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

10. Στο άρθρο 66 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, ν. 4174/2013, Α' 170), που προστέθηκε με το άρθρο 8 του ν. 4337/2015 και ισχύει από τη δημοσίευση του νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από 17-10-2015, σύμφωνα με το άρθρο 23 του ίδιου νόμου, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

«1. Έγκλημα φοροδιαφυγής διαπράττει όποιος με πρόθεση:5. 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 (σημείωση: στη συνέχεια της διατάξεως ορίζονται οι ποινές).....Ειδικά, όποιος εκδίδει ή αποδέχεται εικονικά φορολογικά στοιχεία για ανύπαρκτη συναλλαγή στο σύνολό της ή για μέρος αυτής, τιμωρείται: (σημείωση: στη συνέχεια της διατάξεως ορίζονται οι ποινές)..... Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωριστεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώριση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου. Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου. Εικονικό είναι το φορολογικό

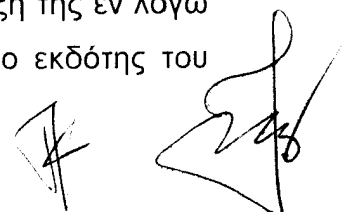
στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή στην οποία το ένα από τα συμβαλλόμενα μέρη που αναγράφονται στο στοιχείο είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στη Φορολογική Διοίκηση. Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή νομική οντότητα ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται. Τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία συναλλαγής κατώτερη της πραγματικής θεωρούνται πάντοτε για τους σκοπούς του παρόντος νόμου ως ανακριβή, ενώ τα φορολογικά στοιχεία στα οποία αναγράφεται αξία μεγαλύτερη της πραγματικής θεωρούνται ως εικονικά κατά το μέρος της μεγαλύτερης αυτής αξίας. Δεν είναι εικονικό για τον λήπτη το φορολογικό στοιχείο το οποίο αφορά πραγματική συναλλαγή, αν το πρόσωπο του εκδότη είναι διαφορετικό από αυτό που αναγράφεται στο στοιχείο....».

Ερμηνεία των διατάξεων

Γενικώς

11. Από τις μνημονευόμενες στις παραγράφους 4 έως και 9 της παρούσης διατάξεις συνάγεται ότι, για την άσκηση του δικαιώματος εκπτώσεως του ΦΠΑ απαιτείται να έχει εκδοθεί νόμιμο δικαιολογητικό, υπό την έννοια ότι πρέπει να έχει εκδοθεί νομότυπα, ήτοι αφενός μεν να προβλέπεται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να φέρει όλα τα στοιχεία που κατά νόμο απαιτούνται (πρβλ ΣΤΕ 4566/2014, 1512/2013, 483/2012, 753/2012, 327/2000, 4033/1999, 806/1998, 3990/98, 2329/1997, 3509/1994, 6004/1996, 4786/1996 κ.ά.). Ωστόσο, εξυπακούεται ότι η ύπαρξη νομότυπου δικαιολογητικού δεν αναιρεί a priori τη συνδρομή της εικονικότητας, η οποία μπορεί να υφίσταται και επί νομοτύπως εκδοθέντος δικαιολογητικού.

12. Περαιτέρω, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως εικονικού τιμολογίου, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, στην οποία αυτό αναφέρεται, είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι, όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει είτε ότι ο εκδότης του



τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή, (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της), είτε ότι ο εκδότης τού τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, εν όψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν από την συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως και του κύκλου των εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερομένου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο), σε περίπτωση δε, αποδείξεως ανυπαρξίας της συναλλαγής (λόγω του ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο συναλλακτικώς ανύπαρκτο), δεν είναι δυνατόν να τεθεί θέμα καλής πίστης του λήπτη του εικονικού στοιχείου. ΣτΕ 3336/2015, 1405/2015, 4629/2014, 4473/2014, 721/2014, 4328/2013, 533/2013).

Επί του πρώτου ερωτήματος

13. Από το πραγματικό του τεθέντος πρώτου ερωτήματος προκύπτει ότι τόσο η σχετική συναλλαγή, όσο και η συναφής προς αυτή δαπάνη του λήπτη του φορολογικού στοιχείου, ήταν στο σύνολό τους πραγματικές, ενώ το ληφθέν φορολογικό στοιχείο ήταν τυπικά νόμιμο, ήτοι δεν ήταν πλαστό, αλλά είχε εκδοθεί σύμφωνα με τις σχετικές διατάξεις του Κ.Β.Σ. (ή του Κ.Φ.Α.Σ.) και προερχόταν από φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο², με το οποίο ο λήπτης συνήψε τη σχετική επιχειρηματική συμφωνία και για το οποίο υπελάμβανε καλοπίστως ότι ήταν, πράγματι, αυτό που εκτέλεσε τη συμφωνηθείσα συναλλαγή.

14. Εφόσον συντρέχουν οι ανωτέρω προϋποθέσεις, τότε ούτε από τις σχετικές διατάξεις, αλλά ούτε από τα νομολογιακώς κριθέντα δύναται να υποστηριχθεί η άποψη ότι αναιρείται το δικαίωμα του λήπτη προς έκπτωση του ΦΠΑ, το γεγονός δε ότι ενδεχομένως ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία,

² Σημειώνεται ότι φορολογικώς υπαρκτός θεωρείται ο επιτηδευματίας, ο οποίος έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος και έχει θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. της έδρας ή κατοικίας του (ΣτΕ 533/2013, 116/2013, 505/2012, 1498/2011 κ.ά.).

λήπτη του στοιχείου και εμφανίστηκε ως πραγματοποιήσας τη σχετική συναλλαγή, αντί του πράγματι ενεργήσαντος αυτή τρίτου, δεν δύναται να στοιχειοθετήσει νόμιμη απαγόρευση της έκπτωσης της ως άνω πραγματικής δαπάνης του λήπτη, η οποία υποστηρίζεται προσηκόντως από τυπικώς έγκυρο παραστατικό του πράγματι με αμτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία. Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της έκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

15. Και ναι μεν η ως άνω συμπαιγνία του εκδότη του στοιχείου και του υποκρυπτόμενου τρίτου θεμελιώνει παράβαση εικονικότητας στο πρόσωπο αυτών, με τις εντεύθεν εις βάρος τους έννομες συνέπειες, πλην όμως, αυτή δεν μπορεί επ' ουδενί να έχει δυσμενή επίδραση και στο πρόσωπο του καλόπιστου λήπτη νομότυπου φορολογικού στοιχείου υπαρκτής συναλλαγής και δαπάνης, ούτε δύναται να μετατρέψει το εν λόγω στοιχείο σε μη νομότυπο, κατά την ως άνω εκτεθείσα έννοια.

16. Αντιθέτως, δεν υφίσταται δυνατότητα έκπτωσης του ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν στον λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι εγνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή), διότι δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις της έκπτώσεως, καθόσον η ενσυνείδητη συμμετοχή του λήπτη του στοιχείου στη διαπραχθείσα φορολογική απάτη, με συνέπεια να διευκολυνθεί η φοροδιαφυγή εκ μέρους του εκδότη του στοιχείου ή και του υποκρυπτόμενου τρίτου, καθιστά το εν λόγω στοιχείο μη νομοτύπως εκδοθέν, κατά τα ως άνω ήδη αναλυθέντα και δη, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει φοροδιαφυγή για τον λήπτη, λόγω της πραγματοποίησης της συναλλαγής.

17. Η ορθότητα των ως άνω ερμηνευτικών παραδοχών επιβεβαιώνεται πλήρως και από την πάγια νομολογία τόσο του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.) όσο και του Συμβουλίου της Επικρατείας, κατά τη διερεύνηση του επίμαχου ζητήματος περί της δυνατότητας έκπτωσης ή μη του φόρου προστιθέμενης αξίας, τον οποίο κατέβαλε ο, υποκείμενος στο φόρο, καλόπιστος λήπτης επί των

εισροών του (ήτοι επί των δαπανών αυτού) και ο οποίος αναγράφεται σε φορολογικό στοιχείο, το οποίο είναι εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη.

18. Συγκεκριμένα, το Δ.Ε.Ε. έχει παγίως δεχθεί ότι «δεν συνάδει προς το σύστημα του δικαιώματος προς έκπτωση, που προβλέπεται στην οδηγία 2006/112/ΕΚ του Συμβουλίου, της 28ης Νοεμβρίου 2006, η επιβολή κυρώσεως στο υποκείμενο στον φόρο πρόσωπο, με τη μορφή της μη αναγνωρίσεως του δικαιώματος προς έκπτωση, εφόσον το πρόσωπο αυτό δεν είχε ή δεν μπορούσε να έχει γνώση του γεγονότος ότι η σχετική πράξη έγινε στο πλαίσιο απάτης που διέπραξε ο προμηθευτής ή του γεγονότος ότι στην αλυσίδα των παραδόσεων περιλαμβανόταν μια άλλη πράξη, προγενέστερη ή μεταγενέστερη αυτής που πραγματοποίησε ο εν λόγω υποκείμενος στον φόρο, η οποία ενείχε απάτη περί τον ΦΠΑ».

Κατά το Δικαστήριο, η θέσπιση ενός τέτοιου συστήματος κυρώσεων θα έβαινε πέραν του αναγκαίου μέτρου για τη διασφάλιση των δικαιωμάτων του Δημοσίου (βλ. αποφάσεις Δ.Ε.Ε. C-0018/13, C- 0107/13, C- 285/11, C-80/11, C-142/11 κλπ.). Συναφή επιχειρηματολογία διατυπώνει και το ημέτερο Συμβούλιο της Επικρατείας (βλ. ΣτΕ 875/2012, 68-70/2011, 1375/2010, 881/2002 κ.ά.).

19. Η προπαρατεθείσα ερμηνευτική θέση δεν έρχεται σε αντίθεση ούτε με την υπ' αριθ. 483/2012 απόφαση ή άλλες αποφάσεις του ΣτΕ, αλλ' ούτε και με τις υπ' υπ' αριθ. 685/2000 και 572/2011 γνωμοδοτήσεις του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, καθόσον καταγράφεται ουσιώδης ειδοποιός διαφορά του προκειμένου ιστορικού σε σχέση με το ιστορικό, επί του οποίου διαμορφώθηκε η ερμηνευτική θέση των γνωμοδοτήσεων, με τις οποίες κρίθηκε ως μη επιτρεπτή η έκπτωση πραγματικής δαπάνης ακόμη και καλόπιστου λήπτη πλαστού στοιχείου. Η εν λόγω διαφορά έγκειται στο γεγονός ότι το εν λόγω στοιχείο θεωρήθηκε, ορθώς, ότι δεν είναι νομότυπο, δηλαδή, ότι δεν πληροί καμία από τις προϋποθέσεις που θέτουν οι οικείες διατάξεις (άρθρο 43§3 ΚΦΣ, άρθρο 18§2 του ΚΒΣ και μετέπειτα άρθρο 2§3 της παραγρ. Ε, υποπαρ. ΕΙ του ν. 4093/1012, Κ.Φ.Α.Σ.), για τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία του λήπτη επιτηδευματία, καθόσον το πλαστό στοιχείο, ούτε προβλέπεται στις διατάξεις των εν λόγω νομοθετημάτων, ούτε αποτελεί δημόσιο έγγραφο ή «άλλο πρόσφορο στοιχείο», όπως αξιώνουν οι διατάξεις αυτές.

20. Στην προκειμένη περίπτωση, όμως, το ληφθέν φορολογικό στοιχείο, ως προβλεπόμενο στις διατάξεις του Κ.Β.Σ. (και του Κ.Φ.Α.Σ.) και ως προερχόμενο από φορολογικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό»,

άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες κρίσεις) και, ως εκ τούτου, δεν δύναται να ανακύψει αμφιβολία ως προς τη νόμιμη δυνατότητα έκπτωσης της αναγραφόμενης σε αυτό παραγωγικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα του καλόπιστου λήπτη και κατ' επέκταση ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης του αναλογούντος σε αυτή φόρου εισροών από το φόρο εκροών του ως άνω λήπτη.

21. Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισής του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω παρατεθείσα συναφή νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης και του ΣτΕ, με την οποία γίνεται δεκτό ότι δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση του φόρου προστιθέμενης αξίας, *«εφόσον αποδεικνύεται, λαμβανομένων υπόψη των αντικειμενικών στοιχείων που παρέσχον οι φορολογικές αρχές, ότι ο υποκείμενος στον φόρο γνώριζε ή όφειλε να γνωρίζει ότι η πράξη της οποίας γίνεται επίκληση προς θεμελίωση δικαιώματος εκπτώσεως έλαβε χώρα στο πλαίσιο φορολογικής απάτης»* (δηλαδή εικονικότητα ως προς το πρόσωπο του εκδότη).

22. Μειοψήφησε ο Νομικός Σύμβουλος του Κράτους Διονύσιος Χειμώνας (ψήφος 1), ο οποίος διατύπωσε την ακόλουθη άποψη προς την οποία συντάχθηκε και ο εισηγητής Πάρεδρος του ΝΣΚ Πολυχρόνης Καραστεργίου (γνώμη χωρίς ψήφο): Δεν είναι επιτρεπτή η έκπτωση φόρου εισροών με εικονικό τιμολόγιο, δεδομένου ότι αυτό δεν είναι δυνατόν να χαρακτηριστεί νόμιμο (είναι εξ ορισμού μη νόμιμο), ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, η οποία αφενός μεν δεν είναι νοητή στην περίπτωση που ο εκδότης είναι συναλλακτικώς ανύπαρκτος (ΣτΕ 3336/2015, ΣτΕ 721/2014), αφετέρου δε, ασκεί επιρροή μόνο για την απαλλαγή από το πρόστιμο του λήπτη εικονικού στοιχείου και όχι για την έκπτωση φόρου εισροών, την στιγμή μάλιστα που δεν εκπίπτει δαπάνη για φορολογικό στοιχείο που απλώς δεν περιγράφει επαρκώς τη συναλλαγή (ΣτΕ 4023/2005). Βέβαια δεν παραγνωρίζεται και η ανάγκη προστασίας του φορολογούμενου στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις όπου αποδεικνύει ότι δεν γνώριζε, ούτε θα μπορούσε να γνωρίζει ουδέν (για εικονικότητα περί το πρόσωπο του εκδότη), όπερ αποτελεί θέμα νομοθετικής ρύθμισης, δεδομένου ότι η ερμηνεία και εφαρμογή των κειμένων νομοθετικών ρυθμίσεων προϋποθέτει ύπαρξη ή μη νόμιμου φορολογικού στοιχείου για την έκπτωση του φόρου εισροών.

Επί του δευτέρου ερωτήματος

23. Τέλος, επί του δευτέρου ερωτήματος, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, προσήκει αρνητική απάντηση, αφενός μεν διότι είναι αυτονόητο ότι δεν νοείται καλή πίστη στο πρόσωπο του λήπτη, όταν λαμβάνει φορολογικό στοιχείο, στο οποίο έχει καταγραφεί διαφορετικός χαρακτηρισμός της γενόμενης συναλλαγής, αφετέρου δε διότι η, αντί άλλης, εμφανιζόμενη στο φορολογικό στοιχείο συναλλαγή δεν είναι πραγματική, άρα είναι εικονική, με αυτονόητη συνέπεια να μην πληρούνται οι νόμιμες προϋποθέσεις προς έκπτωση του ΦΠΑ, κατά τα ως άνω αναπτυσσόμενα και τα συναφώς κριθέντα από τη νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 124, 2963/2013, 495/2009, 465/2008). Τούτο δε, ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν ή όχι την επιβολή ποινικών κυρώσεων και προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της εκπτώσεως από το ζήτημα της επιβολής ποινικών κυρώσεων ή προστίμου και του ύψους αυτού για τη διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣτΕ 4033/1999, ΟΛΝΣΚ 28/2015, ΝΣΚ 572/2011).

24. Σημειωτέον εν προκειμένω, ότι επί συναφών ερωτημάτων της διοικήσεως, τα οποία αφορούσαν έκπτωση δαπανών από το εισόδημα κατ' άρθρο 31 του ν. 2238/1994 και 22 του ν. 4172/2013, έγιναν δεκτά τα εξής: **(α)** Με την υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Β' Τμήματος), ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του, ενώ, αντιθέτως, τούτο είναι ανεπίτρεπτο για τον κακής πίστεως λήπτη του ως άνω φορολογικού στοιχείου. **(β)** Με την υπ' αριθμ. 28/2015 γνωμοδότηση του ΝΣΚ (Α' Τακτική Ολομέλεια), ότι λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τη σχετική δαπάνη από τα ακαθάριστα έσοδά του. Οι ως άνω γνωμοδοτήσεις έγιναν αρμοδίως αποδεκτές (ΠΟΛ 1071/2015 και υπ' αριθμ. πρωτ. Δ.Ε.Δ. Β1 1168040 ΕΞ 2015/31-12-2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών) και οδηγήθηκαν στο πόρισμά τους με σκέψεις και αιτιολογίες ως οι ανωτέρω εκτιθέμενες στην παρούσα, μάλιστα δε στηρίχθηκαν σε νομολογιακά δεδομένα, τα οποία αφορούσαν την έκπτωση του ΦΠΑ, όπως στην περίπτωση των ερωτημάτων που πραγματεύεται η παρούσα.

Απάντηση

25. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Β' Τμήμα) γνωμοδοτεί, ότι στα τεθέντα ερωτήματα αρμόζουν οι εξής απαντήσεις:

A. Στο πρώτο ερώτημα, **κατά πλειοψηφία**, ότι ο καλής πίστεως λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπου του εκδότη (δηλαδή ο καλοπίστεως αγνοών την εν λόγω εικονικότητα) δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν.

B. Στο δεύτερο ερώτημα, **ομοφώνως**, ότι ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, το οποίο είναι εικονικό λόγω του διαφορετικού χαρακτηρισμού της γενόμενης συναλλαγής, δεν δύναται να εκπέσει τον ΦΠΑ.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 30-5-2016

Ο Πρόεδρος

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο εισηγητής

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος ΝΣΚ