



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 28/2015

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Α΄ ΤΑΚΤΙΚΗ ΟΛΟΜΕΛΕΙΑ)**

Συνεδρίαση της 5^{ης} Φεβρουαρίου 2015

Σύνθεση

Προεδρεύων: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ, λόγω κωλύματος του Προέδρου του ΝΣΚ, Μιχαήλ Απέσσου.

Αντιπρόεδρος: Ανδρέας Χαρλαύτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Νομικοί Σύμβουλοι: Νικόλαος Μουδάτσος, Ανδρέας Γραμματικός, Θεόδωρος Ψυχογιός, Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Παναγιώτης Σπανός, Κωνσταντίνος Χαραλαμπίδης, Ευγενία Βελώνη, Νίκη Μαριόλη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Στυλιανή Χαριτάκη, Δημήτριος Χανής, Νικόλαος Δασκαλαντωνάκης, Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Κωνσταντίνος Κατσούλας, Κωνσταντίνος Κηπουρός, Αλέξανδρος Ροϊλός, Αθηνά Αλεφάντη, Κυριακή Παρασκευοπούλου και Ελένη Πασαμιχάλη.

Εισηγητής: Πολυχρόνης Καραστεργίου, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-2-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών/Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).

Περίληψη ερωτήματος: *Αν είναι επιτρεπτή, σύμφωνα με τα άρθρα 31 του ν. 2238/1994 και 22 του ν. 4172/2013, η έκπτωση δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται μόνο στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γεγόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.*

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι, ενόψει των κατωτέρω παρατιθεμένων διατάξεων, της υπ' αριθμ. 4033/1999 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) και της υπ' αριθμ. 572/2011 γνωμοδότησης του ΝΣΚ και εξ αφορμής συναφών ζητημάτων που ανακύπτουν στο πλαίσιο ενδικοφανών προσφυγών που έχουν ήδη ασκηθεί και εκκρεμούν προς εξέταση ενώπιον της ερωτώσης Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, υποβλήθηκαν τα εξής δύο ερωτήματα:

1) Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδα του τις δαπάνες που αναγράφονται σε αυτό, όταν δεν αμφισβητείται η πραγματοποίηση της συναλλαγής και, εφόσον (α) ο λήπτης ήταν καλόπιστος, δηλαδή δεν είχε γνώση της εικονικότητας ή (β) ο λήπτης δεν ήταν καλόπιστος και

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

Επί των ερωτημάτων αυτών εκδόθηκε η υπ' αριθμ. 170/2014 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος ΝΣΚ. Η γνωμοδότηση αυτή, όπως προκύπτει από το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ 0033240 ΕΞ 2014/27-8-2014 έγγραφο της ερωτώσας υπηρεσίας (Δνση Επίλυσης Διαφορών/Υποδιεύθυνση Νομικών Θεμάτων/Τμήμα Β1), έγινε δεκτή ως προς το πρώτο ερώτημα, ενώ το δεύτερο ερώτημα παραπέμφθηκε στην Ολομέλεια του ΝΣΚ.

Επί του ανωτέρω ερωτήματος, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδότησε ως ακολούθως:

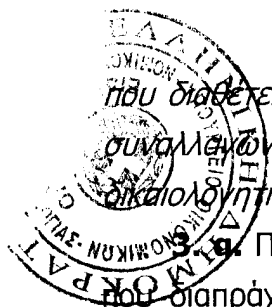
I. Εφαρμοστές διατάξεις.

1. Στο **ν. 2238/1994 «Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος»** (Α' 151) ορίζοντο, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 31: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του Κ.Β.Σ., εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, α. Των γενικών εξόδων διαχείρισης.....14. Οι εκπτώσεις των προηγούμενων παραγράφων ενεργούνται με την προϋπόθεση ότι τα ποσά αυτών έχουν αναγραφεί στα βιβλία της επιχείρησης».

2. Εξ άλλου, στο **άρθρο 22 του νέου Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α' 167)**, όπως ισχύει σήμερα, το οποίο εφαρμόζεται για δαπάνες που αφορούν φορολογικές περιόδους που αρχίζουν από 1-1-2014 και μετά (άρθρο 72 παρ. 2), ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής:

Άρθρο 22: «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες ... α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας αξίας, στη βάση των στοιχείων



που διαθέτει η φορολογική διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και επιδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

3. α. Περαιτέρω, **στο άρθρο 19§4 του ν. 2523/1997**, που ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι την ημερομηνία ισχύος του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (βλ. άρθρο 55 παρ. 1 περίπτ. ε' και 66 παρ. 30 του ν. 4174/2013), ήτοι μέχρι και τις 31/12/2013, 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.*

β. Εξ άλλου, στο άρθρο 55 του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ), του οποίου η μεν διάταξη της παραγράφου 1 περ. ε' ισχύει για τις παραβάσεις που διαπράχθηκαν μετά την 1-1-2014, η δε παράγραφος 2 ισχύει για παραβάσεις που διαπράττονται από 26-7-2013, ορίζονται, πλην άλλων, τα εξής: «1. Για τους σκοπούς του Κώδικα, ως «φοροδιαφυγή» νοείται: α)... ε) η έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων και η αποδοχή αυτών. *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 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 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) 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 προσηκόντος στοιχείου, ύψους πεντακοσίων ευρώ ανά στοιχείο και με ανώτατο ύψος προστίμου πενήντα χιλιάδες (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

4. Τέλος, στο **άρθρο 18 παρ. 2 του π.δ. 186/1992** «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α' 84), ορίζοντο, πλην άλλων, τα εξής:

«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 δημόσιας έγγραφα ή σε άλλα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία.....»

Όμοια διάταξη περιελήφθη και στο άρθρο 253 του Κώδικα Φορολογικής Απεικόνισης Συναλλαγών (Κ.Φ.Α.Σ.), ο οποίος θεσπίστηκε με την υποπαράγραφο Ε1 του **ν. 4093/2012** (Α' 222) και, κατ' άρθρο 13 αυτού, άρχισε να ισχύει από 1-1-2013, μετέπειτα δε καταργήθηκε από 1-1-2015 με το άρθρο 38 παρ. 1 του ν. 4238/2014 (Α' 251).

II. Ερμηνεία των διατάξεων.

Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις συνάγονται τα εξής:

A. Κατά το ως άνω άρθρο 31 παρ. 1 του ν. 2238/1994, το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων, που τηρούν επαρκή και ακριβή βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, μεταξύ άλλων, «των γενικών εξόδων διαχείρισης». Ως τέτοια νοούνται οι παραγωγικές γενικά δαπάνες της επιχείρησης, δηλαδή οι δαπάνες οι οποίες, ενόψει του σκοπού, για τον οποίον διατίθενται και των εκάστοτε ειδικών συνθηκών, συμβάλλουν στη διεύρυνση των εργασιών της επιχείρησης και στην αύξηση του εισοδήματός της (ΣτΕ 2963/2013, 1151/2012, 1602/2011, 3690/1997 επταμ., κ.α.), δεν επιτρέπεται δε στη φορολογική αρχή ή στα διοικητικά δικαστήρια να ελέγχουν τη σκοπιμότητα και το προσηκόν μέτρο των δαπανών αυτών (ΣτΕ 2963/2013, 1729/2013, 1604/2011, 650/2005, 2552/2004 κ.α.). Ήδη, ο νέος Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013), στο προπαρατεθέν άρθρο 22, ορίζει ως προϋποθέσεις, για την έκπτωση των επιχειρηματικών δαπανών, εκτός από την πραγματοποίηση αυτών προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της και το γεγονός ότι οι δαπάνες αυτές αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή, ως και ότι έχουν εγγραφεί στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά,

Εξ άλλου, κατά τη διάταξη της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, Α' 84), η φορολογική αρχή οφείλει, κατ' αρχήν, να αναγνωρίζει τα δεδομένα που προκύπτουν από τα βιβλία και στοιχεία της επιχείρησης και κρίθηκαν από αυτήν επαρκή και ακριβή, πράγμα που σημαίνει ότι ο κανόνας που καθιερώνεται στο φορολογικό μας δίκαιο είναι ότι οι, γενόμενες νομοτύπως και στα πλαίσια των οικείων διατάξεων, εγγραφές στα βιβλία του επιτηδευματία, είναι δεσμευτικές για την αρμόδια φορολογική αρχή (ΣΤΕ 806/1998, Εγκ. Κ.Β.Σ. 3/1992).

Β. Περαιτέρω, έχει κριθεί παγίως ότι τα στοιχεία που προβλέπονται από τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992) ή τα πρόσφορα αποδεικτικά στοιχεία, τα οποία δύνανται, κατά το άρθρο 18§2 του εν λόγω Κώδικα, να κατοχυρώσουν τη νομιμότητα της εγγραφής στα βιβλία της επιχείρησης, γεγονός που αποτελεί αναγκαία προϋπόθεση για τη νόμιμη έκπτωση της σχετικής δαπάνης, πρέπει να έχουν εκδοθεί νομοτύπως, δηλαδή αφενός μεν να προβλέπονται από τις οικείες διατάξεις και αφετέρου να περιέχουν όλα τα υπό του νόμου απαιτούμενα στοιχεία (ΣΤΕ 1512/2013, 753/2012, 327/2000, 4033/1999, 806/1998, 3990/1998, 2329/1997, 3509/1994, 6004/1996, 4786/1996 κλπ). Το πνεύμα των σχετικών διατάξεων, που ίσχυσαν διαχρονικά, ήτοι τόσο του π.δ. 99/1977 (Κ.Φ.Σ.) όσο και του π.δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.), αλλά και του ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.), σύμφωνα προς την παγίως δοθείσα σ' αυτές ερμηνεία, παραμένει κατ' ουσία το ίδιο, δηλαδή, για την έκπτωση της δαπάνης απαιτείται, μεταξύ άλλων, η εγγραφή στα βιβλία νομίμως εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη πραγματικής δαπάνης).

Γ. Εξ όλων των ανωτέρω, συνάγεται ότι η υπό κρίση δαπάνη δεν δύναται να θεωρηθεί εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα του λήπτη, αφενός μεν διότι η, αντί άλλης, εμφανιζόμενη στο φορολογικό στοιχείο συναλλαγή δεν είναι πραγματική, άρα είναι εικονική (βλ. ΣΤΕ 124/2013), αφετέρου δε, διότι είναι αυτονόητο ότι δεν νοείται καλή πίστη στο πρόσωπο αυτού, που λαμβάνει φορολογικό στοιχείο, στο οποίο έχει καταγραφεί διαφορετικός χαρακτηρισμός της γενόμενης συναλλαγής. Επομένως, οποιαδήποτε δαπάνη, η οποία προκύπτει από τέτοια φορολογικά στοιχεία δεν είναι δυνατόν να εκπεσθεί από τα ακαθάριστα έσοδα μιας επιχείρησης, ως έχει συναφώς κριθεί (ΣΤΕ 2963/2013, 495/2009, 465/2008, 2723/1996 κλπ.) και τούτο ανεξάρτητα από το ζήτημα αν η συγκεκριμένη περίπτωση συνιστά ή όχι παράβαση των διατάξεων που προβλέπουν ποινικές κυρώσεις ή επισύρουν την επιβολή προστίμου, καθόσον είναι διαφορετικό το ζήτημα της έκπτωσης μιας δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης από το ζήτημα της επιβολής προστίμου για την διάπραξη της φορολογικής παράβασης της φοροδιαφυγής (πρβλ ΣΤΕ 4033/1999, ΝΣΚ 572/2011).

III. Κατ' ακολουθία των προεκτεθέντων, το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Α' Τακτική Ολομέλεια) γνωμοδοτεί, ομοφώνως, ότι στο τεθέν ερώτημα αρμόζει αρνητική απάντηση, δηλαδή ότι δεν είναι επιτρεπτή, σύμφωνα με τα άρθρα 31 του ν. 2238/1994 και 22

του ν. 4172/2013, η έκπτωση δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης, όταν η εικονικότητα εντοπίζεται στον διαφορετικό χαρακτηρισμό της γενόμενης συναλλαγής στο εκδοθέν τιμολόγιο.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 16η Φεβρουαρίου 2015

Ο ΠΡΟΕΔΡΕΥΩΝ

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.