



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 170/2014

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ
(Β' ΤΜΗΜΑ)

Συνεδρίαση της 12-5-2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

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

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

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΔ Β10009210 ΕΞ 2014/17-3-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών /Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης).

Περίληψη ερωτήματος: 1. Αν ο λήπτης φορολογικού στοιχείου, εικονικού ως προς το πρόσωπο του εκδότη δύναται να εκπέσει από τα ακαθάριστα έσοδά 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.

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

Από το έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας προκύπτει ότι το ερώτημα υποβλήθηκε ενόψει των κατωτέρω παρατιθεμένων διατάξεων ως και της υπ' αριθμ. 4033/1999 απόφασης του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣΤΕ) και της υπ' αριθμ. 572/2011 γνωμοδότησης του ΝΣΚ, εξ αφορμής συναφών ζητημάτων που ανακύπτουν στα πλαίσια ενδικοφανών προσφυγών που έχουν ήδη ασκηθεί και εκκρεμούν προς εξέταση ενώπιον της ερωτώσης Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επί των ανωτέρω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β') γνωμοδότησε, ομοφώνως, ως ακολούθως:

I. Εφαρμοστές διατάξεις.

1. Στο ν. 2238/94 «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, στον νέο Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος (ν. 4172/2013, Α'167), που αφορά έκπτωση δαπανών φορολογικών περιόδων που κλείνουν μετά την 30-6-2014 (άρθρο 72 παρ. 2), όπως ισχύει σήμερα, 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 επόμενου άρθρου του Κ.Φ.Ε., οι οποίες ... α)....., β)....., γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και επιδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά».

3. 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(2) 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.

Σημειωτέον ότι, ήδη, από 1/1/2014 ισχύουν οι παρόμοιες διατάξεις, προς τις ανωτέρω, του άρθρου 55 παρ. 1 περίπτ. ε' του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.

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 2§3 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.

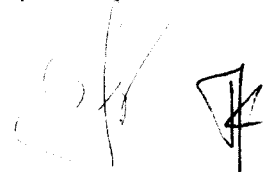
II. Ερμηνεία των διατάξεων.

1. Επί του πρώτου υποερωτήματος (υπό στοιχ. 1α) του πρώτου ερωτήματος:

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 προσήκον 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 προαναφερθέν 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,

Με τις ως άνω διατάξεις υλοποιείται η βασική αρχή του φορολογικού μας δικαίου ότι ο φόρος επί των φορολογικών υποκειμένων επιβάλλεται στο εισόδημα που απομένει, μετά την αφαίρεση [έκπτωση] των δαπανών που απαιτήθηκαν για την απόκτησή του (βλ. άρθρα 4 και 7 προϊσχύσαντος και ισχύοντος Κ.Φ.Ε.).

Περαιτέρω, 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, 3990/98, 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 νυν ισχύοντος 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 **νομοτύπως** εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων, κατά την ως άνω έννοια (και, ασφαλώς, η ύπαρξη αληθινής και παραγωγικής δαπάνης).

Γ. Από το υπό στοιχ. 1α' πραγματικό του τεθέντος υποερωτήματος 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 το φορολογικώς υπαρκτό πρόσωπο¹, 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. Επίσης, ο εκδότης αντισυμβαλλόμενος του λήπτη, δέον, εν προκειμένω, να θεωρηθεί και ως συναλλακτικώς υπαρκτός επιτηδευματίας, καθόσον, κατά παγία νομολογία, δεν νοείται, κατ' αρχήν, η καλή πίστη του λήπτη εικονικού στοιχείου από συναλλακτικώς ανύπαρκτο επιτηδευματία, εκτός εάν ο λήπτης αποδείξει το αντίθετο (ΣτΕ 505/2012, όπου και περαιτέρω παραπομπές στη σκέψη 2).

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 της συγκεκριμένης δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδά του, κατά συνέπεια, εφόσον αυτή είναι εκκαθαρισμένη και παραγωγική, κατά την ως άνω έννοια, δεν υφίσταται κανένα κώλυμα προς διενέργεια της σχετικής έκπτωσης. Το γεγονός δε ότι ο εκδότης του φορολογικού στοιχείου, μετά από συμπαιγνία με τρίτο πρόσωπο, παραπλάνησε τον, αγνοούντα τη συμπαιγνία, λήπτη του

¹ 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 κλπ).

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 αυτόν αντισυμβληθέντος επιτηδευματία.

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

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 συναφούς 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.

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 αναγνώρισεως 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.).

Δ. Η προπαρατεθείσα ερμηνευτική θέση δεν έρχεται σε αντίθεση ούτε με την αναφερόμενη στην αρχή της παρούσης νομολογία, όπως διατυπώθηκε με την υπ' αριθ. 4033/1999 απόφαση του ΣτΕ και την υπ' αριθ. 572/2011 γνωμοδότηση 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 της συγκεκριμένης νομολογίας, κατά την οποία 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 δεν πληροί καμία από τις προϋποθέσεις που θέτουν οι οικείες διατάξεις (άρθρο 43§3 ΚΦΣ, άρθρο 18§2 του ΚΒΣ και ήδη 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.

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 και συναλλακτικώς υπαρκτό επιτηδευματία, δεν δύναται να εξομοιωθεί με το «πλαστό», άρα με μη νομότυπο, στοιχείο (περί του οποίου οι ως άνω αναφερόμενες νομολογιακές 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.

Ε. Σημειώνεται, επίσης, ότι η εν προκειμένω, διερευνώμενη περίπτωση δεν έχει καμία απολύτως ταύτιση ή, έστω, έμμεση σχέση με την περίπτωση, κατά την οποία, σύμφωνα με την πάγια νομολογία, απαγορεύεται η έκπτωση εικονικής δαπάνης, είτε υπό την έννοια ότι αυτή δεν καταβλήθηκε από την επιχείρηση, είτε ότι καταβλήθηκε μεν, όχι όμως για τον παραγωγικό σκοπό που αναγράφεται στα βιβλία της, αλλά για άλλο, μη παραγωγικό σκοπό (ΣτΕ 2963/2013, 1823/1994, 141/1993 κλπ). Και τούτο, διότι, ως ελέχθη, η προκειμένη εικονικότητα δεν έχει κανένα από τα χαρακτηριστικά της προναφερθείσης εικονικότητας (όπου, ευλόγως άλλωστε, δεν νοείται καλή πίστη του λήπτη), αλλά περιορίζεται αυτή μόνο στο πρόσωπο του εκδότη του φορολογικού στοιχείου, γεγονός, το οποίο, καλοπίστως, αγνοείτο από τον λήπτη.

Κατά την (χωρίς ψήφο) γνώμη του Εισηγητή Παρέδρου του ΝΣΚ Πολυχρόνη Καραστεργίου, η οποία διατυπώνεται αναλυτικότερα στην υπ' αριθμ. πρωτ. 911/23-4-2014 έγγραφη προς το Τμήμα εισήγησή του, κάθε εγγραφή στα βιβλία προϋποθέτει την ύπαρξη αντιστοίχου φορολογικού στοιχείου, προκειμένης δε της εκπτώσεως κάποιας δαπάνης, απαραίτητη προϋπόθεση είναι η κατοχή νομίμου φορολογικού στοιχείου (ΣτΕ 1512/2013, 753/2012, 4023/2005, 3988/1998, 124/1998, 6004/1996, 3509/1996, 105/1996, 945/1993 κ.α.), το οποίο δεν αποτελεί το εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη, [όπως άλλωστε και το πλαστό (ΝΣΚ 572/2011)] και, επομένως, δεν παρέχει δικαίωμα έκπτωσης της δαπάνης (ΔΕΚ απόφαση της 7-12-2010 υπόθεση C-285/09 R) και τούτο ανεξάρτητα από την καλοπιστία του λήπτη, είναι δε άλλο το θέμα της επιρροής που ασκεί η καλοπιστία του συναλλαγέντος για την επιβολή ή μη προστίμου σε βάρος του (ΣτΕ 1314/2013, 2649/2012, 2012/2011, 555/2010). Υπέρ της άποψης αυτής συνηγορεί και το γεγονός ότι ο νομοθέτης τιμωρεί τον λήπτη εικονικού στοιχείου ως προς το πρόσωπο του εκδότη με μειωμένο πρόστιμο (25%), ασχέτως προς την καλοπιστία του

λήπτη, για την οποία δεν κάνει λόγο (άρθρο 55 παρ.2 περ. γ' υποπερ. ββ' του ν.4174/2013). Εξ άλλου, άποψη αντίθετη προς την υποστηριζόμενη, συνεπάγεται την αντίφαση ότι κανονικό φορολογικό στοιχείο να μην χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση της δαπάνης απλά και μόνον γιατί δεν γίνεται επαρκής προσδιορισμός του είδους της εργασίας που προσφέρθηκε (ΣτΕ 4023/2005), ενώ χορηγεί δικαίωμα προς έκπτωση το εικονικό.

2. Ως προς το διδόμενο ιστορικό του υπό στοιχ. 1β' υποερωτήματος, δηλαδή ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης ή μη, από τα ακαθάριστα έσοδα, της πραγματικής δαπάνης του λήπτη, ο οποίος, όμως, τελούσε σε γνώση ότι το σχετικό φορολογικό στοιχείο ήταν εικονικό ως προς το πρόσωπο του εκδότη (ήτοι ε γνώριζε ότι ο εκδότης δεν ήταν το πρόσωπο που εκτέλεσε τη συναλλαγή) το Τμήμα γνωμοδοτεί ομοφώνως αρνητικά, δηλαδή ότι η εν λόγω δαπάνη δεν είναι εκπεστέα, 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 και της σχετικής με αυτή παραγωγικής του δαπάνης.

Η ερμηνευτική αυτή θέση, η οποία εξυψώνει το υποκειμενικό στοιχείο της φορολογικής συμπεριφοράς του επιτηδευματία σε βασικό κριτήριο της, εν προκειμένω, αντιμετώπισης του από τις φορολογικές αρχές, συνάδει απόλυτα και προς την ως άνω (κεφ. ΙΙ1Γ') 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).

Άλλωστε, πριν από την ισχύ του άρθρου 4 του ν. 4110/2013, που τροποποίησε το άρθρο 32 του ν. 2238/1994, η εξεύρεση του φορολογητέου εισοδήματος του ως άνω κακόπιστου λήπτη εικονικού φορολογικού στοιχείου γινόταν, κατά κανόνα, εξωλογιστικώς, ήτοι χωρίς αναγνώριση και έκπτωση καμίας δαπάνης του, έστω και αν αυτή δεν είχε σχέση με τα εικονικά στοιχεία, καθόσον τα βιβλία και στοιχεία του εθεωρούντο στο σύνολό τους ανεπαρκή (βλ. άρθρο 30§3γ' Κ.Β.Σ.).

3. Ως προς το δεύτερο ερώτημα, η απάντηση του Τμήματος είναι επίσης αρνητική, δηλαδή, η σχετική δαπάνη δεν δύναται να είναι εκπεστέα από τα ακαθάριστα έσοδα του λήπτη, αφενός μεν διότι είναι αυτονόητο ότι δεν νοείται καλή πίστη στο πρόσωπό αυτού, 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 και η σχετική προς αυτή δαπάνη να μη πληροί τις νόμιμες προϋποθέσεις προς έκπτωση αυτής, κατά τα ως άνω αναπτυσσόμενα και τα συναφώς κριθέντα από τη νομολογία (πρβλ. ΣτΕ 124/2013).

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

A. Στο πρώτο ερώτημα 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.

B. Στο δεύτερο ερώτημα ότι ο 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.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 2^α Ιουνίου 2014

Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.