



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 429/2013

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

Συνεδρίαση της 9-12-2013

Σύνθεση

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

Μέλη: Χριστόδουλος Μπότσιος, Θεόδωρος Ψυχογιός, Ευγενία Βελώνη, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Ελένη Σβολοπούλου και Κωνσταντίνα Χριστοπούλου, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

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

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΛ Α 1094200 ΕΞ 2013/10-6-2013 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών (Γενικής Διεύθυνσης Ελέγχων και Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων, Διεύθυνση Ελέγχων (Τμήμα Α')).

Περίληψη ερωτήματος: *Αν οι διατάξεις των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 40 του ν.3220/2004, που αναφέρονται σε εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων μπορούν να έχουν ανάλογη εφαρμογή και για τους λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων.*

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

I. Ιστορικό

Από την ερωτώσα υπηρεσία το κατωτέρω πραγματικό, που προκύπτει από το υπ' αριθμ. πρωτ. 446/22-1-2013 έγγραφο του ΣΔΟΕ Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδας, με βάση του οποίο υποβλήθηκε το εξεταζόμενο ερώτημα:

«Από το ανωτέρω έγγραφο και τα συνημμένα του καθώς και από σχετική επικοινωνία με το Σ.Δ.Ο.Ε. Περιφέρειας Δυτικής Ελλάδας προκύπτει ότι:

α) Από την ως άνω υπηρεσία εκδόθηκε Υπηρεσιακό Σημείωμα Ελέγχου (Υ.Σ.Ε) σε βάρος της Κ.Π,, για λήψη εβδομήντα τριών (73) φορολογικών στοιχείων εικονικών και πλαστών, για συναλλαγές ανύπαρκτες στο σύνολό τους, καθαρής αξίας 1.417.256,00 € πλέον ΦΠΑ 252.965,60 € για τις χρήσεις 2007, 2008 και 2009 το οποίο επιδόθηκε στην ίδια συνημμένο στην κλήση προς ακρόαση.

β) Σε απάντηση στην ανωτέρω κλήση η Κ., ισχυρίστηκε ότι έγινε έναρξη της επιχείρησης στο όνομά της στις αρχές του 2006 αλλά στην πραγματικότητα την εκμετάλλευση και τη διαχείριση την είχε αποκλειστικά ο Λ.Α., ως υποκρυπτόμενο πρόσωπο. Εκείνη ουδέποτε εξέδωσε ή έλαβε εικονικά ή πλαστά τιμολόγια και ουδέποτε ασχολήθηκε με την εκμετάλλευση της επιχείρησης που φερόταν στο όνομά της. Οι διαδικασίες αυτές και όλες οι ενέργειες γινόταν αποκλειστικά από τον υποκρυπτόμενο και ενεργήσαντα.

Ο έλεγχος στη συνέχεια έλαβε κατάθεση από τον Λ.Α, ο οποίος μεταξύ άλλων ανέφερε ότι στην ουσία η επιχείρηση ήταν δική του και επειδή δεν μπορούσε να κάνει έναρξη εργασιών στη Δ.Ο.Υ., έκανε έναρξη η Κ. Ακόμα σε ερώτηση που του έγινε για την εμπλοκή της Κ. στις συναλλαγές του με τους εκδότες των εικονικών τιμολογίων ανέφερε ότι η Κ. δεν είχε καμία εμπλοκή και σχέση με τη δραστηριότητα της επιχείρησης, δεν υπέγραψε και δεν εξέδωσε ή έλαβε εικονικά ή πλαστά τιμολόγια και γενικά δεν λάμβανε γνώση για όλα αυτά».

II. Εφαρμοστές διατάξεις

Στα άρθρα 2(παρ.1) και 18(παρ. 3 και 9) του π.δ. 186/1992 «Κώδικας Βιβλίων και Στοιχείων» (Α' 84) ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 2 παρ. 1: «Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιδευματία ... καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο».

Άρθρο 18 παρ. 3 και 9: «3. Τα στοιχεία εκδίδονται χειρόγραφα με μελάνη ή με χρήση Η/Υ ή με άλλη μηχανή τουλάχιστον διπλότυπα ή σε όσα αντίτυπα ορίζονται από τις διατάξεις του Κώδικα αυτού, κατά περίπτωση, με χρήση δίπτυχων ή τρίπτυχων εντύπων, με εξαίρεση τα εισιτήρια μεταφορικών μέσων και θεαμάτων. Το ένα αντίτυπο παραδίδεται ή αποστέλλεται στον αντισυμβαλλόμενο, ο οποίος έχει υποχρέωση να ζητά και να το λαμβάνει, το δε άλλο αντίτυπο παραμένει στον εκδότη ως στέλεχος.....4...

9. Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσον και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου, από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσομένων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι αντισυμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

2. Εξ άλλου, στα άρθρα 5(παρ.1 και 10 περ. β' εδ. πρώτο), 9(παρ.1) και 19(παρ.4) του ν. 2523/1997 (Α' 179), ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 5 (όπως αυτό τροποποιήθηκε από το άρθρο 10 του ν. 2753/1999 (Α' 249).

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/92) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο ...2.... **10.** Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο ίσο11 ...».

Άρθρο 9 παρ. 1: «Το πρόστιμο επιβάλλεται σε βάρος του παραβάτη φυσικού προσώπου, και στις εταιρίες ομόρρυθμες, ετερόρρυθμες περιορισμένης ευθύνης, ανώνυμες καθώς και ..., σε βάρος του νομικού προσώπου».

Άρθρο 19 παρ. 4: «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 στοιχείο στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

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.....».

3. Τέλος, στις παραγράφους 3 και 4 του άρθρου 40 του ν.3220/2004 (Α' 15) ορίζονται τα εξής:

«3. Επί εικονικών φορολογικών στοιχείων τα οποία φέρονται ότι εκδόθηκαν από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από οποιοδήποτε φυσικό, νομικό ή άλλης μορφής πρόσωπο, εφόσον τα πρόσωπα αυτά αποδεικνύουν ότι είναι

παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι αναλογούντες φόροι, τέλη και εισφορές και γενικά οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις και διοικητικές κυρώσεις επιβάλλονται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται αποκλειστικά κατά του πραγματικού υπόχρεου που υποκρύπτεται και όχι κατά του φερόμενου εκδότη.

4. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και για παραβάσεις που έχουν διαπραχθεί μέχρι το χρόνο δημοσίευσης του νόμου αυτού, για τις οποίες δεν έχουν εκδοθεί οι οικείες καταλογιστικές πράξεις ή εφόσον εκδόθηκαν δεν έχουν οριστικοποιηθεί κατά οποιονδήποτε τρόπο ή εκκρεμούν ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας, εφαρμοζομένων των διατάξεων περί δικαστικού συμβιβασμού, όπου συντρέχει περίπτωση».

III. Ερμηνεία και εφαρμογή των διατάξεων

A. Από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, ερμηνευόμενες αυτοτελώς, αλλά και σε συνδυασμό μεταξύ τους, προκύπτουν τα ακόλουθα:

1. α. Κατά τη διάταξη του δευτέρου εδαφίου της παραγράφου 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997, σε περίπτωση κατά την οποία αποδεικνύεται ότι το πρόσωπο (εικονική εταιρεία και γενικά εικονική επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο), που φέρεται ως εκδότης ή λήπτης συγκεκριμένου φορολογικού στοιχείου είναι παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, με συνέπεια την εικονικότητα αυτού για τον πιο πάνω λόγο, τότε δεν επιβάλλονται σε βάρος του οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για την έκδοση ή τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, οι οποίες, αντιθέτως, επιβάλλονται σε βάρος των προσώπων που πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή.

β. Κατά την ορθή έννοια της προαναφερόμενης διάταξης, ως «παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή πρόσωπο» δέον να νοηθεί όχι μόνον εκείνο που δεν προέβη αυτοπροσώπως στην έκδοση ή λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, αλλά και εκείνο που δεν συνήργησε ή δεν υποβοήθησε καθ' οιονδήποτε τρόπο τον υποκρυπτόμενο παραβάτη στη διάπραξη της παράβασης. Επομένως, υπό την έννοια αυτή, δεν μπορεί, να θεωρηθεί πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς τη συναλλαγή ο φορολογούμενος, ο οποίος, έχοντας υποβάλει στη φορολογική αρχή δήλωση έναρξης ασκήσεως επιτηδεύματος και θεωρήσει σχετικά βιβλία και στοιχεία, παρέδωσε αυτά οικειοθελώς, προς ελευθέρα χρήση σε τρίτο πρόσωπο, διότι σε αυτή την περίπτωση διατηρεί έναντι της φορολογικής αρχής την ευθύνη για τις παραβάσεις που λαμβάνουν χώρα, με τη χρήση των στοιχείων αυτών, χωρίς να ασκεί επιρροή το γεγονός ότι

τυχόν δεν αναμίχθηκε περαιτέρω στις δραστηριότητες της επιχείρησης, την οποία αφορούν τα εν λόγω βιβλία και στοιχεία.

Υ. Είναι δε άλλο το θέμα αν, συνεπεία τέλεσης αξιόποινης πράξεως (π.χ. κλοπής - υπεξαγωγής - απάτης - πλαστογραφίας), αφαιρέθηκαν από τον φορολογούμενο τα βιβλία και στοιχεία (γεγονός, το οποίο αναφέρθηκε στη φορολογική αρχή), ή χρησιμοποιήθηκαν παρά την θέλησή του κατ' άλλο τρόπο, οπότε και δεν φέρει ευθύνη για όσα στοιχεία εκδίδονται μετά την διάπραξη των αξιόποινων πράξεων, περίπτωση στην οποία, κατά την έννοιά της, αναφέρεται η προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 4 εδ. δεύτερο του ν. 2523/1997 (ΣΤΕ 3623, 3624/2013, 2622/2013(επταμ), 964/2012, 361/2009, 2937, 2940/2006).

2. Με τις διατάξεις της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 ορίστηκε ρητά σε βάρος ποίου επιβάλλονται οι κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις σε περιπτώσεις έκδοσης εικονικών φορολογικών στοιχείων με φερόμενους εκδότες εικονική επιχείρηση οποιασδήποτε μορφής ή φυσικό πρόσωπο, τα οποία, εφόσον αποδεικνύουν ότι είναι παντελώς αμέτοχα με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οι εν λόγω επιβαρύνσεις επιβάλλονται αποκλειστικά και μόνο στον πραγματικό υπεύθυνο (υποκρυπτόμενο). Ειδικότερα, από τις εν λόγω διατάξεις προκύπτει, εξ αντιδιαστολής, ο κανόνας, ότι σε κάθε περίπτωση που τα εν λόγω πρόσωπα (εικονικά φερόμενα ως εκδότες των εικονικών στοιχείων) δεν αποδείξουν είτε ενώπιον της φορολογικής αρχής είτε ενώπιον των διοικητικών δικαστηρίων (σε περίπτωση ασκήσεως προσφυγής), ότι είναι παντελώς αμέτοχα στη συγκεκριμένη εικονική συναλλαγή, αυτά υπόκεινται στις κάθε είδους φορολογικές επιβαρύνσεις, ανεξάρτητα από τη συντρέχουσα παράλληλη ευθύνη του υποκρυπτόμενου προσώπου. Είναι προφανές, ότι ο νομοθέτης της εν λόγω διάταξης θέλησε την απαλλαγή του φερόμενου ως εκδότη (εικονικού προσώπου) και την αποκλειστική ευθύνη του υποκρυπτόμενου στις εξαιρετικές εκείνες περιπτώσεις, που ο εικονικά φερόμενος αποδεδειγμένα εξαπατήθηκε, εφαρμοζομένων και εν προκειμένω όσων αναπτύχθηκαν ανωτέρω υπό στοιχ. ΙΙΑ1β',γ'. (πρβλ ΣΤΕ 3623, 3624/2013, 2622/2013(επταμ), ΣΤΕ 3158/2007, ΝΣΚ 525/2012, contra (πλειοψ) ΣΤΕ 584/2011).

3. Από τα προεκτεθέντα προκύπτει ότι η διάταξη της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004 αναφέρεται μόνο σε εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, στους οποίους επιβάλλει το βάρος αποδείξεως ότι είναι παντελώς αμέτοχοι προς τη συναλλαγή, ενώ η παράγραφος 4, εδ. δεύτερο, του άρθρου 19 του ν. 2523/1997 αναφέρεται τόσο σε εκδότες όσο και σε λήπτες εικονικών φορολογικών στοιχείων. Είναι, συνεπώς προφανές ότι, καθόσον αφορά τους εκδότες εικονικών φορολογικών στοιχείων, εφαρμοστέα είναι η νεότερη διάταξη

της παραγράφου 3 του άρθρου 40 του ν. 3220/2004, η οποία δέον να θεωρηθεί ότι, ως προς τους εκδότες των εικονικών, κατήργησε σιωπηρώς το δεύτερο εδάφιο της παραγρ. 4 του άρθρου 19 του ν. 2523/1997.

Ωστόσο, από την ερμηνεία αμφοτέρων των εν λόγω διατάξεων προκύπτει ότι, αν ο φαινόμενος επιτηδευματίας δεν αποδείξει την παντελή έλλειψη συμμετοχής του στη διάπραξη της παράβασης, υπό την έννοια που αναπτύχθηκε, τότε υφίσταται ευθύνη εις ολόκληρον τόσο του φαινομένου όσο και του υποκρυπτόμενου προσώπου.

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, στο τεθέν ερώτημα, κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος, αρμόζει η εξής απάντηση:

Κατά την έννοια του άρθρου 19 παρ. 4 εδ. δεύτερο του ν. 2523/1997 οι προβλεπόμενες από το νόμο διοικητικές και ποινικές κυρώσεις για τη λήψη εικονικού φορολογικού στοιχείου, επιβάλλονται παράλληλα τόσο σε βάρος του υποκρυπτόμενου επιτηδευματία, λήπτη του στοιχείου, όσο και σε βάρος του εικονικού (φαινόμενου) επιτηδευματία, εκτός αν ο τελευταίος αποδείξει ότι είναι πρόσωπο παντελώς αμέτοχο προς την παράβαση στην οποία αφορά το εν λόγω στοιχείο, οπότε οι κυρώσεις δεν επιβάλλονται σε βάρος του, αλλά σε βάρος των προσώπων που πράγματι ενεπλάκησαν στην εν λόγω συναλλαγή. Τα ως άνω ισχύουν και κατά του εκδότη εικονικού φορολογικού στοιχείου κατ' εφαρμογή του άρθρου 40 παρ. 3 του ν. 3220/2004.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ
Αθήνα, 28-12-2013
Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Αλέξανδρος Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο ΕΙΣΗΓΗΤΗΣ

Πολυχρόνης Καραστεργίου
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.