



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

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 50/2014

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

Συνεδρίαση της 17ης Φεβρουαρίου 2014

Σύνθεση:

Πρόεδρος: Αλέξανδρος Καραγιάννης, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ.

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

Εισηγητής: Παναγιώτης Πανάγος, Πάρεδρος ΝΣΚ (γνώμη χωρίς ψήφο).

Αριθμός Ερωτήματος: Το υπ' αριθμ. πρωτ. Δ12Β 1011152 ΕΞ2014/16-1-2014 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών/Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας/ Διεύθυνσης Φορολογίας Εισοδήματος (Δ12)/Τμ. Β'.

Περίληψη Ερωτήματος: *Εάν, κατ' εφαρμογή του άρθρου 31§1 περ. γ' του ν. 2238/1994, υφίσταται δέσμευση της φορολογικής αρχής να μην εκπέσει, από τα ακαθάριστα έσοδα επιχείρησης τις δαπάνες που καταβάλλονται ή οφείλονται από αυτήν σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, των οποίων η δραστηριότητα εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση της συναλλαγής, ενώ η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο, με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (τριγωνικές συναλλαγές), ή πρέπει να εκτιμάται, κατ' εφαρμογή του άρθρου 51Β του ν. 2238/1994, κάθε στοιχείο της ελεγχόμενης επιχείρησης, από το οποίο αποδεικνύεται ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και παραγωγικές, προκειμένου να σχηματίζεται ασφαλής κρίση ως προς τη μη διάπραξη φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής.*

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

I. ΙΣΤΟΡΙΚΟ.

Στο έγγραφο της ερωτώσης υπηρεσίας δίδεται ότι, κατά τη διενέργεια φορολογικών ελέγχων των ανέλεγκτων χρήσεων 2010 και 2011, για τις οποίες εφαρμόζονταν παράλληλα οι διατάξεις του τελευταίου εδαφίου της περ. γ' της παρ. 1 του άρθρου 31 και του άρθρου 51B του ν.2238/1994 επί συναλλαγών με κράτη μη συνεργάσιμα ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, προέκυψε προβληματισμός, εάν πρέπει να εκτιμάται ή όχι κάθε στοιχείο της ελεγχόμενης επιχείρησης, που αποδεικνύει ότι οι εν λόγω συναλλαγές είναι πραγματικές και συνήθεις (μαχητό τεκμήριο), σύμφωνα με τις οδηγίες που δόθηκαν με την ΠΟΛ. 1225/26.10.2011 εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, (στην οποία παραπέμπει η ΠΟΛ 1198/2013 εγκύκλιος του ίδιου Υπουργείου), προκειμένου να σχηματίζεται ασφαλής κρίση ως προς τη μη διάπραξη φοροαποφυγής ή φοροδιαφυγής, υπό την εξυπακουόμενη προϋπόθεση ότι σε κάθε περίπτωση φορολογικού ελέγχου, θα πρέπει να εκτιμώνται τα πραγματικά περιστατικά και να εξετάζεται η παραγωγικότητα της εκάστοτε δαπάνης, δηλαδή κατά πόσον αυτή ενεργείται μέσα στα πλαίσια της οικονομικής αποστολής της επιχείρησης και συμβάλλει στη δημιουργία φορολογητέου εισοδήματος, για την έκπτωση ή μη αυτών των δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδα της ελεγχόμενης επιχείρησης.

II. Εφαρμοστές διατάξεις.

1. Το άρθρο 31 του ν. 2238/1994 (Α'151), υπό τον τίτλο «Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος», όπως ίσχυε κατά τον εν προκειμένω ενδιαφέροντα χρόνο, δηλαδή πριν από την τροποποίησή του με το ν. 4110/2013 (Α' 17), όριζε τα εξής: «1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν επαρκή βιβλία και στοιχεία δεύτερης και τρίτης κατηγορίας του ΚΒΣ εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων, με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51A και 51B του παρόντος¹.....α).....γ) της αξίας των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων

¹ Η φράση «με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51A και 51B του παρόντος» προστέθηκε με το άρθρο 11§6α του ν. 3842/2010 (Α' 58) και σύμφωνα με το άρθρο 11§14 του ίδιου νόμου εφαρμόζεται για κέρδη ισολογισμών που κλείνουν με ημερομηνία 31-12-2010 και μετά.

αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κ.λπ. Ειδικά για τις επιχειρήσεις που τηρούν βιβλία και στοιχεία δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων όταν δεν διενεργούν απογραφή, ως απογραφή λήξης της διαχειριστικής περιόδου λαμβάνεται ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της περιόδου αυτής και ως απογραφή έναρξης ποσοστό δέκα τοις εκατό (10%) επί των αγορών της προηγούμενης διαχειριστικής περιόδου. Αν προαιρετικά έχει διενεργηθεί απογραφή έναρξης και λήξης, για τον προσδιορισμό του καθαρού εισοδήματος λαμβάνονται υπόψη τα δεδομένα αυτών, με την προϋπόθεση ότι θα συνεχισθεί η σύνταξη των απογραφών για μία τριετία από τη σύνταξη της πρώτης προαιρετικής απογραφής λήξης. Αν δεν τηρηθεί η υποχρέωση αυτή, επιβάλλονται οι προβλεπόμενες από τις διατάξεις του ν. 2523/1997 κυρώσεις για τη μη σύνταξη απογραφής».

Στο τέλος της αμέσως ανωτέρω προπαρατεθείσης περίπτωσης γ' της παραγράφου 1 του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, είχε προστεθεί, με την παρ. 6β του άρθρου 11 του ν. 3842/2010 (Α' 58), εδάφιο που όριζε τα εξής: «Οι δαπάνες της περίπτωσης αυτής δεν αναγνωρίζονται όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα της οποίας η δραστηριότητα στη συγκεκριμένη συναλλαγή εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της και η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο». Σύμφωνα με το άρθρο 11 παρ. 14 του ν. 3842/2010 το προστεθέν εδάφιο ήταν εφαρμοστέο για κέρδη ισολογισμών που έκλειναν μετά την 31-12-2010. Με το άρθρο 11 παρ. 12 του ν. 4110/2013 (Α' 17/23.1.2013) το εν λόγω εδάφιο καταργήθηκε για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 και μετά (άρθρο 11 παρ. 18 ν. 4110/2013).

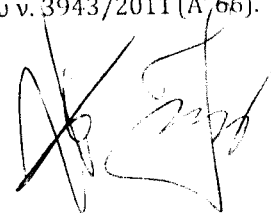
2. Εξ άλλου, με το άρθρο 78 παρ. 1 του ν. 3842/1994, πριν το Μέρος Τρίτο και το άρθρο 52 του ν. 2238/1994 προστέθηκε Κεφάλαιο Ζ' και τα άρθρα 51Α και 51Β, ως εξής:

«ΚΕΦΑΛΑΙΟ Ζ'

ΠΛΗΡΩΜΕΣ ΠΡΟΣ ΦΥΣΙΚΑ Ή ΝΟΜΙΚΑ ΠΡΟΣΩΠΑ Ή ΝΟΜΙΚΕΣ ΟΝΤΟΤΗΤΕΣ ΚΡΑΤΩΝ ΜΗ ΣΥΝΕΡΓΑΣΙΜΩΝ ΣΤΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΤΟΜΕΑ Ή ΚΡΑΤΩΝ ΜΕ ΠΡΟΝΟΜΙΑΚΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ.

Άρθρο 51Α² Ορισμοί.

² Το άρθρο 51Α τίθεται όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 13§§ 1α και 1γ του ν. 3943/2011 (Α' 66).



1. Κράτος για την εφαρμογή του παρόντος κεφαλαίου νοείται το κράτος ή η περιοχή δικαιοδοσίας ή η υπερπόντια χώρα ή το έδαφος που τελεί υπό οιοδήποτε ειδικό καθεστώς σύνδεσης ή εξάρτησης κατά την έννοια του διεθνούς δικαίου.....4. Μη συνεργάσιμα κράτη είναι εκείνα που δεν είναι κράτη - μέλη της Ευρωπαϊκής Ένωσης, η κατάσταση τους σχετικά με τη διαφάνεια και την ανταλλαγή των πληροφοριών σε φορολογικά θέματα έχει εξεταστεί από τον Οργανισμό Οικονομικής Συνεργασίας και Ανάπτυξης (Ο.Ο.Σ.Α.) και τα οποία: α) δεν έχουν συνάψει με την Ελλάδα σύμβαση διοικητικής συνδρομής στο φορολογικό τομέα και β) δεν έχουν υπογράψει τέτοια σύμβαση διοικητικής συνδρομής με τουλάχιστον δώδεκα άλλα κράτη. Οι ανωτέρω προϋποθέσεις πρέπει να συντρέχουν αθροιστικά. 5. Τα μη συνεργάσιμα κράτη καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών ύστερα από τη διαπίστωση των προϋποθέσεων της προηγούμενης παραγράφου και περιλαμβάνονται σε κατάλογο που δημοσιεύεται στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως..... 7. Για την εφαρμογή των διατάξεων του κεφαλαίου αυτού, το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα θεωρείται ότι υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς στο κράτος εκτός της Ελλάδας, ακόμη και αν η κατοικία ή η καταστατική ή η πραγματική έδρα του ή εγκατάσταση ευρίσκεται σε κράτος-μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης, εάν σε αυτό το κράτος: α) δεν υπόκειται σε φορολογία ή, εάν υπόκειται, δεν φορολογείται εν τοις πράγμασι, ή β) υπόκειται σε φόρο επί των κερδών ή των εισοδημάτων ή του κεφαλαίου, ίσο ή κατώτερο με τα εξήντα εκατοστά του φορολογικού συντελεστή που θα οφειλόταν σύμφωνα με τις διατάξεις της ελληνικής φορολογικής νομοθεσίας, εάν ήταν κάτοικος ή είχε την έδρα του ή διατηρούσε μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 του παρόντος Κώδικα στην Ελλάδα.

Άρθρο 51B³. Πληρωμές σε φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες μη συνεργάσιμων κρατών ή κρατών με προνομιακό φορολογικό καθεστώς.

«1. Οι δαπάνες για την αγορά αγαθών ή τη λήψη υπηρεσιών ή οι πάσης φύσεως τόκοι από απαιτήσεις οποιασδήποτε φύσης ή οι πρόσδοδοι και άλλα προϊόντα ομολογιών, απαιτήσεων, καταθέσεων και εγγυήσεων ή τα δικαιώματα που εισπράττονται ως αντάλλαγμα για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης οποιουδήποτε δικαιώματος αναπαραγωγής φιλολογικής, καλλιτεχνικής ή επιστημονικής εργασίας (περιλαμβανομένων κινηματογραφικών ταινιών και

³ Το άρθρο 51B τίθεται όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 13§2 του ν. 3943/2011 (Α' 66) και πριν τη συμπλήρωσή του με το άρθρο 11§14 του ν. 4110/2013 (Α' 17).

ταινιών και μαγνητοταινιών για ραδιοφωνικές ή τηλεοπτικές εκπομπές), οποιασδήποτε ευρεσιτεχνίας, εμπορικού σήματος, μυστικών βιομηχανικών μεθόδων ή τύπων κατασκευής ή διαδικασίας παραγωγής ή για τη χρήση ή το δικαίωμα χρήσης βιομηχανικού, εμπορικού ή επιστημονικού εξοπλισμού ή για πληροφορίες που αφορούν σε βιομηχανική, εμπορική ή επιστημονική εμπειρία και κάθε παρόμοιας φύσης δικαιώματα, τα μισθώματα, τα μισθώματα χρηματοδοτικής μίσθωσης, οι πάσης φύσεως αποζημιώσεις, οι αμοιβές διευθυντών και μελών διοικητικών συμβουλίων εταιρείας και κάθε άλλη παρόμοιας φύσης πληρωμή, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 17 και 31 του παρόντος Κώδικα, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του παρόντος Κώδικα υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά του, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. Οι δαπάνες του προηγούμενου εδαφίου δεν αναγνωρίζονται και όταν η πληρωμή διενεργείται άμεσα ή έμμεσα σε οποιασδήποτε μορφής χρηματοπιστωτικό οργανισμό που είναι εγκατεστημένος σε ένα από τα κράτη που περιλαμβάνονται στον κατάλογο της παραγράφου 5 του προηγούμενου άρθρου....⁴ 2. Οι διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου εφαρμόζονται και όταν καταβάλλονται ή οφείλονται ποσά προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος που υπόκειται σε προνομιακό φορολογικό καθεστώς, εκτός αν ο ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές

⁴ Μετά το εδάφιο αυτό, με το άρθρο 11§14 του ν. 4110/2013 (Α' 17) προστέθηκε νέο εδάφιο, το οποίο, όμως, κατ' άρθρο 11§18 του ίδιου νόμου, ισχύει για δαπάνες που πραγματοποιούνται από το οικονομικό έτος 2013 και μετά, έχει δε ως εξής: «Εξαιρητικά οι δαπάνες αγοράς αγαθών, λήψης υπηρεσιών, καθώς και κάθε άλλη κατηγορία δαπάνης η οποία προβλέπεται στο προηγούμενο εδάφιο της παρούσας παραγράφου, από εταιρείες με έδρα σε μη συνεργάσιμα κράτη ή κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς δεν εμπίπτουν στις ανωτέρω διατάξεις όταν καταβάλλονται σε συνδεδεμένες επιχειρήσεις τους στην αλλοδαπή, για τις οποίες προβλέπεται η τήρηση ειδικών φακέλων τεκμηρίωσης των ενδοομιλικών συναλλαγών».



αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή. 3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές δαπάνες οφείλονται ή καταβάλλονται σε αντιπρόσωπο ή υπεργολάβο και το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή η νομική οντότητα που αντιπροσωπεύεται ή για λογαριασμό της οποίας ασκείται η υπεργολαβία αν συναλλασσόταν απευθείας θα υπαγόταν στις διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων».

Οι διατάξεις του μεν άρθρου 51Α άρχισαν να ισχύουν από 23-4-2010, ημερομηνία δημοσίευσης του ν. 3842/2010 στην ΕτΚ (άρθρο 92) του δε άρθρου 51Β από 1-10-2010 (άρθρα 78 παρ. 5 και 92).

III. Ερμηνεία των διατάξεων.

1. Με τις διατάξεις του ν. 3842/2010, με τις οποίες τροποποιήθηκαν και συμπληρώθηκαν διατάξεις του ν. 2238/1994, επιχειρήθηκε, μεταξύ άλλων, η αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής μέσω διεθνών συναλλαγών, με τη θέσπιση περιορισμών τόσο στις πληρωμές προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, με κατοικία ή έδρα ή εγκατάσταση σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όσο και στις τριγωνικές συναλλαγές, με τη θέσπιση προϋποθέσεων ή και ρητής απαγόρευσης ως προς τη δυνατότητα έκπτωσης συγκεκριμένων δαπανών.

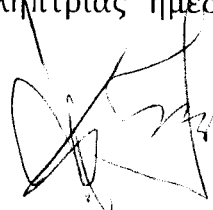
2. Ειδικότερα, με το άρθρο 78 παρ. 1 του ν. 3842/2010, προστέθηκαν τα άρθρα 51Α και 51Β στον προϊσχύοντα ΚΦΕ (ν. 2238/1994) και θεσπίστηκαν περιορισμοί στις πληρωμές προς φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή οντότητες, που είχαν κατοικία ή έδρα ή εγκατάσταση σε μη συνεργάσιμα κράτη ή σε κράτη με προνομιακό φορολογικό καθεστώς, όπως τα κράτη αυτά λεπτομερώς ορίζονται στις διατάξεις του άρθρου 51Α.

3. Στις διατάξεις του άρθρου 51Β του προϊσχύοντος ΚΦΕ (ν. 2238/1994) ορίζεται ότι οι αναφερόμενες σε αυτές δαπάνες, που καταβάλλονται ή οφείλονται από πρόσωπο που είναι σύμφωνα με τα άρθρα 2 και 101 του ίδιου νόμου υποκείμενο φόρου και το οποίο είναι κάτοικος ή έχει την έδρα του ή διατηρεί μόνιμη εγκατάσταση κατά την έννοια του άρθρου 100 στην Ελλάδα, προς φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, που είναι κάτοικος ή έχει την καταστατική ή πραγματική έδρα ή είναι εγκατεστημένος σε κράτος μη συνεργάσιμο, δεν αναγνωρίζονται ως δαπάνες που εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδά του ή από το φορολογητέο εισόδημά του, εκτός αν ο

ενδιαφερόμενος αποδείξει ότι οι δαπάνες αυτές αφορούν πραγματικές και συνήθεις συναλλαγές και δεν έχουν ως αποτέλεσμα τη μεταφορά κερδών ή εισοδημάτων ή κεφαλαίου με σκοπό τη φοροαποφυγή ή φοροδιαφυγή.

Με τις ρυθμίσεις αυτές, οι οποίες αποσκοπούσαν στην πάταξη του φαινομένου της φοροδιαφυγής και φοροαποφυγής χωρίς να πλήττονται οι πραγματικές συναλλαγές και το δικαίωμα έκπτωσης των σχετικών με αυτές δαπανών, το βάρος της απόδειξης για το αν οι συναλλαγές είναι πραγματικές και όχι εικονικές και αν είναι συνήθεις, υπό την έννοια ότι δεν παρουσιάζουν μη κανονικά ή υπερβολικά στοιχεία έχει ο φορολογούμενος που επιδιώκει να επωφεληθεί στην Ελλάδα από μια τέτοια συναλλαγή (βλ. και αιτιολογική έκθεση επί του άρθρου 78 του ν. 3842/2010). Εξυπακούεται ότι τα προσκομιζόμενα στη φορολογική αρχή αποδεικτικά στοιχεία μπορούν να τεθούν υπό ελεγκτική αξιολόγηση, τόσο ως προς την συνδρομή των προϋποθέσεων για την έκπτωση των δαπανών όσο και ως προς την παραγωγικότητά τους.

4. Περαιτέρω, όμως, καθόσον αφορά ειδικώς στις δαπάνες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 (η αξία των πρώτων και βοηθητικών υλών που χρησιμοποιήθηκαν, καθώς και των άλλων εμπορεύσιμων αγαθών, στην οποία περιλαμβάνονται και οι ειδικές δαπάνες επεξεργασίας, αποθήκευσης, μεταφοράς, ασφάλειας κλπ), ρητώς ορίστηκε ότι δεν αναγνωρίζονται προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της ημεδαπής επιχείρησης, όταν καταβάλλονται ή οφείλονται σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, των οποίων η δραστηριότητα, στη συγκεκριμένη συναλλαγή, εξαντλήθηκε στην τιμολόγησή της, ενώ η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο. Υπ' αυτήν την έννοια δεν αναγνωρίζεται ως εκπεστέα δαπάνη της ημεδαπής επιχείρησης η επιπλέον διαφορά του τιμήματος που προκύπτει με τον τρόπο αυτό, δηλαδή μετά τη μεσολάβηση του τιμολογούντος προσώπου και επιβαρύνει το κόστος αγοράς, χωρίς να ερευνάται αν η δαπάνη αυτή είναι πραγματική και παραγωγική, δεδομένου ότι, εφόσον πιστοποιείται σαφώς ότι η παρεμβολή του τιμολογούντος προσώπου εξαντλήθηκε αποκλειστικά στην έκδοση του σχετικού παραστατικού (τιμολογίου κλπ), χωρίς να λάβει χώρα, εκ μέρους του, οποιαδήποτε παροχή αγαθών ή υπηρεσιών στην ημεδαπή επιχείρηση, τότε δεν είναι νοητή η δημιουργία οιασδήποτε δαπάνης εξ αυτού του λόγου και μόνον, η δε αναγραφόμενη, ως τοιαύτη, στο σχετικό παραστατικό δεν δύναται, ευλόγως, να ληφθεί υπόψη προς έκπτωση από τα έσοδα της λήπτριας ημεδαπής



επιχείρησης (πρβλ τις διατάξεις του άρθρου 19 ν. 2523/1997 και ήδη του άρθρου 55 παρ. 2 του ν. 4174/2013, όπου η ως άνω μεσολάβηση του τιμολογούντος προσώπου επισύρει και χρηματικές κυρώσεις, αντιμετωπιζόμενη ως παράβαση εικονικότητας κατά το πρόσωπο του εκδότη των φορολογικών στοιχείων).

Περαιτέρω, είναι σαφές ότι με την εν λόγω διάταξη θεσπίσθηκε ρητώς απόλυτη απαγόρευση έκπτωσης της απλώς εμφανιζόμενης στο τιμολόγιο επίμαχης δαπάνης και, επομένως, δεν παρέχεται έδαφος εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 51B του ν. 2238/1994, με την ανωτέρω προσδοθείσα σε αυτές έννοια, και τούτο διότι ο νομοθέτης του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 θέσπισε την απαγόρευση, θεωρώντας αμαχήτως ότι μόνη η τιμολόγηση δεν δικαιολογεί τη δημιουργία οιασδήποτε δαπάνης και, επομένως, δεν τίθεται καν ζήτημα βάρους απόδειξης της πραγματοποίησης και της παραγωγικότητάς της. Η άποψη αυτή δεν αναιρείται εκ του γεγονότος ότι οι δαπάνες της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 ορίζονται ως εκπεστέες «με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51A και 51B», διότι η εφαρμογή των διατάξεων αυτών, προϋποθέτουν ευλόγως την ύπαρξη πραγματικών εκπεστέων δαπανών, δεν καταλαμβάνει και τις δαπάνες τις οποίες ο νόμος θεωρεί αμαχήτως μη δικαιολογημένες και συνακόλουθα μη εκπεστέες, όπως εν προκειμένω τη δαπάνη τιμολόγησης. Εάν ήθελε γίνει δεκτό ότι και στην περίπτωση της δαπάνης αυτής είχε εφαρμογή το άρθρο 51B η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του ν. 2238/1994 δεν θα είχε λόγο θεσπίσεώς της και θα παρέμενε γράμμα κενό.

Στην περίπτωση, όμως, που στο εκδιδόμενο από το τιμολογούν πρόσωπο παραστατικό, έχει καταχωρισθεί και δαπάνη που δεν προέρχεται από την τιμολόγηση και μόνον (όπως π.χ. η δαπάνη προμήθειας που σχετίζεται αποκλειστικά με την εν λόγω τιμολόγηση), αλλά από παρασχεθείσα υπηρεσία ή παράδοση αγαθών και η δαπάνη αυτή περιλαμβάνεται στις, από τη διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1γ' του ν. 2238/1994, μνημονευόμενες δαπάνες, τότε αυτή τυγχάνει εκπεστέα, υπό τις τασσόμενες στο άρθρο 51B' του ν. 2238/1994 προϋποθέσεις (ως προς το βάρος της απόδειξης κλπ), διατηρουμένου, σε κάθε περίπτωση, του δικαιώματος της φορολογικής αρχής να προβεί σε τυχόν περαιτέρω ελεγκτικές ενέργειες προς πλήρη πιστοποίηση της πραγματικής διενέργειας των εν λόγω δαπανών και της παραγωγικότητάς αυτών. Τούτο δε,

διότι, ως ήδη ελέχθη, η διάταξη του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγρ. 1 του άρθρου 31, απαγορεύει την έκπτωση της δαπάνης που προέρχεται και έχει ως αφορμή την έκδοση του τιμολογίου και μόνον (ως η αναφερθείσα δαπάνη προμήθειας εκ μόνης της τιμολόγησης).

IV. Κατ' ακολουθίαν των προεκτεθέντων, κατά την ομόφωνη γνώμη του Β' Τμήματος, επί των τεθέντος ερωτήματος αρμόζει η απάντηση ότι, κατά την έννοια του τελευταίου εδαφίου της περίπτωσης γ' της παραγράφου 1, του άρθρου 31 του ν. 2238/1994, δεν εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα ημεδαπής επιχείρησης οι δαπάνες, που καταβλήθηκαν ή οφείλοντο σε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, των οποίων η δραστηριότητα εξαντλήθηκε στην τιμολόγηση της συναλλαγής και μόνον, ενώ η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών διενεργήθηκε από τρίτο πρόσωπο, με έδρα σε κράτος μη συνεργάσιμο ή με προνομιακό φορολογικό καθεστώς (τριγωνικές συναλλαγές), χωρίς να ερευνάται αν οι δαπάνες αυτές είναι πραγματικές και παραγωγικές, αποκλειομένης της εφαρμογής του άρθρου 51B του ν.2238/1994.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 4η Φεβρουαρίου 2014

Ο Πρόεδρος του Τμήματος

Αλέξανδρος Γερ. Καραγιάννης
Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Ο Εισηγητής

Παναγιώτης Θ. Πανάγος
Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.