



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
Γ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ 14η ΦΠΑ
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα 28/9/2001
Αρ.Πρωτ.1090560/5361/674/A0014

Ταχ. Δ/ση Σίνα 2 - 4
Τ.Κ. 106 72 Αθήνα
Πληροφορίες Γ.Μπούρα
Τηλέφωνο 3647202-5
FAX 3645413

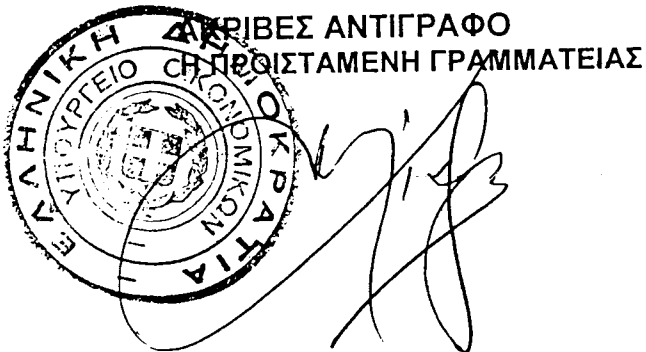
ΠΡΟΣ: ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ Π.Δ.

1101.1225

ΘΕΜΑ: Δικαίωμα ή μη έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε πλαστό στοιχείο, από το λήπτη του στοιχείου αυτού.

Σας κοινοποιούμε την γνωμοδότηση 685/2000 του Ν.Σ.Κ., η οποία έγινε δεκτή από τον Υπουργό Οικονομικών σχετικά με το δικαίωμα έκπτωσης ή μη του φόρου εισροών που αντιστοιχεί σε πλαστό στοιχείο, από το λήπτη του στοιχείου αυτού.

Με τη γνωμοδότηση αυτή που γίνεται δεκτό ότι ο υποκείμενος στο Φ.Π.Α. ως λήπτης πλαστού στοιχείου, δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό Φ.Π.Α. και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.



Ο ΠΡΟΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ
ΑΝΤ.ΠΛΟΥΜΑΚΗΣ

Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 685/2000

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

Γ' Τμήμα

Συνεδρίαση της 8^{ης} Δεκεμβρίου 2000

Σύνθεση

Προεδρεύων: Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ: Γρηγόριος Κρόμπας

Νομικοί Σύμβουλοι: Θεμιστοκλής Αμπλιανίτης, Βλάσιος Ασημακόπουλος,

Σωτήριος Παπαγεωργακόπουλος, Κωνσταντίνος Καποτάς,

Παναγιώτης Κιούσης, Ιωάννης Σακελλαρίου.

Εισηγητής: Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Πάρεδρος ΝΣΚ

Σ.Α.Τ.Ε.

Αριθμός Ερωτήματος: 2274/276/Α0014/2-6-2000 Γενικής Διεύθυνσης Φορολογίας

ΥΠΟΙΚ- Διεύθυνση 14^η ΦΠΑ- Τμήμα Α'

Περίληψη ερωτήματος: Ερωτάται:

Α) Εάν ο λήπτης πλαστού φορολογικού στοιχείου, σε βάρος του οποίου με τις του διατάξεις του ν. 2523/1997 δεν επιβάλλονται πρόστιμα και διοικητικές κυρώσεις για τη λήψη αυτού, έχει δικαίωμα σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης β' της παραγράφου του άρθρου 25 ν. 1642/1986 έκπτωσης του φόρου των εισροών που αντιστοιχεί στο υπ' αυτού ληφθέν πλαστό στοιχείο ή αυτό πρέπει να απορρίπτεται κατά τον έλεγχο ως μη νόμιμο και να καταλογίζεται ο αντίστοιχος φόρος.

Β) Εάν συνεχίζει να ισχύει μετά τη θέση σε ισχύ του άρθρου 25-παράγραφοι 1 και 2 του ν. 2523/1997 η διάταξη του άρθρου 8 παράγραφος 12 ν. 1882/1990, σύμφωνα με την οποία ο αποδέκτης πλαστού ή εικονικού ή νοθευμένου φορολογικού στοιχείου, για ανύπαρκτη εν όλω ή εν μέρει συναλλαγή ή για συναλλαγή μεταξύ προσώπων διαφορετικών από εκείνα που αναγράφονται στο φορολογικό στοιχείο, αποσκοπώντας σε απόκρυψη φορολογητέας ύλης και έκπτωση του ΦΠΑ του στοιχείου αυτού από το φόρο εκροών του, υποχρεούται στην απόδοση στο Δημόσιο του ΦΠΑ αυτού, εφόσον δεν αποδόθηκε από τον εκδότη του φορολογικού στοιχείου, και ποιος ο νομικός χαρακτηρισμός του καταλογισμού αυτού σε βάρος του λήπτη του στοιχείου (αποδέκτη). Σε περίπτωση δε καταφατικής απάντησης στο

ανωτέρω, εάν η διάταξη αυτή έχει εφαρμογή και για το λήπτη πλαστού στοιχείου.

Για το μεν πρώτο των ως άνω ερωτημάτων το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους, Γ' Τμήμα, γνωμοδότησε ομοφώνως ως κατωτέρω, για το δεύτερο δε αποφάσισε, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 6 παράγραφος 3 του ΠΔ 282/1996 «Οργανισμός του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους» (Α'199) την παραπομπή του στην Ολομέλεια του ΝΣΚ, λόγω της ισοψηφίας των δύο γνωμών που διατυπώθηκαν κατά τη συζήτηση:

Α) Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 2 του Ν.1642/1986 «για την εφαρμογή του φόρου προστιθέμενης αξίας...» (ΦΕΚ Α 125), αντικείμενο του φόρου προστιθέμενης αξίας είναι μεταξύ άλλων, «η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στην Ελληνική επικράτεια από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτήν την ιδιότητα» (περίπτ. α).

Περαιτέρω, στην παράγραφο 1 του υπό τον τίτλο «Υπόχρεοι στον φόρο», άρθρου 28 του αυτού νόμου, ορίζονται τα εξής: «Για την παράδοση αγαθών... και την παροχή υπηρεσιών, υπόχρεοι στον φόρο είναι: α) ο εγκατεστημένος στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενος στον φόρο, για τις ενεργούμενες απ' αυτόν πράξεις.»

Εξάλλου, στο μεν άρθρο 23 παρ.1 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι «ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει από τον φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις... τον φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σ' αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν ...», στο δε άρθρο 25 παρ.1 του εν λόγω νόμου, προβλέπεται ότι «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στον φόρο κατέχει α) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, για τις

Σ.Α.Τ.Ε.

παραδόσεις αγαθών ή παροχές υπηρεσιών που γίνονται σ' αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν».

Είναι καταρχάς αληθές ότι, σύμφωνα με πάγια νομολογία του ΔΕΚ, το δικαίωμα για έκπτωση που προβλέπεται στα άρθρα 17 επ. της έκτης Οδηγίας (ΦΠΑ) (αριθ. 77/388/ΕΟΚ, ΕΕ L 145/1977) αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του ΦΠΑ και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται, το δε δικαίωμα ασκείται αμέσως για όλους τους φόρους που έχουν πλήξει τις πραγματοποιηθείσες σε προγενέστερο στάδιο πράξεις (βλ. αντί πολλών τις αποφάσεις της 21^{ης} Μαρτίου 2000, C-110/98 και C-147/98, GABALFRISA κλπ. κατά Agencia Estatal de la Administración Tributaria (ΑΕΑΤ), σκέψεις 43 και 44, όπου και η σχετική νομολογία του ΔΕΚ). Όμως γίνεται συγχρόνως δεκτό, ότι η άσκηση του δικαιώματος προς έκπτωση δεν εκτείνεται στο φόρο αποκλειστικά και μόνον επειδή αναγράφεται στο τιμολόγιο (βλ. κρίση της σημαντικής αποφάσεως του ΔΕΚ της 13^{ης} Δεκεμβρίου 1989, Genius Holding BV κατά Staatssecretaris van Financien, C-342/87), περαιτέρω δε ότι σε περιπτώσεις που χαρακτηρίζονται από απάτη ή κατάχρηση, η φορολογική αρχή μπορεί να ζητήσει την επιστροφή των ποσών ως προς τα οποία έγινε η έκπτωση, εφόσον οι εκπτώσεις έγιναν βάσει ψευδών δηλώσεων και στοιχείων (ό.π. C- 110/98 και C- 147/98, σκέψη 46).

Εξάλλου, δυνάμει του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας, τα κράτη μέλη έχουν την ευχέρεια να λαμβάνουν μέτρα τα οποία να διασφαλίζουν την ακριβή είσπραξη του φόρου και να αποφεύγεται η φοροδιαφυγή, τα οποία βεβαίως δεν πρέπει να υπερβαίνουν το αναγκαίο μέτρο για την επίτευξη αυτών των σκοπών και την αποφυγή των καταστρατηγήσεων.

Μέσα στα πλαίσια της τελευταίας ως άνω νομολογίας του ΔΕΚ και του άρθρου 22 παράγραφος 8 της έκτης Οδηγίας κινείται και η ανωτέρω διάταξη του άρθρου 25 παράγραφος 1 περίπτωση β του ν.1642/1986, η οποία αποτελεί κατά κύριο λόγο μεταφορά στο ελληνικό δίκαιο αντίστοιχης διάταξης που περιέχεται στο άρθρο 18

Σ.Α.Τ.Ε.

παράγραφος 1 στοιχ. α της άνω Οδηγίας για το Φ.Π.Α., θεσπίστηκε δε και απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο για άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ ακριβώς για τη διασφάλιση της λειτουργίας του μηχανισμού της έκπτωσης του φόρου εισροών από το φόρο εκροών αυτού και για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής μέσω αυτού του μηχανισμού.

Κατά συνέπεια, ενόψει των ανωτέρω, κάθε πλαστό τιμολόγιο εξ ορισμού αποκλείεται από την έννοια του νόμιμου παραστατικού για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης, αποτελώντας ίσως την κλασσική περίπτωση μη νόμιμου τιμολογίου ή άλλου ισοδύναμου προς αυτό κατά τον ΚΒΣ φορολογικού στοιχείου, δεδομένου ότι η διαπίστωση της πλαστότητας ενός τέτοιου στοιχείου εμπεριέχει καταρχήν περίπτωση απάτης και κατάχρησης του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών.

Β) Εξάλλου με το ν. 2523/1997 «Διοικητικές και ποινικές κυρώσεις στη φορολογική νομοθεσία και άλλες διατάξεις» (Α'179) καθορίστηκαν σε ενιαίο κείμενο αφενός μεν οι διοικητικές κυρώσεις (οι πρόσθετοι φόροι, τα πρόστιμα και οι άλλες κυρώσεις) για τις παραβάσεις της φορολογίας εν γένει (άρθρα 1 έως και 15) και οι ποινικές κυρώσεις για τα περιγραφόμενα στον ίδιο νόμο αδικήματα φοροδιαφυγής (άρθρα 17 έως 21), αφετέρου δε οι κυρώσεις (διοικητικές και ποινικές) για τη μη καταβολή χρεών προς το Δημόσιο. Επίσης στο μεν άρθρο 25 του ίδιου νόμου καθορίστηκαν οι καταργούμενες και διατηρούμενες διατάξεις, στο δε ακροτελεύτιο άρθρο 38 η έναρξη ισχύος των επιμέρους διατάξεων.

Ειδικότερα και καθόσον αφορά στο προκείμενο ερώτημα η διάταξη του άρθρου 6 παράγραφος 1 του ανωτέρω νόμου έχει ως εξής:

Άρθρο 6. Πρόστιμα ΦΠΑ για πλαστά, νοθευμένα ή εικονικά φορολογικά στοιχεία. 1. Στο ΦΠΑ 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 του άρθρου 27 του ν. 1642/1986 και των εκάστοτε υπουργικών

αποφάσεων, που ορίζουν τη διαδικασία της επιστροφής αυτής, ή ως εκδότης δεν απέδωσε φόρο, με βάση πλαστά, εικονικά ή νοθευμένα φορολογικά στοιχεία, επιβάλλεται πρόστιμο ισόποσο με το τριπλάσιο του φόρου που εξέπεσε ή που επιστράφηκε ή δεν απέδωσε, ανεξάρτητα αν δεν προκύπτει τελικά ποσό φόρου για καταβολή».

Από τη διάταξη αυτή, που αναφέρεται ειδικώς σε παραβάσεις σχετικά με την επιστροφή και την έκπτωση του ΦΠΑ, προκύπτει σαφώς ότι από την επιβολή του ως άνω προστίμου εξαιρείται ο λήπτης πλαστού (και μόνον) στοιχείου θεωρηθείς τρόπον τινά από το νομοθέτη εκ προοιμίου ως καλόπιστος. Ενόψει δε της νομοθετικής μεταβολής, σε σχέση με το προϊσχύον καθεστώς κυρώσεων του ν. 1642/1986, προέκυψε ο ως άνω προβληματισμός της υπηρεσίας, καθόσον αφορά στο θέμα της εκπτώσεως ή μη του ΦΠΑ που αναγράφεται σε πλαστό τιμολόγιο.

Γ) Από το συνδυασμό του συνόλου των προαναφερθέντων προκύπτει σαφώς ότι κατά την εναρμονισμένη προς την έκτη Οδηγία εσωτερική νομοθεσία η, στο πλαίσιο ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ΦΠΑ, διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ένα τιμολόγιο ή άλλο ταυτόσημο φορολογικό αποδεικτικό συναλλαγής στοιχείο είναι πλαστό, αρκεί για τη μη έκπτωση από τον λήπτη του αναγραφόμενου σ' αυτό ως καταβληθέντος ΦΠΑ (φόρου εισροών), ανεξάρτητα από τη συνδρομή ή μη των προϋποθέσεων των άρθρων 6 αλλά και 19 του ν. 2523/1997, που αναφέρονται επί του προκειμένου, το μεν πρώτο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης φορολογικής παραβάσεως υποκειμένου στον ΦΠΑ ως λήπτη εικονικού ή νοθευμένου από τον ίδιο ή από άλλους που ενεργούσαν για λογαριασμό του φορολογικού στοιχείου, το δε δεύτερο στις προϋποθέσεις στοιχειοθέτησης του αυτοτελούς ποινικού αδικήματος της φοροδιαφυγής για έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων, και όχι στο ζήτημα της έκπτωσης του φόρου εκροών στο πλαίσιο του ΦΠΑ. Τούτο δε διότι, κατά τα προαναφερθέντα, το ποια τιμολόγια παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αποτέλεσε αντικείμενο ειδικής ρύθμισης της εθνικής μας νομοθεσίας, η οποία απαιτεί νόμιμο τιμολόγιο, αποκλείοντας κατά τα ανωτέρω από το δικαίωμα της έκπτωσης τα πλαστά. Άλλωστε και σε περίπτωση

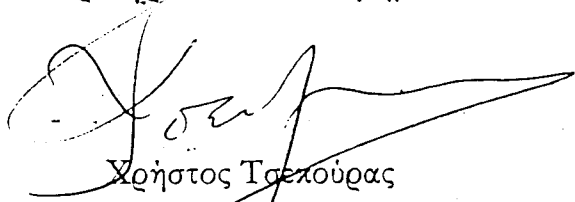
Αλείφειως μιας τέτοιας ειδικής ρύθμισης, γίνεται δεκτό ότι από όλες τις διατάξεις που συνθέτουν το σύστημα ΦΠΑ συνάγεται ότι τέτοιες εκπτώσεις (βάσει πλαστών και εικονικών φορολογικών στοιχείων) είναι ανεπίτρεπτες (βλ. και Ν. Σκλία, Κοινοτικό Φορολογικό Δίκαιο, σελ.453 επ., όπου και αλλοδαπή νομολογία, ιδίως δε σελ. 465 επ.).

Κατόπιν των ανωτέρω και επειδή στο ερώτημα δεν δίδεται συγκεκριμένο ιστορικό, η απάντηση που αρμόζει σ' αυτό είναι ότι ο υποκείμενος στον ΦΠΑ ως λήπτης πλαστού στοιχείου δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης για τον αναγραφόμενο στο στοιχείο αυτό ΦΠΑ και τούτο πρέπει να απορρίπτεται ως μη νόμιμο.

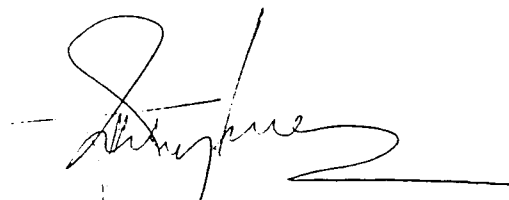
ΕΘΕΩΡΗΘΗ

Αθήνα 13.12.2007


Ο Προεδρεύων του Γ' Τμήματος του ΝΣΚ


Χρήστος Τσακούρας
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής


Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος
Πάρεδρος ΝΣΚ

Δεωχ
Αθήνα 25.7.2008
Ο Υπερκαρδύ


ΑΠΟΣΤΡΑΦΗ ΕΡΓΑΣΙΑΣ
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΟΥ
ΕΠΙΧΕΙΡΗΣΙΑΚΗΣ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑΣ
