

Σ.Α.Τ.Ε.



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
ΚΑΙ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΓΕΝ.Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΛΕΓΧΩΝ  
Δ/ΝΣΗ ΕΛΕΓΧΟΥ  
ΤΜΗΜΑ Α'

Αθήνα, 21 Απριλίου 2003  
Αριθ.Πρωτ. 1038537/1271/ ΔΕ-Α'

ΠΟΛ. 1071

Ταχ.Δ/ση:Κ. Σερβίας 10  
Ταχ.Κωδ. :101 84 ΑΘΗΝΑ  
Πληροφορίες: Ν.Θεοτόκης  
Τηλέφωνο:3375206  
e-mail: elegxos-s2@ky.ypoik.gr

ΠΡΟΣ: Ως Π.Δ.

**ΘΕΜΑ: Υπαγωγή σε φόρο εισοδήματος της αξίας εκδοθέντων εικονικών τιμολογίων.**

Σας γνωρίζουμε ότι αναφορικά με το πιο πάνω θέμα, της φορολογικής αντιμετώπισης από τον έλεγχο, ως προς τη φορολογία εισοδήματος, φερόμενων ακαθαρίστων εσόδων εκ της έκδοσης εικονικών ως προς τη συναλλαγή τιμολογίων, εκδόθηκε η αριθ. 727/2002 γνωμοδότηση του Β' Τμήματος του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους.

Σύμφωνα με την εν λόγω γνωμοδότηση, εφ' όσον ο εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας ή έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεων ή παροχής υπηρεσιών δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθεί υπ' όψη και θα υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνο η τυχόν αμοιβή για την έκδοση και διάθεση των στοιχείων αυτών, στο πλαίσιο των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 του ν. 2298/94.

Την παραπάνω γνωμοδότηση, η οποία έγινε αποδεκτή από τον κ. Γενικό Γραμματέα, σας αποστέλλουμε για ενημέρωσή σας και εφαρμογή στις σχετικές περιπτώσεις.

**Συνημμένα:** Η αριθ. 727/2002 γνωμοδότηση του Ν.Σ.Κ., σε φωτοτυπία.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ  
Η Προϊστάμενη της Γραμματείας



Ο Προϊστάμενος της Δ/σης

ΔΗΜ. ΠΑΠΑΔΗΜΗΤΡΙΟΥ

Σ.Α.Τ.Ε.

Σ.Α.Τ.Ε.

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΑΣ  
& ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
ΕΙΔΙΚΟ ΝΟΜΙΚΟ ΓΡΑΦΕΙΟ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Αριθμός Γνωμοδοτήσεως 727/2002

ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ

(Τμήμα Β')

Συνεδρίαση της 31-10-2002

Σύνθεση :

Πρόεδρος : Χρήστος Τσεκούρας, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

Αντιπρόεδρος ΝΣΚ: Γρηγόριος Κρόμπας

Νομικοί Σύμβουλοι: : Θ.Αμπλιανίτης, Σπ.Σκουτέρης, Αλ.Τζεφεράκος,

Βλ.Ασημακόπουλος, Σπ.Δελλαπόρτας, Φωκ.

Γεωργακόπουλος, Παν.Κιούσης

Εισηγητής : Παναγιώτης Κιούσης, Νομικός Σύμβουλος

Αρ.Ερωτήματος: 1029502/1224/28-3-02 Γεν. Δ/νσης Φορολογίας Ελέγχων,

Δ/νση Ελέγχου- Τμήμα Α'/Υπ. Οικονομίας και Οικονομικών.

ΘΕΜΑ: Φορολογία ακαθαρίστων εσόδων που προκύπτουν από εικονικά τιμολόγια.

Περίληψη Ερωτήματος:

Σ.Α.Τ.Ε.

Ερωτάται πως φορολογείται στην φορολογία εισοδήματος το προκύπτον «πλασματικό εισόδημα» από εικονικές συναλλαγές, οι οποίες ουδέποτε πραγματοποιήθηκαν και ουδέποτε εδηλώθηκαν.

-----

Σύμφωνα με τα τεθέντα υπόψει του ΝΣΚ, κατά τον φορολογικό έλεγχο, πολλές ατομικές ως επί το πλείστον επιχειρήσεις, πέραν της έκδοσης εικονικών τιμολογίων δεν ανέπτυξαν καμία οικονομική δραστηριότητα (στερούμενες αγορών και δαπανών) εξάλλου επιχειρήσεις, κυρίως παροχής υπηρεσιών, πέραν των εικονικών συναλλαγών αναπτύσσουν και πραγματικές δραστηριότητες.

Κατά την άποψη της Υπηρεσίας σε περίπτωση που δεν έχουν υποβληθεί καθόλου δηλώσεις ή τα ποσά που αφορούν τα εικονικά στοιχεία δεν έχουν συμπεριληφθεί στις υποβληθείσες δηλώσεις τότε δεν πρέπει να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική καθαρή αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων, αλλά μόνο το ποσό εκείνο, πλέον του ποσού ΦΠΑ (ο οποίος άλλωστε καταλογίζεται), το οποίο απετέλεσε, κατά τα στοιχεία της φορολογικής αρχής, αμοιβή εκ της διαθέσεως των εικονικών στοιχείων σε άλλες επιχειρήσεις (ανεξαρτήτως βεβαίως της επιβολής κυρώσεων ΚΒΣ & ποινικών διώξεων).

Επί του άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους εγνωμοδότησεν ως εξής:

I. Στο νόμο 2338/94 πλην άλλων, ορίζονται τα ακόλουθα:

#### Άρθρο 1

#### Αντικείμενο του φόρου

Επιβάλλεται φόρος στο συνολικό καθαρό εισόδημα που προκύπτει είτε στην ημεδαπή είτε στην αλλοδαπή και αποκτάται από κάθε φυσικό

πρόσωπο για το οποίο συντρέχουν οι προϋποθέσεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 2.

## **Άρθρο 2**

### **Υποκείμενο του φόρου**

1. Σε φόρο υπόκειται κάθε φυσικό πρόσωπο, το οποίο αποκτά εισόδημα που προκύπτει στην Ελλάδα ανεξάρτητα από την ιθαγένεια και τον τόπο κατοικίας ή διαμονής του...

4. Σε φόρο υπόκεινται επίσης, οι ομόρρυθμες και οι ετερόρρυθμες εταιρίες, οι κοινωνίες αστικού δικαίου, που ασκούν επιχείρηση ή επάγγελμα, οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρίες, οι συμμετοχικές ή αφανείς, καθώς και οι κοινοπραξίες της παραγράφου 2 του άρθρου 2 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992, ΦΕΚ Α' 84).

## **Άρθρο 4**

### **Εισόδημα και εξεύρεσή του**

1. Εισόδημα στο οποίο επιβάλλεται ο φόρος είναι το εισόδημα που προέρχεται από κάθε πηγή ύστερα από την αφαίρεση των δαπανών για την απόκτησή του, όπως αυτό προσδιορίζεται ειδικότερα στα άρθρα 20 έως 51. Ο φόρος αυτού του νόμου, τα πρόστιμα και οι πρόσθετοι φόροι δεν αναγνωρίζονται για έκπτωση από το εισόδημα αυτό.

## **Άρθρο 28**

### **Έγνοια και απόκτηση του εισοδήματος**

1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το ποσό που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή

από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος το οποίο δεν υπάρχει στα ελεύθερα επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

Σ.Α.Τ.Ε.

## Άρθρο 32

### Εξωλογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν βιβλία και στοιχεία πρώτης ή δεύτερης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, καθώς και των επιχειρήσεων που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία ή τηρούν βιβλία και στοιχεία κατώτερης κατηγορίας της προσηκούσας ή τηρούν ανακριβή ή ανεπαρκή βιβλία και στοιχεία και στην τελευταία αυτή περίπτωση η ανεπάρκεια καθιστά αδύνατη τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων, προσδιορίζεται εξωλογιστικώς με πολλαπλασιασμό των ακαθάριστων εσόδων της επιχείρησης με ειδικούς, κατά γενικές κατηγορίες επιχειρήσεων, συντελεστές καθαρού κέρδους...

2. Για κάθε κατηγορία επιχειρήσεων προβλέπεται ένας μοναδικός συντελεστής καθαρού κέρδους ο οποίος εφαρμόζεται στα ακαθάριστα έσοδα.

Για τις επιχειρήσεις που δεν τηρούν τα βιβλία και στοιχεία που προβλέπονται για αυτές από τον Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή στις οποίες διαπιστώθηκε:

- α) Η έκδοση πλαστών ή εικονικών τιμολογίων
- β) Η τήρηση ανεπίσημων βιβλίων παράλληλα προς τα υποχρεωτικώς τηρούμενα επίσημα.

Σ.Α.Τ.Ε.

γ) Η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου ή η έκδοση ανακριβούς, για την πώληση ή διακίνηση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών.

δ)..

ε)... Ο συντελεστής καθαρού κέρδους που εφαρμόζεται προσαυξάνεται κατά εκατό τοις εκατό (100%).

Στις λοιπές περιπτώσεις που τα βιβλία και στοιχεία κρίνονται ανακριβή ο συντελεστής καθαρού κέρδους προσαυξάνεται κατά πενήντα τοις εκατό (50%).

II. Επειδή, από τις προηγούμενες διατάξεις συνάγεται ότι, όταν έχουν γίνει εγγραφές στα βιβλία του φορολογουμένου (επιτηδευματία) ή στα τιμολόγια ή σε άλλα έγγραφα που έχουν εκδώσει τρίτα πρόσωπα, καθώς επίσης και όταν ο φορολογούμενος (επιτηδευματίας) έχει εκδώσει από τα οικεία στελέχη στοιχεία, στα οποία στηρίχθηκαν εγγραφές και σύμφωνα με τις εγγραφές αυτές φέρεται ως συναλλασσόμενος, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο συναλλάχθηκε (εικονικώς), τότε υπέχει φορολογική υποχρέωση τόσο ο επιτηδευματίας, ο οποίος κατά το φαινόμενο μόνο (εικονικώς) εμφανίζεται με βάση τις εγγραφές ή τα στοιχεία αυτά ότι ασκεί βιομηχανική ή βιοτεχνική επιχείρηση και πραγματοποίησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων της επιχείρησής του, όσο και ο υποκρυπτόμενος επιτηδευματίας, ο οποίος πράγματι ασκεί τη σχετική επιχείρηση και απέκτησε ακαθάριστα έσοδα από την πώληση και γενικά τη διάθεση των προϊόντων αυτών. (ΣτΕ 3445-3446/2000 5μελούς, 4546, 4548/2001/7λούς, CONTRA ΣτΕ 3705-3707/83, 3738/83, 5008/95 με τις οποίες εγένετο δεκτόν ότι φορολογικώς υπόχρεως είναι μόνο ο πράγματι αποκτών εισόδημα). Τουτό αυτό ισχύει και επί

επιχειρήσεων παροχής υπηρεσιών αφού και σ' αυτές τις επιχειρήσεις είναι νοητή η συνύπαρξη πραγματικού και εικονικού επιτηδευματία.

III. Συνακόλουθα εφ' όσον ο φορολογούμενος (εικονικώς φερόμενος ως επιτηδευματίας η έχων πράγματι συναλλαγές και εκδίδων εικονικά στοιχεία πωλήσεως ή παροχής υπηρεσιών) δεν υπέβαλε φορολογική δήλωση ή δεν συμπεριέλαβε τα σχετικά εισοδήματα στις δηλώσεις του, θα ληφθούν υπ' όψη και θα υπαχθούν σε φόρο εισοδήματος (μέσω των οικείων καταλογιστικών πράξεων) η συνολική αξία των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων και όχι μόνον η αμοιβή για την έκδοση των εικονικών στοιχείων.

Σ' αυτόν τον προσδιορισμό θα ληφθούν υπ' όψη και τα εκ των τηρηθέντων βιβλίων και στοιχείων προκύπτοντα αποτελέσματα (ακόμη και του τρίτου επιτηδευματία) και το σύνολο της αξίας των εκδοθέντων εικονικών φορολογικών στοιχείων.

IV. Κατά τα παραπάνω και κατά την ομόφωνη γνώμη του Τμήματος προσήκει η ανωτέρω αναλυτική απάντηση και ειδικότερα ότι θα ληφθεί υπ' όψη το σύνολο της αξίας των εκδοθέντων εικονικών στοιχείων κατά τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων, στα πλαίσια των διατάξεων περί εξωλογιστικού προσδιορισμού του εισοδήματος, σύμφωνα με το άρθρο 32 ν.2298/94.

Τέλος το Τμήμα έχει τη γνώμη ότι ενόψει της διακυμάνσεως της νομολογίας του Σ.Α.Τ.Ε. στο άνω ζήτημα ενδείκνυται να χωρήσει σχετική νομοθετική ρύθμιση ώστε να επιλυθεί δια της νομοθετικής οδού το ανακύψαν ως άνω μείζονος σημασίας ζήτημα, δεδομένου άλλωστε ότι δια του άρθρου 19 παρ.4 του νεότερου νόμου 2523/97 οι σχετικές διοικητικές

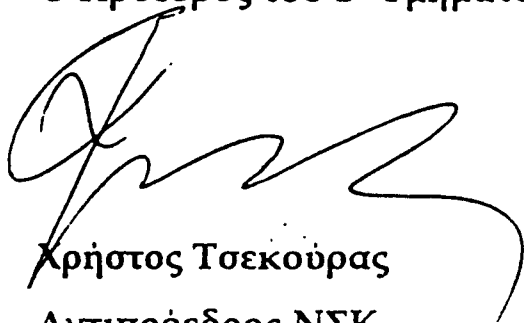
Σ.Α.Τ.Ε.

κυρώσεις επιβάλλονται σε βάρος του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται και όχι κατά του εικονικού επιτηδευματία.

**ΕΘΕΩΡΗΘΗ**

Αθήνα 24.12.2022

Ο Πρόεδρος του Β' Τμήματος ΝΣΚ



Χρήστος Τσεκούρας  
Αντιπρόεδρος ΝΣΚ

Ο Εισηγητής



Παν.Κιούσης  
Νομικός Σύμβουλος

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο Προϊστάμενος

του Τμήματος



Γίνεται δακτύ

Αθήνα 31.3.03

Ο Γεν. Γραμματέας

ΓΡΑΦ. ΚΑΝΕ 9107.0908

Σ.Α.Τ.Ε.