



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

**Αριθμός Γνωμοδοτήσεως: 430/2010**

**ΤΟ ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ  
Α' Τμήμα**

**Συνεδρίαση της 13<sup>ης</sup> -12-2010.**

**Σύνθεση**

**Πρόεδρος:** Βασίλειος Σουλιώτης, Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.

**Μέλη:** Χρυσάφουλα Αυγερινού, Θεόδωρος Ψυχογιός, Στυλιανή Χαριτάκη,  
Ευφροσύνη Μπερνικόλα, Γαρυφαλιά Σκιάνη και Δήμητρα Κεφάλα, Νομικοί  
Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Δέσποινα Γάκη, Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. 1067663/11182/ΔΕ-  
Γ/18.5.2010 έγγραφο της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών  
Θεμάτων/Γενικής Διευθύνσεως Φορολογικών Ελέγχων/Διευθύνσεως Ελέγχου/  
Γ' Τμήματος Ποινών του Υπουργείου Οικονομικών.

**Περίληψη ερωτήματος:** Ερωτάται εάν η επιστροφή Φ.Π.Α. σε αγρότη του  
ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/2000, βάσει εικονικών

φορολογικών στοιχείων, υπάγεται σε μια από τις περιπτώσεις των διατάξεων του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997, ούτως ώστε να δικαιολογείται η υποβολή σε βάρος του μηνυτήριας αναφοράς από την αρμόδια φορολογική Αρχή, με βάση τις διατάξεις αυτές.

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

**A.** Από το ως άνω ερώτημα, όπως αυτό συμπληρώνεται από το υπ' αριθμ. πρωτ. 2849/12.3.2010 έγγραφο της Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας (Δ.Ο.Υ) Αλεξάνδρειας προς τη Γενική Διεύθυνση Φορολογικών Ελέγχων του Υπουργείου Οικονομικών (Γ' Τμήμα Ποινών), προκύπτουν τα εξής:

Η Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας καταλόγισε, αρχικώς, σε βάρος του Κ.Μ. το Φ.Π.Α., ποσού 9.363,45 ευρώ, που είχε επιστραφεί σε αυτόν, ως αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν. 2589/2000, λόγω ανύπαρκτων συναλλαγών, βάσει οκτώ (8) εικονικών τιμολογίων αγοράς αγροτικών προϊόντων, εκδόσεως της εταιρίας περιορισμένης ευθύνης με την επωνυμία «Δ. Β.» και επέβαλε, τελικώς, στον Κ.Μ. πρόστιμο ύψους 28.090,35 ευρώ, ίσο, δηλαδή, με το τριπλάσιο του ως άνω επιστραφέντος φόρου, το οποίο βεβαιώθηκε στο σύνολό του μετά την άπρακτη παρέλευση της εξηκονθήμερης προθεσμίας για την άσκηση προσφυγής ή συμβιβασμού. Προκειμένου, δε, να διασφαλιστούν τα συμφέροντα του Ελληνικού Δημοσίου, η ως άνω Δ.Ο.Υ. υπέβαλε, στη συνέχεια, σε βάρος του Κ.Μ. την υπ' αριθμόν καταθέσεως α 09/5379/01-10-2009 μηνυτήρια αναφορά στην Εισαγγελία Πλημμελειοδικών Βέροιας, θεωρώντας, ότι, η εν λόγω περίπτωση υπάγεται στις διατάξεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2523/1997.

Με την υπ' αριθμ. α 09/5379/3.3.2010 κλήση, η Πταισματοδίκης Αλεξάνδρειας ζήτησε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αλεξάνδρειας να διευκρινίσει σε ποια από τις περιπτώσεις του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2523/1997 αναφέρεται η εν λόγω μηνυτήρια αναφορά, καθώς, σύμφωνα με την αρμόδια Αντιεισαγγελέα, το πρόσωπο που διαπράττει το αδίκημα του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, πρέπει να έχει υποχρέωση καταβολής

Φ.Π.Α. και δεν αρκεί, μόνον, το γεγονός, ότι, ενδεχομένως, εξαπατά τη φορολογική Αρχή. Κατόπιν τούτων υποβλήθηκε το παρόν ερώτημα.

**B. 1.** Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 18 του Ν. 2523/1997, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, πριν από την ισχύ της παραγράφου 1 του άρθρου 16 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175Α/30.9.2010):

*«1. Αδίκημα μη απόδοσης ή ανακριβούς απόδοσης στο Δημόσιο του φόρου προστιθέμενης αξίας, του φόρου κύκλου - εργασιών και των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων, τελών ή εισφορών διαπράττει ο φορολογούμενος ο οποίος προκειμένου να αποφύγει την πληρωμή αυτών δεν απέδωσε ή απέδωσε ανακριβώς τους άνω φόρους, τέλη ή εισφορές ή συμψήφισε ή **εξαπατώντας τη φορολογική αρχή έλαβε επιστροφή Φ.Π.Α.**, τιμωρούμενος: α) με φυλάκιση τουλάχιστον (1) έτους, εφόσον το προς απόδοση ποσό του κύριου φόρου, τέλους ή εισφοράς ή το ποσό του Φ.Π.Α. που συμψηφίστηκε ή επιστράφηκε ή δεν αποδόθηκε, υπερβαίνει σε ετήσια βάση το ποσό των τριών χιλιάδων (3.000) ευρώ και β) με κάθειρξη μέχρι δέκα ετών, εφόσον το ως άνω ποσό υπερβαίνει σε ετήσια βάση τα εβδομήντα πέντε χιλιάδες (75.000) ευρώ.*

*Σε περίπτωση συρροής περισσότερων τέτοιων φόρων, τελών ή εισφορών τα ως άνω ποσά υπολογίζονται ξεχωριστά για κάθε μερικότερο φόρο, τέλος ή εισφορά.»*

Ενώ, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 4, 5, 6 και 7 του άρθρου 21 του Ν.2523/1997, όπως ίσχυαν κατά τον κρίσιμο χρόνο, πριν από την ισχύ της παραγράφου 4 του άρθρου 16 του Ν.3888/2010 (ΦΕΚ 175Α/30.9.2010):

*«4. Ο προϊστάμενος της αρμόδιας δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας, εφόσον δεν ασκήθηκε προσφυγή κατά του οικείου φύλλου ελέγχου, υποβάλλει σχετική μηνυτήρια αναφορά στην αρμόδια εισαγγελική αρχή, που συνοδεύεται από επικυρωμένα αντίγραφα της οικείας έκθεσης ελέγχου, της καταλογιστικής πράξης του φόρου και των στοιχείων από τα οποία αποδεικνύεται η οριστικοποίηση της φορολογικής εγγραφής, για την άσκηση της κατά νόμο ποινικής δίωξης. Στις ίδιες ενέργειες προβαίνει ο άνω προϊστάμενος και όταν ασκήθηκε έφεση κατά της πρωτόδικης απόφασης,*

πλην όμως αυτή απορρίφθηκε για τυπικούς λόγους από το διοικητικό δικαστήριο που δικάζει κατ' έφεση».

**Β.2.** Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 3 του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικας ΦΠΑ):

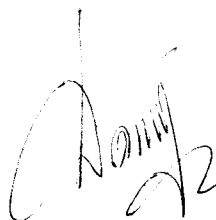
Ειδικότερα,

*«1. Οι αγρότες, για την παράδοση αγροτικών προϊόντων παραγωγής τους και για την παροχή αγροτικών υπηρεσιών, υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού και δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του φόρου του παρόντος νόμου που επιβάρυνε τις αγορές αγαθών ή λήψεις υπηρεσιών, τις οποίες πραγματοποίησαν για την άσκηση της εκμετάλλευσής τους. (...). 3. Οι διατάξεις των άρθρων 30, 31, 32, 36 και 38 δεν εφαρμόζονται για τους αγρότες που υπάγονται στο καθεστώς του άρθρου αυτού».*

Ενώ, τέλος, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του ίδιου νόμου (Ν.2859/2000):

*«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς, και, το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποδόσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν».*

**Γ.** Από τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 41 του Ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) προκύπτει, ότι, οι αγρότες του, οριζόμενου στο άρθρο αυτό, ειδικού καθεστώτος, δικαιούνται να ζητήσουν την επιστροφή του ΦΠΑ, τον οποίο κατέβαλαν σε επιτηδευματίες, κατά την αγορά αγαθών και τη λήψη υπηρεσιών για την άσκηση της δραστηριότητάς τους, παρ' ότι, οι εν λόγω αγρότες, αν και υποκείμενοι σε ΦΠΑ, δεν οφείλουν να αποδώσουν ΦΠΑ εκροών (δηλαδή, φόρο επί των πωλήσεων, τις οποίες αυτοί πραγματοποιούν), και, κατά συνέπεια, δεν δύνανται να εκπέσουν το φόρο των εισροών τους από το φόρο των εκροών (άρθρο 41 παρ.1 σε συνδυασμό με άρθρο 30 παρ.1 του Ν.2859/2000).



Περαιτέρω, κατά την ομόφωνη άποψη του Τμήματος, η επιστροφή Φ.Π.Α. εισροών σε αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν.2859/2000, με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία π.χ. λόγω της εικονικότητας των σχετικών συναλλαγών (κατά την εκ μέρους του αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών), υπάγεται στο πεδίο εφαρμογής των διατάξεων του άρθρου 18 παρ.1 του Ν.2523/1997, διότι αποτελεί προϊόν εξαπατήσεως της φορολογικής αρχής από τον εισπράττοντα τον επιστρεφόμενο φόρο και, κατά συνέπεια, επιβάλλεται η υποβολή μηνυτήριας αναφοράς σε βάρος του από την αρμόδια φορολογική αρχή. Και τούτο, διότι, η δόλια συμμετοχή του αγρότη στις προαναφερθείσες εικονικές συναλλαγές συγκροτεί το, περιγραφόμενο στο ως άνω άρθρο 18 παρ.1 του Ν.2523/1997, αδίκημα, αφού δια των εικονικών συναλλαγών αυτός πέτυχε, εξαπατώντας τη φορολογική αρχή, την επιστροφή ανύπαρκτου Φ.Π.Α. εισροών, τον οποίο, δήθεν, είχε καταβάλει σε τρίτους, επ' ευκαιρία των εν λόγω «συναλλαγών», δεδομένου, ότι, η ως άνω ποινική διάταξη δεν κάνει διάκριση και δεν εξαιρεί, από την εφαρμογή της, τους φορολογουμένους οι οποίοι υπάγονται σε ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α., ούτε αξιώνει, για το αξιόποινο της επιστροφής του φόρου εισροών, να έχει προηγηθεί και η καταβολή φόρου στη Δ.Ο.Υ. εκ μέρους των φορολογουμένων. Άλλωστε, είναι προφανές, ότι, η αναφερόμενη στο εν λόγω άρθρο προϋπόθεση εφαρμογής του, δηλαδή, η πρόθεση του φορολογουμένου να αποφύγει την πληρωμή του φόρου, περιορίζεται μόνον, στις περιπτώσεις, στις οποίες τίθεται ζήτημα πληρωμής (αποδόσεως) του φόρου, δηλαδή, στις περιπτώσεις στις οποίες δεν αποδόθηκε ή αποδόθηκε ανακριβώς ο φόρος (εκρών) ή συμψηφίστηκε αυτός και, όχι, στις περιπτώσεις που ο φόρος επιστράφηκε στο φερόμενο ως δικαιούχο, όπως στην προκειμένη περίπτωση.

Έτσι, το γεγονός, ότι, το άρθρο 41 παρ.1 του Ν.2859/2000 προβλέπει, ρητά, τη δυνατότητα επιστροφής του φόρου εισροών στους υπαγόμενους στο εν λόγω άρθρο αγρότες, δηλαδή, ανεξάρτητα από οποιαδήποτε προηγούμενη καταβολή φόρου από αυτούς, σε συνδυασμό με τη θέσπιση του αξιόποινου οποιασδήποτε επιστροφής φόρου, η οποία επιτυγχάνεται με απατηλές ενέργειες του φορολογουμένου (άρθρο 18 παρ.1 Ν.2523/1997),

καθιστά αναγκαία την υπαγωγή στο πεδίο εφαρμογής του τελευταίου άρθρου και του ως άνω αγρότη, λόγω της εις αυτόν επιστροφής του Φ.Π.Α., κατά τα ήδη αναφερθέντα.

**Δ.** Κατόπιν των ανωτέρω, επί του τεθέντος ερωτήματος, το Α' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδότησε ομόφωνα, ότι, η επιστροφή Φ.Π.Α. , σε αγρότες του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Ν. 2859/2000 με βάση εικονικά φορολογικά στοιχεία, συνιστά το αδίκημα των διατάξεων του άρθρου 18 παρ. 1 του Ν. 2523/1997, το οποίο διαπράττουν με τη λήψη επιστροφής Φ.Π.Α., εξαπατώντας την φορολογική αρχή με τις εικονικές συναλλαγές τους και, επομένως, νόμιμα η αρμόδια φορολογική αρχή υποβάλλει σχετική μηνυτήρια αναφορά.

ΑΘΗΝΑ,14-1-2011

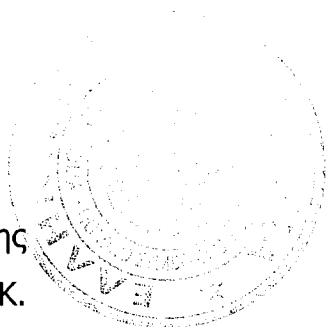
ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ



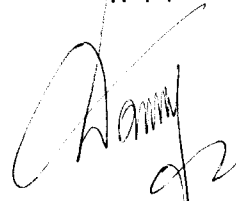
Ο ΠΡΟΕΔΡΟΣ

Βασίλειος Σουλιώτης

Αντιπρόεδρος Ν.Σ.Κ.



Η Εισηγήτρια



Δέσποινα Γάκη

Πάρεδρος Ν.Σ.Κ.