

Εικονικά τιμολόγια. Η εφορία πρέπει να αποδείξει την εικονικότητα

ΣΤΕ 533/2013

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 2 Δεκεμβρίου 2009 με την εξής σύνθεση: Δ. Κωστόπουλος, Σύμβουλος της Επικρατείας, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος, που είχε κώλυμα, Α.-Γ. Βώρος, Β. Καλαντζή, Σύμβουλοι, Μ.-Α. Τσακάλη, Ι. Δημητρακόπουλος, Πάρεδροι. Γραμματέας η Κ. Κεχρολόγου.

Για να δικάσει την από 21 Φεβρουαρίου 2003 αίτηση: του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. , ο οποίος παρέστη με τον Γεώργιο Καρακώστα, Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά των : 1) Κοινοπραξίας με την επωνυμία, που εδρεύει στην Αραβησσό Γιαννιτσών, 2) Ομόρρυθμης Εταιρείας με την επωνυμία....., 3) Εταιρείας Περιορισμένης Ευθύνης με την επωνυμίακαι 4).....οι οποίοι παρέστησαν με τη δικηγόρο, που τη διόρισαν με ειδικό πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να ανααιρεθεί η υπ' αριθμ. 44/2002 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της εισηγήτριας, Παρέδρου Μ.-Α. Τσακάλη.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αντιπρόσωπο του αναιρεσειόντος Προϊσταμένου, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και την πληρεξούσια των αναιρεσιβλήτων, η οποία ζήτησε την απόρριψή της.

Μετά τη δημόσια συνεδρίαση το δικαστήριο συνήλθε σε διάσκεψη σε αίθουσα του δικαστηρίου

κ α ι

Α φ ο ύ μ ε λ έ τ η σ ε τ α σ χ ε τ ι κ ά έ γ γ ρ α φ α
Σ κ έ φ θ η κ ε κ α τ ά τ ο Ν ό μ ο

1. Επειδή, για την άσκηση της κρινομένης αιτήσεως δεν απαιτείται κατά νόμο η καταβολή παραβόλου.

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή ζητείται, παραδεκτώς, η αναίρεση της υπ' αριθμ. 44/2002 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με την οποία απορρίφθηκε έφεση του αναιρεσειόντος Ελληνικού Δημοσίου κατά της υπ' αριθμ. 279/1998 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Βέροιας. Με την τελευταία αυτή απόφαση έγινε δεκτή προσφυγή των αναιρεσιβλήτων κατά της υπ' αριθμ. 53/20.6.1995 πράξεως του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..... περί επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων σε βάρος τους, ύψους 8.953.840 δρχ.

3. Επειδή, στην παράγραφο 4 του άρθρου 33 του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ([Π.Δ. 186/1992](#), Α' 84) ορίζεται ότι «Η έκδοση πλαστών ή εικονικών φορολογικών στοιχείων και η λήψη εικονικών τιμολογίων και δελτίων αποστολής θεωρείται ιδιόζουσα φορολογική παράβαση και επιβάλλεται πρόστιμο μέχρι το πενταπλάσιο της αξίας κάθε στοιχείου.....». Κατά την έννοια της διατάξεως αυτής, όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδευματία η παράβαση της λήψεως τιμολογίου εικονικού, υπό την έννοια είτε ότι δεν έχει πραγματοποιηθεί η συναλλαγή στην οποία αυτό αναφέρεται είτε ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η συναλλαγή, όχι όμως, όπως εμφανίζεται, με τον φερόμενο ως εκδότη του τιμολογίου, η φορολογική αρχή βαρύνεται, κατ' αρχήν, με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Εξ άλλου, στην τελευταία ως άνω περίπτωση, αν δηλαδή η αποδιδόμενη σε ορισμένο τιμολόγιο εικονικότητα συνίσταται στο ότι έχει μεν πραγματοποιηθεί η σχετική συναλλαγή, όχι όμως με το πρόσωπο που εμφανίζεται ως εκδότης του τιμολογίου, η εικονικότητα θεωρείται αποδεδειγμένη αν αποδειχθεί ότι το εν λόγω πρόσωπο είναι ανύπαρκτο ή ότι δεν έχει δηλώσει έναρξη επιτηδεύματος ούτε έχει προβεί σε θεώρηση φορολογικών στοιχείων στην περίπτωση δε αυτή στοιχειοθετείται, κατ' αρχήν, παράβαση για τον επιτηδευματία που αποδέχεται τέτοιο τιμολόγιο, εκτός εάν εκείνος αποδείξει ότι είχε καλή πίστη κατά το χρόνο της συναλλαγής. Και στην εν λόγω περίπτωση όμως, η φορολογική αρχή, η οποία, κατά τα προεκτεθέντα, έχει το βάρος της αποδείξεως της εικονικότητας, βαρύνεται με την απόδειξη της κατά τ' ανωτέρω ανυπαρξίας (ή της έλλειψης δηλώσεως έναρξεως επιτηδεύματος και θεωρήσεως στοιχείων) του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων (ΣΤΕ 1553/2003, ΣΤΕ 2445/2002 , κ.α.).

4. Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την αναιρεσιβαλλόμενη και την πρωτόδικη απόφαση προκύπτουν τα εξής: Σύμφωνα με την από 12.5.1995 έκθεση ελέγχου υπαλλήλων της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Θεσσαλονίκης, στις 25.1.1995 έγινε φορολογικός έλεγχος στην αναιρεσίβλητη κοινοπραξία με την επωνυμία, η οποία είχε έδρα την Αραβησσό Γιαννιτσών και αντικείμενο εργασιών την κατασκευή ιδιωτικών και δημόσιων τεχνικών έργων. Κατά τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι η κοινοπραξία αυτή είχε λάβει και είχε καταχωρήσει στα βιβλία της το 303 και με αριθμό ενιαίας μηχανογραφικής αριθμώσεως 7909/30.11.1994 τιμολόγιο πωλήσεως - δελτίο αποστολής, εκδόσεως, για την πώληση προς αυτήν 16 βαρελιών ορυκτελαίου SHELL MYRINA τύπου 20W50, 4 ελαστικών PIRELI τύπου 13R22 5TL και 10 ελαστικών PIRELI τύπου 13-22 S TH 25, συνολικής αξίας 3.794.000 δραχμών και με τον ΦΠΑ 4.476.920 δραχμών. Το εν λόγω τιμολόγιο πωλήσεως ο έλεγχος θεώρησε ως εικονικό, με την ειδικότερη αιτιολογία «ότι αυτό εκδόθηκε από πρόσωπο διαφορετικό από το αναφερόμενο στο τιμολόγιο, ανύπαρκτο ή άγνωστο στις φορολογικές αρχές». Κατόπιν δε αυτού, ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. , με την ένδικη πράξη, επέβαλε σε βάρος των αναιρεσιβλήτων (κοινοπραξία και μέλη της) πρόστιμο 8.953.840 δραχμών, ισόποσο του διπλασίου της αξίας του τιμολογίου. Στην κρίση, σχετικώς με τον χαρακτηρισμό του εν λόγω τιμολογίου ως εικονικού, κατέληξε η Φορολογική Αρχή, αφού έλαβε υπόψη της τα εξής: α) ο εκδότης αυτού, κατά την κατάθεση στις 5.8.1993 της δηλώσεως έναρξεως

εργασιών στην Α` Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, δήλωσε ως αριθμό αστυνομικής ταυτότητας το ... , ο οποίος, όπως διαπιστώθηκε αργότερα, ήταν ψευδής, εφόσον ανήκε στον , β) ο ίδιος δήλωσε μεν ως έδρα της επιχειρήσεώς του, κατάσταση εκμισθωθέν από τον τον Ιούλιο του 1993, αλλά το Δεκέμβριο του ίδιου έτους το εγκατέλειψε και μετέφερε τα εμπορεύματα (λάδια και λάστιχα αυτοκινήτων) σε άγνωστη διεύθυνση, γ) κατά τη θεώρηση από την Α` Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης στις 5.8.1993 του βιβλίου εσόδων - εξόδων της επιχειρήσεως, φέρεται, σύμφωνα με τη σχετική σημείωση θεωρήσεως επί του σώματος του βιβλίου, να έχει εμφανιστεί ο ίδιος, να έχει υπογράψει ως παραλήπτης του βιβλίου και να έχει δηλώσει τον ανωτέρω ψευδή αριθμό δελτίου ταυτότητας, δ) κατά τη θεώρηση από την ίδια Δ.Ο.Υ. στις 6.8.1993 ενός στελέχους τιμολογίων πωλήσεως - δελτίων αποστολής με αρίθμηση 1 έως 50 και ενός στελέχους δελτίων αποστολής με αρίθμηση 1 έως 50, εμφανίστηκε και παρέλαβε αυτά ο , ως πληρεξούσιος του..... με βάση το από 5.5.1993 ειδικό πληρεξούσιο ιδρύσεως, διαχειρίσεως και εκπροσωπήσεως ατομικής επιχειρήσεως, που συντάχθηκε σε συμβολαιογράφο της Νέας Υόρκης και μεταφράστηκε στις 6.5.1993 από την δικηγόρο Καβάλας Τη γνησιότητα, όμως, του εν λόγω πληρεξουσίου εγγράφου αμφισβητεί η Φορολογική Αρχή, προβάλλοντας ότι: α) από τη σύνταξη του στη Νέα Υόρκη μέχρι τη μετάφρασή του στην Καβάλα, παρήλθε μία μόνο ημέρα, β) δεν βρέθηκε ποτέ το πρωτότυπο του πληρεξουσίου, με βάση το οποίο έγινε η μετάφρασή του και γ) η σύνταξη του πληρεξουσίου στη Νέα Υόρκη έγινε χωρίς να γνωρίζει την ενέργεια του ο φερόμενος ως πληρεξούσιός του , σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του τελευταίου, δ) παρά το γεγονός ότι στη δεύτερη σελίδα του σχετικού σημειώματος θεωρήσεως υπάρχει εξουσιοδότηση του προς τον με ημερομηνία 14.12.1993, τα θεωρηθέντα από την Α` Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης στις 20.12.1993 στελέχη τιμολογίων πωλήσεως - δελτίων αποστολής με αρίθμηση και ενιαίων μηχανογραφημένων με αρίθμηση 1 έως 500, παρελήφθησαν από την , υπάλληλο του λογιστή ε) τα θεωρηθέντα στις 24.5.1994 από την ίδια Δ.Ο.Υ. ενιαία μηχανογραφημένα τιμολόγια πωλήσεως με αρίθμηση 501 έως 1000, παρελήφθησαν από τη , υπάλληλο του ανωτέρω λογιστή , κατόπιν παρακλήσεως του επίσης λογιστή ο οποίος και, τελικώς, τα παρέλαβε από το , σύμφωνα με υπεύθυνη δήλωση του τελευταίου, στ) τόσο τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος οικονομικού έτους 1994 (χρήσεως 1993), με ακαθάριστα έσοδα 57.380.490 δραχμών και καθαρά κέρδη 5.738.049 δραχμών, όσο και την εκκαθαριστική δήλωση φόρου προστιθέμενης αξίας έτους 1993, με εκροές 57.380.490 δραχμών και εισροές 56.463.270 δραχμών, είχε υποβάλει, για λογαριασμό του, τέλος, ζ) από υπεύθυνες δηλώσεις παραληπτών τιμολογίων εκδόσεως , προκύπτει ότι την παράδοση των εμπορευμάτων στους παραλήπτες διενεργούσαν, κατά κανόνα, ο , ως προστηθέντες του , οι οποίοι και προέβαιναν στη σύναψη των σχετικών συμβάσεων πωλήσεως, που απεικονίζονται στα τιμολόγια, εκδόσεως ετών 1993 και 1994, συνολικής αξίας 423.222.627 δραχμών, μεταξύ των οποίων και το επίμαχο τιμολόγιο πωλήσεως - δελτίο αποστολής. Με την προσφυγή τους οι αναιρεσίβλητοι ισχυρίστηκαν ότι το επίμαχο τιμολόγιο αντιστοιχεί σε πραγματοποιηθείσα

αγορά που συνήψε η κοινοπραξία με τον , ο οποίος εμφανίσθηκε ως υπάλληλος-πλασιέ της επιχειρήσεως του , καταβλήθηκε δε τοις μετρητοίς το συμφωνηθέν και αναγραφόμενο στο εν λόγω τιμολόγιο τίμημα, προς απόδειξη δε τούτων προσεκόμισαν χαρτοσημασμένο φωτοαντίγραφο επαγγελματικής κάρτας του , στην οποία αυτός αναγράφεται ως υπεύθυνος πωλήσεων του , και χαρτοσημασμένο φωτοαντίγραφο του Βιβλίου Ταμείου της κοινοπραξίας, που θεωρήθηκε κατά τον έλεγχο της ΥΠ.Ε.Δ.Α. στις 25.1.1995, στο οποίο έχει καταχωρηθεί στις 30.11.1994 η δια χρημάτων του ταμείου εξόφληση του επίμαχου τιμολογίου πωλήσεως-δελτίου αποστολής. Αντιθέτως, η Φορολογική Αρχή, με την έκθεσή της επί της προσφυγής, προέβαλε ότι ο φερόμενος ως εκδότης ήταν «ανύπαρκτο» πρόσωπο, στοιχείο το οποίο αρκεί για τη στοιχειοθέτηση της αποδιδόμενης παραβάσεως. Με την πρωτόδικη απόφαση έγινε δεκτό ότι ο , εκδότης του επίμαχου τιμολογίου πωλήσεως - δελτίου αποστολής, δεν μπορεί να θεωρηθεί ως άγνωστο φορολογικά πρόσωπο, αφού, όπως αναφέρεται στην από 12.5.1995 έκθεση ελέγχου, η αρμόδια Α` Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, στην οποία είχε υποβληθεί σχετική δήλωση ενάρξεως εργασιών, είχε θεωρήσει, για λογαριασμό του προσώπου αυτού, σειρά φορολογικών στοιχείων, περαιτέρω δε ότι η Φορολογική Αρχή, η οποία φέρει το βάρος αποδείξεως, ότι το ανωτέρω τιμολόγιο πωλήσεως ήταν εικονικό ως προς τον εκδότη - πωλητή, δεν απέκρουσε τον ισχυρισμό των αναιρεσιβλήτων ότι η συναλλαγή έγινε με τον ως πλασιέ της επιχειρήσεως του , και ότι το τίμημα της συναλλαγής καταβλήθηκε τοις μετρητοίς με χρήματα του ταμείου της κοινοπραξίας. Κατόπιν τούτων, το πρωτόδικο Δικαστήριο, λαμβάνοντας υπόψη και το γεγονός ότι δεν αμφισβητήθηκε η δυνατότητα της αναιρεσιβλήτης κοινοπραξίας να χρησιμοποιήσει τα αναγραφόμενα στο επίμαχο τιμολόγιο ορυκτέλαια και ελαστικά, έκρινε ότι η αποδιδόμενη παράβαση δεν αποδείχθηκε και ακύρωσε την πράξη επιβολής προστίμου. Με την έφεσή του το Δημόσιο επανέλαβε τον πρωτοδικώς προβληθέντα ισχυρισμό του ότι ο φερόμενος ως εκδότης του επίμαχου τιμολογίου ήταν «ανύπαρκτο» πρόσωπο και η ατομική επιχείρησή του «εικονική», εφ' όσον κατά τον χρόνο της εκδόσεως του εν λόγω τιμολογίου δεν βρίσκονταν εμπορεύματα στον χώρο από τον οποίο αναγράφεται σ' αυτό ότι φορτώθηκαν και επειδή κανένας από τους λήπτες φορολογικών στοιχείων εκδόσεως του δεν δήλωσε στα όργανα του ελέγχου ότι αυτός ήταν υπαρκτό πρόσωπο και ότι τον γνώριζαν. Το δικάσαν Δ.Εφετείο, με την προσβαλλόμενη απόφαση, δέχθηκε ότι από τις προαναφερθείσες διαπιστώσεις των οργάνων του ελέγχου δεν είναι δυνατόν να συναχθεί ότι ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου ήταν «ανύπαρκτο» πρόσωπο με μόνη την εκδοχή ότι οι λήπτες των εκδοθέντων τιμολογίων δεν δήλωσαν ότι τον γνώριζαν, καθόσον είναι σύνηθες στις εμπορικές συναλλαγές η διενέργεια εμπορικών πράξεων μέσω τρίτων προσώπων, όπως του πράκτορος, του παραγγελιοδόχου, του εμπορικού αντιπροσώπου ή απλού εκπροσώπου ή άλλων εννόμων σχέσεων, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι από τα στοιχεία του ελέγχου (σχετικό το με αριθμ. εντολής 300/23.8.1994 πληροφοριακό σημείωμα του Παραρτήματος της ΥΠ.Ε.Δ.Α. Καβάλας) προκύπτει ότι αυτός εμφανίσθηκε ενώπιον Δικηγόρου, ότι έχει γνωστή διεύθυνση κατοικίας στις Η.Π.Α., όπου εμφανίσθηκε ενώπιον Συμβολαιογράφου, ότι κατήρτισε προσωπικά σύμβαση μισθώσεως ακινήτου

(σχετικό το από 29.7.1993 συμφωνητικό), ότι εμφανίσθηκε ενώπιον υπαλλήλων της Α` ΔΟΥ με το λογιστή προς θεώρηση βιβλίων και ότι διενήργησε και άλλες πράξεις. Εξ άλλου, κατά το δικάσαν δικαστήριο, από μόνο το γεγονός ότι δεν υπήρχαν στο χώρο που αναγράφεται στο τιμολόγιο εμπορεύματα κατά το χρόνο της εκδόσεώς του δεν είναι δυνατόν να συναχθεί ότι ο εκδότης αυτού δεν είχε τα αναφερόμενα σ' αυτό εμπορεύματα και ότι δεν πραγματοποίησε αυτός τη συναλλαγή, καθόσον είναι σύνηθες στις συναλλαγές ο έμπορος να μην έχει αποθέματα αγαθών, ανεξαρτήτως του γεγονότος ότι, πάντως, ο εκδότης του τιμολογίου, κατά το χρόνο που διατηρούσε την έδρα της επιχειρήσεώς του στο ως άνω κατάστημα διέθετε σ' αυτό και εμπορεύματα. Κατόπιν τούτων, το δικάσαν δικαστήριο έκρινε ότι η φέρουσα το βάρος αποδείξεως Φορολογική Αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα του ως άνω τιμολογίου και απέρριψε την έφεση.

Η κρίση αυτή του Δ.Εφετείου είναι νομίμως και επαρκώς, κατ' αρχήν, αιτιολογημένη. Διότι το δικαστήριο, αφού συνεξετίμησε όσα, κατά τα ανωτέρω, είχε προβάλει το Δημόσιο για να θεμελιώσει τον ισχυρισμό ότι ο εκδότης του επίμαχου τιμολογίου ήταν «ανύπαρκτο» (συναλλακτικά) πρόσωπο και να αποδείξει, με τον τρόπο αυτό, την εικονικότητα του τελευταίου, έκρινε ότι δεν αποδεικνυόταν η αποδοθείσα εικονικότητα, συνεπώς, ότι δεν εστοιχειοθετείτο η αποδοθείσα σε βάρος των αναιρεσιβλήτων παράβαση, λαμβάνοντας προς τούτο υπόψη, ορθώς, κατά τα προαναφερθέντα, ότι το βάρος της αποδείξεως του ως άνω πραγματικού ισχυρισμού έφερε η Φορολογική Αρχή. Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου λόγοι αναιρέσεως είναι απορριπτέοι ως αβάσιμοι, οι προβαλλόμενοι δε ισχυρισμοί ότι το δικάσαν δικαστήριο έσφαλε διότι η αποδοθείσα εικονικότητα συνίστατο στο ότι ο φερόμενος ως εκδότης του ένδικου τιμολογίου ήταν «φορολογικά άγνωστο» πρόσωπο και όχι «ανύπαρκτο», είναι απορριπτέος προεχόντως ως ερειδόμενος επί εσφαλμένης προϋποθέσεως, εφόσον, όπως προαναφέρθηκε, το Δημόσιο προέβαλε τόσο πρωτοδίκως όσο και κατ' έφεση ότι ο φερόμενος ως εκδότης του επίμαχου τιμολογίου ήταν «ανύπαρκτο» πρόσωπο. Τέλος, οι προβαλλόμενοι με την κρινόμενη αίτηση ισχυρισμοί, καθ' ο μέρος ενέχουν ευθεία αμφισβήτηση της ορθότητας της ως άνω ουσιαστικής κρίσεως του δικάσαντος δικαστηρίου, είναι απορριπτέοι ως απαράδεκτοι.

5. Επειδή, ενόψει των ανωτέρω, και δεδομένου ότι δεν προβάλλεται άλλος λόγος αναιρέσεως, η κρινόμενη αίτηση πρέπει ν' απορριφθεί στο σύνολό της. Διά ταύτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει σε βάρος του αναιρεσειόντος Ελληνικού Δημοσίου, συμμετρως, τη δικαστική δαπάνη των αναιρεσιβλήτων, η οποία ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 23 Φεβρουαρίου 2010

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος Η Γραμματέας

Δ. Κωστόπουλος Κ. Κεχρολόγου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 6ης Φεβρουαρίου 2013.

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος Η Γραμματέας
Ν. Μαρκουλάκης Κ. Κεχρολόγου