

Πίνακας περιεχομένων

[ΘΕΜΑ: '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](#)

ΣΤΕ 2078 - 2009 - 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...

ΘΕΜΑ: '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 ενάρξεως επιτηδεύματος και θεωρήσεως στοιχείων) του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων.

ΣΤΕ 2078/2009

ΤΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΗΣ ΕΠΙΚΡΑΤΕΙΑΣ
ΤΜΗΜΑ Β΄

Συνεδρίασε δημόσια στο ακροατήριό του στις 14 Ιουνίου 2006 με την εξής σύνθεση: Δ. Κωστόπουλος, Σύμβουλος της Επικρατείας, Προεδρεύων, σε αναπλήρωση του Προέδρου του Τμήματος και του αρχαιότερου του Συμβούλου, που είχαν κώλυμα, Ν. Σκλίας, Αικ. Συγγούνα, Σύμβουλοι, Σ. Βιτάλη, Ε. Σκούρα, Πάρεδροι. Γραμματέας η Π. Στεργιοπούλου.

Για να δικάσει την από 27 Δεκεμβρίου 2001 αίτηση:

του Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, ο οποίος παρέστη με τον Κων. Κατσούλα,

Πάρεδρο του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους, κατά της ομόρρυθμης εταιρείας με την επωνυμία ".....", που εδρεύει στη Θεσσαλονίκη (... χλμ. Παλαιάς οδού Θεσ/νίκης-Κιλκίς), η οποία παρέστη με τον δικηγόρο, που τον διόρισε με ειδικό πληρεξούσιο.

Με την αίτηση αυτή ο αναιρεσείων Προϊστάμενος επιδιώκει να αναιρεθεί η υπ' αριθ. 86/2001 απόφαση του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης.

Η εκδίκαση άρχισε με την ανάγνωση της εκθέσεως της Εισηγήτριας, Παρέδρου Ε. Σκούρα.

Κατόπιν το δικαστήριο άκουσε τον αντιπρόσωπο του αναιρεσείοντος Προϊσταμένου, ο οποίος ανέπτυξε και προφορικά τους προβαλλόμενους λόγους αναιρέσεως και ζήτησε να γίνει δεκτή η αίτηση και τον πληρεξούσιο της αναιρεσίβλητης εταιρείας, ο οποίος ζήτησε την απόρριψή της.

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

Αφού μελέτησε τα σχετικά έγγραφα

Σκέφθηκε κατά το Νόμο

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

2. Επειδή, με την αίτηση αυτή, ζητείται, παραδεκτώς, η αναίρεση της 86/2001 αποφάσεως του Διοικητικού Εφετείου Θεσσαλονίκης, με την οποία απορρίφθηκε έφεση του Δημοσίου κατά της 4969/1997 αποφάσεως του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης. Με την τελευταία είχε γίνει δεκτή προσφυγή της ήδη αναιρεσίβλητης εταιρίας και είχε ακυρωθεί η 330/1995 απόφαση επιβολής προστίμου του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ. 186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ιωνίας Θεσσαλονίκης, με την οποία είχε επιβληθεί σε βάρος της πρόστιμο 16.360.000 δραχμών για παράβαση διατάξεων του εν λόγω Κώδικα.

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 ιδιάζουσα 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 ενάρξεως επιτηδεύματος και θεωρήσεως στοιχείων) του φερόμενου ως εκδότη των τιμολογίων.

4. Επειδή, με την προσβαλλόμενη απόφαση έγιναν δεκτά τα εξής: Σε βάρος της αναιρεσίβλητης εταιρίας, που διατηρεί στη Θεσσαλονίκη (.....) επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την κατασκευή, συντήρηση και μελέτη τεχνικών βιομηχανικών έργων (συγκολλήσεις - επιμεταλλώσεις) και τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας του Κ.Β.Σ. επιβλήθηκε πρόστιμο 16.360.000 δρχ. συνολικά (3 περιπτώσεις X 120.000 δρχ. + 4

περιπτώσεις συνολικής αξίας 8.000.000 Χ 2, σύμφωνα με το άρθρο 33 παρ.4 Κ.Β.Σ.) για παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 παρ.1, 20 παρ.1, 21 παρ.1,2, 29 παρ.6, 43 παρ.1,2 και 47 παρ.1 του Κ.Β.Σ. σε 4 περιπτώσεις, για το λόγο ότι κατά την κρινόμενη χρήση του έτους 1992 έλαβε και καταχώρησε στα τηρούμενα βιβλία της 7 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών εκδόσεως (που ασχολείται με συντηρήσεις κτιρίων, βαφές, ηλεκτρικά κ.λπ. και έχει έδρα στη Θεσσαλονίκη, Μακεδονίας 6), ήτοι τα με αριθμ.78/7.2.1992, 79/10.2.1992, 93/28.2.1992, συνολικής αξίας 1.888.000, 1.652.000 και 2.360.000 δρχ. αντίστοιχα, καθώς και τα 94/30.8.1992, 95/30.8.1992, 98/26.9.1992 και 99/2.10.1992, αξίας 1.888.000, 1.652.000, 2.950.000 και 2.950.000 δρχ. αντίστοιχα, ήτοι 15.340.000 δρχ. συνολικά, μαζί με το ΦΠΑ (1.000.000 + 2.340.000 δρχ. ΦΠΑ), τα οποία, κατά την άποψη του ελέγχου, είναι εικονικά. Την άποψή του αυτή ο έλεγχος την στηρίζει στα παρακάτω αναγραφόμενα: α) Ο αρνήθηκε να επιδείξει τα βιβλία και στοιχεία του κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις 3.6.1994, προβάλλοντας ότι την προηγούμενη νύχτα έγινε διάρρηξη στην επαγγελματική του εγκατάσταση. Προηγουμένως, κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε από την ΥΠ.Ε.Δ.Α. Αθηνών στις 2.6.1994 στην επιχείρηση «.....» στην Αλεξανδρούπολη βρέθηκαν τα πρώτα τιμολόγια του αξίας 95.350.000 δρχ. άνευ ΦΠΑ, και εστάλησαν με φαξ στην ΥΠ.Ε.Δ.Α. Θεσσαλονίκης, προκειμένου να γίνει έλεγχος την επομένη στον ανωτέρω, ο οποίος προφανώς ειδοποιήθηκε από την εταιρία και προφασίσθηκε διάρρηξη. β) Σύμφωνα με τα εκδοθέντα τιμολόγια του αυτός πραγματοποίησε εργασίες που απαιτούν αρκετό και εξειδικευμένο προσωπικό, πλην όμως δεν μπόρεσε να δικαιολογήσει την ύπαρξη προσωπικού (μισθοδοτικές καταστάσεις κ.λπ.). Το ύψος δε των εργασιών (παροχή υπηρεσιών) που παρουσιάζεται ότι πραγματοποίησε εντός του έτους 1993 (341.002.000 δρχ. χωρίς ΦΠΑ) και που είναι εργασίες που προϋποθέτουν γνώσεις και εξειδίκευση προσωπικού, όπως σκυροδετήσεις και οπλισμοί κτιρίων (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών 24/20.9.1993), μονώσεις στεγανοποιήσεις περιμετρικών στοιχείων, τοποθέτηση μεταλλικής σκεπής (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών 60, 61/16.12.1993), συναρμολόγηση σιλό δημητριακών, εγκατάσταση δικτύου αέρα, κατασκευή- εγκατάσταση γέφυρας κ.λπ. (τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών 62/16.12.1993 και 63/20.12.1993), είναι αδύνατον να το πραγματοποίησε μόνος του. γ) Τα περισσότερα τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αναγράφουν ότι οι εργασίες εκτελέστηκαν μετά των σχετικών υλικών, πλην όμως δεν βρέθηκε ούτε επιδείχθηκε ούτε ένα δελτίο αποστολής εκδόσεώς του, που να πιστοποιεί ότι πραγματοποιήθηκε κάποια διακίνηση αγαθών. δ) Σύμφωνα με την 3/1992 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών, αλλά και το άρθρο 12 παρ.11 και 15 του Π.Δ. 186/1992 (Κ.Β.Σ.) στα εκδιδόμενα τιμολόγια πρέπει να περιγράφεται λεπτομερώς το έργο που εκτελέστηκε ή, σε αντίθετη περίπτωση, να γίνεται παραπομπή σε οικεία σύμβαση ή σε προσωρινή επιμέτρηση, τα οποία δεν υπάρχουν σε κανένα τιμολόγιο του ε) Όλα σχεδόν τα τιμολόγια του φέρουν την ένδειξη «εξωφλήθη», γεγονός παράδοξο και εξωπραγματικό, καθόσον εκτός από την περίπτωση των εικονικών τιμολογίων, από πείρα των ελεγκτών, δεν βρέθηκε επιχείρηση που να έχει το σύνολο των τιμολογίων της εξοφλητέο την ίδια στιγμή και μάλιστα σε ύψος που να φθάνει σε μία χρήση του 1993 το υπέρογκο ποσό των 400.000.000 δρχ. περίπου. Σε όλες τις περιπτώσεις που πραγματοποιήθηκαν έλεγχοι στους αποδέκτες των τιμολογίων υπήρχαν ή εντάλματα πληρωμής σε ρευστό χρήμα ή αποδεικτικό στοιχείο της εξόφλησης ήταν το τιμολόγιο και δεν επιδείχθηκε ούτε από μία έστω επιχείρηση ότι έγινε εξόφληση με επιταγή με αποδέκτη τον Αυτός ο τρόπος εξόφλησης ακολουθείται κατά πάγιο τρόπο στις περιπτώσεις εικονικών τιμολογίων για να μην υπάρχουν αξιώσεις στο μέλλον του εκδότη των τιμολογίων από τον αποδέκτη.

στ) Είναι παράδοξο και εξωπραγματικό το ότι ο εξέδωσε τιμολόγια για εργασίες από 15.12 έως 31.12.1993 ύψους 176.750.000 δρχ., όταν οι επιχειρήσεις είναι στο τέλος της διαχειριστικής τους περιόδου και εξάγουν τα σχετικά αποτελέσματα. ζ) Είναι παράδοξο να διαπιστώνεται από τα τιμολόγια ότι ο παρέχει υπηρεσίες, μεταφέρει υλικά, κατασκευάζει κ.λπ. συγχρόνως σε διάφορα μέρη της Ελλάδος και της Θεσσαλονίκης. Έτσι, το Δεκέμβριο εμφανίζεται να πραγματοποιεί συγχρόνως εργασίες στην περιοχή του Έβρου, της Χαλκιδικής, του Κιλκίς και της Θεσσαλονίκης, χωρίς να διαθέτει προσωπικό. η) Κατά τον έλεγχο που πραγματοποιήθηκε στις 3.6.1994 στην επιχείρηση του απ'όπου πωλούνται λιανικώς χρώματα, σιδηρικά, εργαλεία, ηλεκτρικά κ.λπ. βρέθηκαν και κατασχέθηκαν διάφορες πρόχειρες αποδείξεις είσπραξης εκδόσεώς του. Βάσει αυτών διαπιστώνεται ότι ο για το διάστημα από 1.6 έως 31.12.1993 εισέπραξε χρήματα για βαφές διαφόρων οικιών και πολυκατοικιών στην περιοχή κυρίως της Θεσσαλονίκης και

βρίσκεται σε μία συνεχή και ομαλή λειτουργία για το σκοπό αυτό (πραγματικό αντικείμενο εργασιών), επομένως είναι αδύνατο να πραγματοποιεί συγχρόνως τις υπέρογκες εργασίες που αναφέρουν τα τιμολόγιά του. θ) Κατά τον έλεγχο που έγινε στον βρέθηκε ότι οι αγορές χρωμάτων, σιδηρικών, τσιμέντων και άλλων παρεμφερών ειδών για το έτος 1993 ανέρχονται στο ποσό των 23.000.000 δρχ., οι οποίες καλύπτουν μόνο τα υλικά που χρειάστηκαν για τις βαφές πολυκατοικιών που πραγματοποιεί. ι) Εξέδωσε διάφορα φορολογικά στοιχεία που είναι αδύνατον να εκδόθηκαν την ημερομηνία που φέρουν, που είναι προγενέστερη της θεώρησης των αντίστοιχων στοιχείων. ια) Ο για το έτος 1993 υπέβαλε ανακριβείς δηλώσεις ΦΠΑ, μη αποδίδοντας κυρίως το ΦΠΑ των εικονικών τιμολογίων. ιβ) Από έρευνα που έγινε στη Γ' και Στ' ΔΟΥ Θεσσαλονίκης διαπιστώθηκε ότι ο είχε θεωρήσει τιμολόγια και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών συνολικά 250 φύλλων για το διάστημα από το 1990 και εντεύθεν και ο έλεγχος από διάφορους ελέγχους βρήκε τα 81 φύλλα. Από αυτό διαπιστώνεται ότι, εάν βρεθούν και τα υπόλοιπα τιμολόγια και αποδείξεις, το συνολικό ποσό των φορολογικών στοιχείων που εξέδωσε ο θα ανέλθει σε εξωπραγματικά ποσά, αφού για τα 81 φύλλα η συνολική τους αξία για τα έτη 1991 έως και 1994 ανήλθε σε 392.000.000 δρχ. περίπου και με τον αναλογούντα ΦΠΑ ποσού 71.000.000 δρχ. σε 463.000.000 δρχ. περίπου. ιγ) Όταν ζητήθηκε από τον να διευκρινίσει το είδος των υπηρεσιών που παρέσχε στις διάφορες επιχειρήσεις που είχε εκδώσει τιμολόγια πολλών εκατομμυρίων, απάντησε εγγράφως ότι δεν θυμάται το είδος των εργασιών που προσέφερε. ιδ) Με το 11/31.12.1993 τιμολόγιο- δελτίο αποστολής εμφανίζεται να πωλεί με μία μεταφορά υλικά προς την επιχείρηση «.....» αξίας 35.000.000 δρχ. χωρίς το ΦΠΑ. Από την ανάλυση των υλικών αυτών διαπιστώνεται ότι είναι αδύνατο να πραγματοποιηθεί η μεταφορά τους με ένα φορτηγό. Τα υλικά αυτά δεν εμφανίζονται στην απογραφή της 31.12.1993 που συνέταξε η ως άνω επιχείρηση, ούτε εμφανίζονται να διακινούνται από αυτή σε τρίτους. ιε) Ο ελεγχόμενος επιτηδευματίας εξέδωσε τιμολόγια προς την επιχείρηση «.....» αρκετών εκατομμυρίων για κατασκευές και επισκευές, χωρίς, όμως, σύμφωνα με πληροφορίες της Διεύθυνσης Πολεοδομίας Θεσσαλονίκης, να υπάρχει σχετική άδεια για τις εργασίες που υποτίθεται ότι έγιναν. ιστ) διευθύνουσα σύμβουλος της επιχείρησης «.....» , πληροφόρησε τους ελεγκτές ότι το τιμολόγιο που έλαβε από τον είναι πραγματικά εικονικό, με την έννοια ότι όλες τις εργασίες στην επιχείρησή της τις πραγματοποίησε η «.....», που της έδωσε τιμολόγιο του , ενώ το αντίτιμο καταβλήθηκε στην ως άνω επιχείρηση και τον δεν τον γνώρισε ποτέ, ούτε προσέφερε καμιά εργασία στην επιχείρησή της, προσκόμισε δε και ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ αυτής και της «.....» . Ανακεφαλαιώνοντας, ο έλεγχος αναφέρει πληροφοριακά ότι ο σε σύνολο εξέδωσε εικονικά τιμολόγια, από αυτά που κατόρθωσε και βρήκε ο έλεγχος, για το έτος 1991 συνολικής αξίας 6.608.000 δρχ., για το έτος 1992 συνολικής αξίας 15.340.000 δρχ., για το έτος 1993 συνολικής αξίας 402.382.360 δρχ. και για το έτος 1994 συνολικής αξίας 38.419.451 δρχ.».

Εξάλλου, η ήδη αναιρεσίβλητη προσκόμισε και πρωτοδίκως φωτοτυπικά αντίγραφα διαφόρων τιμολογίων εκδόσεώς της, που αναφέρονται σε έργα που εκτέλεσε σε διάφορους πελάτες της, τα οποία συσχετίζει με τα τιμολόγια που εξέδωσε ο , επισυνάπτει δε και πρόχειρα σημειώματα, στα οποία γίνεται επιμέτρηση της εργασίας του παραπάνω από το μηχανικό.. , καθώς και ένα συμφωνητικό μεταξύ της εταιρίας και του Ειδικότερα, τα 78/7.2.1992 και 79/10.2.1992 τιμολόγιά του τα συσχετίζει με τα 230/30.1.1992, 158/18.6.1992 και 6/6.11.1992 εκδόσεώς της, που αφορούν εργασίες μονώσεως δεξαμενών στην Ε.Ε.Κ. τα δύο πρώτα και στην Ε.Κ.Ο. Χημικά το τρίτο, αξίας 10.409.960 και 1.475.000 δρχ. αντίστοιχα. Τα 93/28.2.1992 και 94/30.2.1992 τιμολόγια υποστηρίζει ότι αφορούσαν εργασίες μονώσεων, βαφής και επιχρισμάτων που έκανε ο στο νέο εργοστάσιο της εταιρίας στη Ν. Ιωνία Θεσσαλονίκης. Το 95/30.8.1992 τιμολόγιο συσχετίζει με τα 250/16.9.1992, 247/1.9.1992, 297/19.5.1992, 174/18.8.1992 και 245/25.8.1992 εκδόσεώς της για εργασίες μονώσεως σωλήνων στην Κ.Ε.Μ. και και βαφή σωλήνων με αμμοβολή στη Το 98/26.2.1992 τιμολόγιο το συσχετίζει με έργα της (μονώσεις, επισκευές μονώσεων και πισσάρισμα δεξαμενών) στις εταιρίες .. , και , για τα οποία η εταιρία εξέδωσε τα 179/2.10.1992, 297/19.8.1992, 295/12.8.1992 και 173/12.8.1992 τιμολόγια. Το 99/2.10.1992 τιμολόγιο το συνδέει με τα 3/9.10.1992, 174/18.8.1992 και 8/21.10.1992 τιμολόγια εκδόσεώς της, για εργασίες μονώσεων στις εταιρίες και (βλ. βεβαίωση της επιχείρησης και επικυρωμένα

φωτοαντίγραφα των ημερολογίων εργασίας της ..., στα οποία έγγραφα εμφανίζεται ότι οι εργασίες εκτελέστηκαν από τον). Περαιτέρω, η εφεσίβλητη [ήδη αναιρεσίβλητη] προσκόμισε και πρωτοδίκως με επίκληση τα ακόλουθα στοιχεία: α) Την 306/1995 απόφαση του Τριμελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Αλεξανδρούπολης, με την οποία έγινε δεκτή προσφυγή της τεχνικής εταιρίας «.....» κατά της 156/1994 απόφασης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Αλεξανδρούπολης. Με την απόφαση της φορολογικής αρχής είχε επιβληθεί σε βάρος της επιχείρησης πρόστιμο 312.156.910 δρχ. για το λόγο ότι αποδέχθηκε και καταχώρησε στα βιβλία της τα 87, 90 και 91/31.12.1993 τιμολόγια παροχής υπηρεσιών αξίας 23.600.000, 32.588.000 και 15.045.000 δρχ. αντίστοιχα και το 11/31.12.1993 δελτίο αποστολής, αξίας 11.300.000 δρχ., εκδότης των οποίων ήταν ο, τα οποία, κατά την άποψη της φορολογικής αρχής ήταν εικονικά, πλην όμως από τα επικαλούμενα από αυτή στοιχεία, κατά την κρίση του Δικαστηρίου, δεν αποδείχθηκε εικονικότητα των στοιχείων αυτών. β) Το από 19.4.1994 συμφωνητικό σε φωτοτυπία, που υπογράφηκε την 19.4.1994 μεταξύ της (Εταιρίας Δημοσίων Έργων) και του, με το οποίο ο δεύτερος των συμβαλλομένων ανέλαβε την εκτέλεση των αναφερόμενων στο συμφωνητικό εργασιών επισκευής και συντήρησης ικριωμάτων και μεταλλικών καλουπιών αξίας 5.900.000 δρχ. πλέον ΦΠΑ. γ) Τρία τιμολόγια αγοράς υπό τουσκαλωσιών από την μετά των σχετικών δελτίων αποστολής, συνολικής αξίας 4.184.750 δρχ. δ) Φωτοτυπίες σελίδων του Καταλόγου του ΟΤΕ 1988 και του Χρυσού Οδηγού 1990 και 1992, όπου η επιχείρηση, διαφημίζεται σε της σελίδας για μονώσεις και στεγανοποιήσεις με κινητά συνεργεία σε όλα τα μέρη της Ελλάδας. Επίσης, δύο φωτοτυπίες εντολών προς την τηλεόραση για διαφήμιση της επιχείρησής του. ε) Μία αναγγελία για την πρόσληψη υπαλλήλου την 1.11.1989. στ) Την 1444/6.10.1994 έκθεση αναγκαστικής κατάσχεσης κινητών του δικαστικού επιμελητή Χ. Τζέλιου, ο οποίος, κατ'εντολή του Προϊσταμένου της ΣΤ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, προέβη σε κατάσχεση περιουσιακών στοιχείων του προς εξόφληση χρέους του 120.135.681 δρχ., από την οποία αποδεικνύεται ότι αυτός διέθετε μηχανήματα, καθώς και ΙΧ φορτηγό κλειστό αυτοκίνητο τύπου, με αριθμό κυκλοφορίας Κατόπιν αυτών, το Διοικητικό Πρωτοδικείο, με την προσβαλλόμενη απόφασή του, έκανε δεκτή την προσφυγή της ήδη εφεσίβλητης και ακύρωσε την απόφαση επιβολής προστίμου, με την αιτιολογία ότι στην προκειμένη περίπτωση η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την εικονικότητα των φορολογικών στοιχείων που περιλαμβάνονται στην καταλογιστική πράξη». Ενώπιον του διοικητικού εφετείου, «η εφεσίβλητη επικαλείται και πάλι όλα όσα ανταποδεικτικώς είχε προσκομίσει πρωτοδίκως, επιπροσθέτως δε επικαλείται ήδη και προσκομίζει παραδεκτώς την οσιφανή (εκδοθείσα μετά την εκδίκαση της προσφυγής) με αρ.4178/1998 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία κρίθηκε αθώος ο εκπρόσωπος της εφεσίβλητης εταιρίας....., ο οποίος είχε κατηγορηθεί για αποδοχή ή λήψη και καταχώρηση των παραπάνω τιμολογίων, κατόπιν μηνυτήριας αναφοράς του Προϊσταμένου της Α' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης και απαλλάχθηκε από την κατηγορία, αφού το ποινικό δικαστήριο δέχθηκε ότι ο προαναφερόμενος με την ιδιότητά του ως εκπροσώπου και διαχειριστή της εταιρίας «συνηλλάγη με τους και και ανέθεσε υπεργολαβικώς σε αυτούς την εκτέλεση διαφόρων εργασιών, για την αξία των οποίων εκδόθηκαν τα φερόμενα ως εικονικά τιμολόγια στο κατηγορητήριο». Το διοικητικό εφετείο, «λαμβάνοντας υπόψη ότι: 1) η εικονικότητα των συναλλαγών πρέπει να αποδεικνύεται από τη φορολογική αρχή, η οποία φέρει το βάρος της αποδείξεως, και να στηρίζεται σε πραγματικά γεγονότα και όχι σε υποθέσεις και αμφίβολα συμπεράσματα, 2) από την πληθώρα των αποδεικτικών στοιχείων που προσκόμισε και πρωτοδίκως η εφεσίβλητη προκύπτει ότι ο ανέπτυξε αξιόλογη επαγγελματική δραστηριότητα και συνεπώς δεν μπορεί βασίμως να υποστηριχθεί ότι εξέδιδε αποκλειστικώς εικονικά τιμολόγια, όπως υποστηρίζει η φορολογική αρχή, και, επομένως, δεν δικαιολογείται ο χαρακτηρισμός συλλήβδην όλων των τιμολογίων που εκδόθηκαν από αυτόν ως εικονικών, χωρίς ειδικότερο έλεγχο των συγκεκριμένων στοιχείων που αφορούν την εφεσίβλητη, 3) και μεν όλα όσα αναφέρονται στην έκθεση ελέγχου συνιστούν παρατυπίες, παραβάσεις και μη τήρηση ορισμένων φορολογικών υποχρεώσεων του εκδότη των τιμολογίων, που θα μπορούσαν να επισύρουν πρόστιμο του Κ.Β.Σ. σε βάρος του, όμως από μόνες τους δεν μπορούν να οδηγήσουν σε κρίση περί εικονικότητας όλων των εκδοθέντων από αυτόν στοιχείων και ειδικότερα αυτών που αφορούν την εφεσίβλητη, δεδομένου ότι από τα στοιχεία της δικογραφίας δεν προκύπτει άμεση σχέση των εν λόγω παρατυπιών και παραβάσεων με τη λήψη και καταχώρηση εικονικών τιμολογίων από την εφεσίβλητη εταιρία, 4) τα συγκεκριμένα τιμολόγια που αφορούν την εφεσίβλητη δεν ελέγχθησαν προκειμένου να

διαπιστωθεί η εικονικότητά τους, αν και ο σχετικός έλεγχος και ευχερής και εφικτός ήταν, εφόσον η εφεσίβλητη ασχολείται με κατασκευές και συντηρήσεις τεχνικών έργων και κατ'ακολουθία οι υπηρεσίες του προς αυτήν αφορούσαν υπεργολαβίες (όπως προκύπτει και από την προαναφερόμενη με αρ.4178/1998 απόφαση του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης) και από τη συσχέτιση των τιμολογίων με τις σχετικές εργολαβίες της εταιρίας και τον έλεγχο στην επιχείρηση που παρασχέθηκαν οι υπηρεσίες, θα προέκυπταν στοιχεία ικανά να θεμελιώσουν κρίση περί εικονικότητας ή μη των συγκεκριμένων τιμολογίων», έκρινε ότι δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των τιμολογίων που αφορούν την εφεσίβλητη και απέρριψε την έφεση του Δημοσίου, επικυρώνοντας την πρωτόδικη απόφαση.

5. Επειδή, η ανωτέρω κρίση του δικάσαντος δικαστηρίου είναι, καταρχήν, νομίμως και επαρκώς αιτιολογημένη, δοθέντος ότι το διοικητικό εφετείο αφενός συνεκτίμησε όλα τα στοιχεία που επικαλέσθηκε η φορολογική αρχή και αφετέρου στηρίχθηκε και στα ανταποδεικτικώς προσκομισθέντα από την αναιρεσίβλητη στοιχεία, από τα οποία προέκυπτε ότι ο εκδότης των ένδικων τιμολογίων έκανε και πραγματικές συναλλαγές. Κατά συνεκτίμηση δε όλων αυτών, κατέληξε στην κρίση ότι δεν αποδείχθηκε η εικονικότητα των ως άνω τιμολογίων, αφού η φορολογική αρχή δεν έλεγξε κατά πόσο οι απεικονιζόμενες σε αυτά συναλλαγές ήταν ή όχι πραγματικές, τα δε περί του αντιθέτου προβαλλόμενα είναι απορριπτέα ως αβάσιμα. Και ναι μεν προβάλλεται ότι τα στοιχεία που προσκόμισε η αναιρεσίβλητη εταιρία ήταν ανεπικύρωτες φωτοτυπίες και συνεπώς δεν μπορούσαν καταρχήν να ληφθούν υπόψη κατά το άρθρο 173 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ο λόγος, όμως, αυτός είναι απορριπτέος ως απαράδεκτος, γιατί προβάλλεται το πρώτον κατ' αναίρεση, δοθέντος ότι ούτε από την προσβαλλόμενη απόφαση προκύπτει, ούτε προβάλλεται ότι το αναιρεσείον Δημόσιο είχε ισχυρισθεί ενώπιον του διοικητικού εφετείου ότι τα στοιχεία αυτά, στα οποία, όπως βεβαιώνεται στην προσβαλλόμενη απόφαση, είχε στηριχθεί και το διοικητικό πρωτοδικείο, ήταν απλές ανεπικύρωτες φωτοτυπίες.

6. Επειδή, εξάλλου, οι λόγοι αναιρέσεως που αφορούν την εκτίμηση από το διοικητικό εφετείο της 4178/1998 αποφάσεως του Τριμελούς Πλημμελειοδικείου Θεσσαλονίκης, με την οποία αθώωθηκε ο νόμιμος εκπρόσωπος της αναιρεσίβλητης από το αποδοθέν σε αυτόν αδίκημα της αποδοχής και καταχώρησης των ένδικων τιμολογίων ως εικονικών, είναι απορριπτέοι, διότι στηρίζονται στην εσφαλμένη εκδοχή ότι το δικάσαν δικαστήριο θεώρησε ότι δεσμεύεται από την αθωωτική απόφαση του ποινικού δικαστηρίου και ότι δεν εξέφερε δική του αιτιολογημένη κρίση.

7. Επειδή, δεν προβάλλεται άλλος λόγος αναιρέσεως και η κρινόμενη αίτηση πρέπει να απορριφθεί.

Δια τούτα

Απορρίπτει την αίτηση.

Επιβάλλει στο Δημόσιο τη δικαστική δαπάνη της αναιρεσίβλητης, που ανέρχεται σε τετρακόσια εξήντα (460) ευρώ.

Η διάσκεψη έγινε στην Αθήνα στις 25 Σεπτεμβρίου 2007 και στις 19 Ιουνίου 2008.

Ο Προεδρεύων Σύμβουλος Η Γραμματέας

Δ. Κωστόπουλος Π. Στεργιοπούλου

και η απόφαση δημοσιεύθηκε σε δημόσια συνεδρίαση της 19ης Ιουνίου 2009.

Ο Πρόεδρος του Β` Τμήματος Η Γραμματέας του Β' Τμήματος

Δ. Κωστόπουλος Π. Στεργιοπούλου

Source URL: <https://www.taxexperts.gr/εφο/φορολογικά-θέματα/στε-2078-2009-οταν-αποδίδεται-σε-ορισμένο-επιτηδευματία-η-παράβαση-της-λήψεως>