



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Θεσσαλονίκη : 10-9-2018
Αριθ. Πρωτ.: 1597

Ταχ. Δ/ση : Εγνατία 45-Θεσ/νικη
Ταχ. Κώδικας : 54630
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-333245
Fax : 2313-333258
E-Mail : ded.thess@n3.syzefxis.gov.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ Α' 170).

β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*»

γ.Της Απόφασης ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*»

4.Την από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της του με ΑΦΜ, κατοίκου Δημοτικής Κοινότητας του Δήμου, Τ.Κ. κατά της με αρ.-/.....-2018 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Κ.Β.Σ. χρήσης 2009 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας και τα προσκομιζόμενα με αυτή έγγραφα.

5.Την ως άνω πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6.Τις από-2018 απόψεις της φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7-Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του με Α.Φ.Μ.:, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αρ.-/.....-2018 οριστική πράξη επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων διαχειριστικής περιόδου 1/1/2009 – 31/12/2009 επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 401,40€ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας εξαιτίας λήψης ενός πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Αγοράς Αγροτικών Προϊόντων), καθαρής αξίας 4.014,00€

Η Ανωτέρω πράξη εκδόθηκε βάσει της από-2018 έκθεσης ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ. 186/1992 της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας σε εκτέλεση της υπ' αριθμ.-/.....-2017 εντολής ελέγχου. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσαν τα με αριθμό πρωτοκόλλου-/.....-2017 &-/.....-2017 έγγραφα της Δ.Ο.Υ. με τα οποία διαβιβάστηκε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. η από-2015 έκθεση ελέγχου Κ.Β.Σ. της Δ.Ο.Υ. στην ατομική επιχείρηση «.....» με ΑΦΜ: και αντικείμενο εργασιών «χονδρικό εμπόριο γαλακτοκομικών προϊόντων», «χονδρικό εμπόριο μπύρας, κρασιού, ηδύποτων, ζάχαρης, καφέ, τσαγιού, κακάο» και «χονδρικό εμπόριο οικιακών ειδών». Σύμφωνα με την προαναφερόμενη έκθεση ελέγχου, διαπιστώθηκε ότι η επιχείρηση, κατά τη χρήση 2009, εξέδωσε ογδόντα έξι (86) εικονικά & πλαστά φορολογικά στοιχεία για την αγορά αγροτικών προϊόντων από αγρότες ειδικού καθεστώτος, συνολικής αξίας 606.491,12€, μεταξύ των οποίων και το υπ' αριθμ.....-/.....-2009 τιμολόγιο αγοράς 22.300 κιλών σιταριού, αξίας 4.014,00€, με εκδότη τον και πωλητή – αγρότη ειδικού καθεστώτος την, το οποίο κατασχέθηκε με την υπ'αριθμ.-/2017 έκθεση κατάσχεσης της Δ.Ο.Υ., στον Αγροτικό Συνεταιρισμό - ΑΦΜ:..... Ενόψει των ανωτέρω διαπιστώσεων ελέγχου, ήτοι της λήψης πλαστού και εικονικού φορολογικού στοιχείου, όπως αυτές καταγράφονται στην από-2018 έκθεση Κ.Β.Σ., της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας, ο έλεγχος επέβαλε το οριζόμενο στο άρθρο 7 παρ.3 περ. ε' του Ν.4337/2015 πρόστιμο Κ.Β.Σ.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Έδεσσας ισχυριζόμενη ότι η ίδια ως αγρότης ειδικού καθεστώτος, το 2009 παρέδωσε το σιτάρι στον κ., μεσάζοντα στο χωριό της, ο οποίος την ενημέρωσε ότι ο ίδιος δεν είχε φορολογικά έγγραφα και στοιχεία, όπως δελτία αποστολής,

φορτωτικά έγγραφα κ.λ.π. και ότι ο κ....., εκδότης του τιμολογίου, θα παραλάμβανε το σιτάρι με φορτηγά που είχε ναυλώσει για τη φόρτωση και τη μεταφορά αυτού στην περιοχή της Δεν γνώριζε τίποτα άλλο, αφού κάθε χρόνο η παράδοση του σιταριού γίνεται με παρόμοιο τρόπο σε μεσάζοντες του χωριού, που κάνουν αυτή τη μεσολάβηση.

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του Κ.Β.Σ. «1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλο επιτηδευματία και τα πρόσωπα των παραγράφων 3 και 4 του άρθρου 2 του Κώδικα αυτού, για την άσκηση του επαγγέλματός τους ή την εκτέλεση του σκοπού τους, κατά περίπτωση, καθώς και για την πώληση αγαθών ή την παροχή υπηρεσιών εκτός της χώρας εκδίδεται τιμολόγιο» ενώ στην παρ. 6 του ίδιου ως άνω άρθρου αναφέρεται ότι: «Ο επιτηδευματίας όταν αγοράζει αγροτικά προϊόντα από πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδει δελτίο αποστολής - τιμολόγιο. Αν για τη διακίνηση των προϊόντων αυτών έχει εκδοθεί δελτίο αποστολής από τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2, ο αριθμός και η ημερομηνία έκδοσης αυτού αναγράφεται στο δελτίο αποστολής – τιμολόγιο...».

Επειδή, στην παρ. 9 του άρθρου 12 του Κ.Β.Σ. ορίζεται ότι: «Στο τιμολόγιο αναγράφονται η ημερομηνία έκδοσης αυτού, τα πλήρη στοιχεία των συμβαλλομένων, τα στοιχεία της συναλλαγής, καθώς και ο αύξων αριθμός ή οι αριθμοί των δελτίων αποστολής ή ποσοτικής παραλαβής που εκδόθηκαν για τη διακίνηση ή την παραλαβή των αγαθών που αφορά το τιμολόγιο».

Επειδή, όταν τα αγροτικά προϊόντα παραδίδονται από τον παραγωγό στον επιτηδευματία στην αγροτική εκμετάλλευση ή τις εγκαταστάσεις του παραγωγού (αποθήκες – σταύλους κ.λ.π.) και στη συνέχεια διακινούνται με ευθύνη του παραλαμβάνοντος (αγοραστή – επιτηδευματία ή συνεταιρισμού. Στις περιπτώσεις αυτές εκδίδει ο επιτηδευματίας ή ο συνεταιρισμός που παραλαμβάνει και διακινεί τα προϊόντα δικό του «αντίστροφο» δελτίο αποστολής. (Πολ. 1155/1991).

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 παρ. 4 του Π.Δ. 186/94 (Κ.Β.Σ.) «Οι αγρότες και οι αγροτικές εκμεταλλεύσεις που ορίζονται από τα άρθρα 41 και 42 του ν. 2859/2000 (ΦΕΚ 248 Α'), εφόσον δεν έχουν ενταχθεί στο κανονικό καθεστώς του νόμου αυτού, υποχρεούνται να εκδίδουν μόνο δελτίο αποστολής στις περιπτώσεις που ρητά ορίζεται από τον Κώδικα αυτόν».

Επειδή, σύμφωνα με το αρ.11 παρ.2 του Κ.Β.Σ. «Τα πρόσωπα της παραγράφου 4 του άρθρου 2 εκδίδουν δελτία αποστολής, εφόσον διακινούν οπωρολαχανικά, νωπά αλιεύματα, άνθη και φυτά για πώληση απευθείας ή μέσω τρίτων, για επεξεργασία ή συσκευασία, ανεξάρτητα από το

χρησιμοποιούμενο μεταφορικό μέσο. Για τα λοιπά αγροτικά προϊόντα εκδίδουν δελτία αποστολής μόνον όταν τα διακινούν με δημόσιας χρήσης μεταφορικά μέσα και για τις αιτίες που προαναφέρονται»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 19 παρ. 3 & 4 του Ν.2523/97 «3. Θεωρείται ως πλαστό και το φορολογικό στοιχείο που έχει διατηρηθεί ή σφραγιστεί με οποιονδήποτε τρόπο, χωρίς να έχει καταχωρηθεί στα οικεία βιβλία της αρμόδιας φορολογικής αρχής σχετική πράξη θεώρησής του και εφόσον η μη καταχώρηση τελεί σε γνώση του υπόχρεου για τη θεώρηση του φορολογικού στοιχείου.

Θεωρείται επίσης ως πλαστό το φορολογικό στοιχείο και όταν το περιεχόμενο και τα λοιπά στοιχεία του πρωτότυπου ή αντίτυπου αυτού είναι διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στέλεχος του ίδιου στοιχείου.

4. Εικονικό είναι το στοιχείο που εκδίδεται για συναλλαγή ανύπαρκτη στο σύνολό της ή για μέρος αυτής ή για συναλλαγή που πραγματοποιήθηκε από πρόσωπα διαφορετικά από αυτά που αναγράφονται στο στοιχείο ή το ένα από αυτά είναι άγνωστο φορολογικώς πρόσωπο, με την έννοια ότι δεν έχει δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του ούτε έχει θεωρήσει στοιχεία στην κατά τόπο αρμόδια, σύμφωνα με την αναγραφόμενη στο στοιχείο διεύθυνση, δημόσια οικονομική υπηρεσία.

Εικονικό είναι επίσης το στοιχείο που φέρεται ότι εκδόθηκε ή έχει ληφθεί από εικονική εταιρία, κοινοπραξία, κοινωνία ή άλλη οποιασδήποτε μορφής επιχείρηση ή από φυσικό πρόσωπο για το οποίο αποδεικνύεται ότι είναι παντελώς αμέτοχο με τη συγκεκριμένη συναλλαγή, οπότε στην τελευταία αυτή περίπτωση η σχετική διοικητική κύρωση επιβάλλεται, καθώς και η ποινική δίωξη ασκείται κατά του πραγματικού υπευθύνου που υποκρύπτεται...».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του 4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 64 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 18 παρ. 9 του Π.Δ. 186/92 «Κώδικας Φορολογικών Βιβλίων και Στοιχείων» ορίζεται ότι: «Το βάρος της απόδειξης της συναλλαγής φέρει τόσο ο εκδότης, όσο και ο λήπτης του στοιχείου, οι οποίοι δικαιούνται να επιβεβαιώνουν τα αναγκαία στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου από τη δήλωση έναρξης εργασιών ή από άλλο πρόσφορο αποδεικτικό στοιχείο, επιφυλασσόμενων των διατάξεων περί φορολογικού απορρήτου, τα οποία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται εκατέρωθεν να παρέχουν, φέροντας ο καθένας και την ευθύνη για την ακρίβεια των στοιχείων που παρέχει».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχόμενου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, όπως έχει κριθεί νομολογιακά (ΣτΕ 116/2013, 506/2012, 1498/2011, 1184/2010, 1126/2010), όταν αποδίδεται σε ορισμένο επιτηδεύματία η παράβαση της λήψης εικονικού φορολογικού στοιχείου, υπό την έννοια 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 φορολογικού στοιχείου, η φορολογική αρχή βαρύνεται κατ' αρχήν με την απόδειξη της εν λόγω εικονικότητας. Προς τούτο αρκεί, κατ' αρχήν, να αποδείξει ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς ανύπαρκτο, δηλαδή, πρόσωπο που δεν είχε δηλώσει την έναρξη του επιτηδεύματός του, ούτε είχε θεωρήσει στοιχεία στην αρμόδια φορολογική αρχή (οπότε ο λήπτης βαρύνεται πλέον να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής και την καλή του πίστη κατά το χρόνο της, ότι δηλαδή είχε ελέγξει τα στοιχεία του αντισυμβαλλόμενου του – εκδότη των φορολογικών στοιχείων), είτε ότι ο εκδότης του τιμολογίου είναι πρόσωπο φορολογικώς μεν υπαρκτό, αλλά συναλλακτικώς ανύπαρκτο, ή ότι, ενόψει των επιχειρηματικών του δυνατοτήτων, όπως προκύπτουν απ' τη συνολική εκτίμηση της συναλλακτικής του συμπεριφοράς και της φύσεως του κύκλου εργασιών του, δεν είναι δυνατόν να ήταν σε θέση να εκπληρώσει την επίμαχη παροχή (οπότε, και πάλι, ο λήπτης του φορολογικού στοιχείου βαρύνεται να αποδείξει την αλήθεια της συναλλαγής, δηλαδή ότι αυτή πραγματοποιήθηκε μεταξύ αυτού και του φερόμενου ως εκδότη, έτσι όπως περιγράφεται στο τιμολόγιο).

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με την νομολογία η αιτιολογημένη διαπίστωση από τη φορολογική αρχή ότι ορισμένο τιμολόγιο είναι εικονικό αρκεί για να στοιχειοθετήσει ευθύνη για τον επιτηδευματία που δέχεται τέτοιο στοιχείο και το καταχωρίζει στα βιβλία του, εκτός αν αυτός αποδείξει με κάθε νόμιμο μέσο ότι τελούσε σε καλή πίστη (ΣτΕ 875/2012, ΣτΕ 1295/1999).

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα παραδέχεται ότι παρέδωσε το σιτάρι σε μεσάζοντα, ο οποίος δεν διέθετε τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία, δηλαδή δεν εξέδωσε το αντίστοιχο Δελτίο Αποστολής, ως όφειλε. Επιπλέον, στο υπ' αριθμ.-2009 Τιμολόγιο αγοράς αγροτικών προϊόντων δεν αναγράφονται τα σχετικά παραστατικά (δελτία αποστολής).

Επειδή, από την από-2015 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. επιβεβαιώνεται ότι ο εκδότης του επίμαχου Τιμολογίου,, είναι συναλλακτικά ανύπαρκτη επιχείρηση, δεδομένου ότι ως επαγγελματική εγκατάσταση δήλωνε έναν αποθηκευτικό χώρο επί της οδού στη, τον οποίο μίσθωσε στις-2008 και εγκατέλειψε αρχές του 2009. Σύμφωνα με τους εκμισθωτές του ακινήτου, στην πραγματικότητα στο χώρο αυτό δεν παρατηρήθηκε συναλλακτική δραστηριότητα, παρά μόνο η τοποθέτηση κάποιων κουτιών αγνώστου περιεχομένου. Η ατομική επιχείρηση δεν απασχόλησε ποτέ προσωπικό, δεν διέθετε ιδιότητα μεταφορικά μέσα, ούτε προσκόμισε στοιχεία μίσθωσης μεταφορικών μέσων (φορτωτικές) και δεν εκπλήρωσε ορθά τις φορολογικές του υποχρεώσεις (δεν υπέβαλε δηλώσεις φόρου εισοδήματος, συγκεντρωτικές καταστάσεις πελατών – προμηθευτών, υπέβαλε μόνο δύο περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. έτους 2008 και δεν υπέβαλε ποτέ εκκαθαριστικές Φ.Π.Α. Περαιτέρω δε, ουδέποτε θεώρησε στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Τιμολόγια – Δελτία Αποστολής για την αγορά αγροτικών προϊόντων), ενώ δεν προσκόμισε στοιχεία μίσθωσης μεταφορικών μέσων. Επιπρόσθετα, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο που να αποδεικνύει τους ισχυρισμούς της.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της **του** ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Ποσό προστίμου $4.014,00 \times 10\% = 401,40 \text{ €}$	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	401,40 €	401,40 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η :

Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.