



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Εγνατία 45, Τ.Κ.: 546 30 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313333254

Αριθ. fax: 2313333258

Ηλεκτρονική δ/νση: ded.thess1@n3.syzefxis.gov.gr

Url: www.aade.gr

Αριθμός Απόφασης: 714/02-04-2018

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) (ΦΕΚ170Α/26-07-2013).

β. Του άρθρου 11 της με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκ. Δ.ΟΡΓ.Α1036960ΕΞ2017/10-03-2017 (ΦΕΚ968Β/22-03-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017) Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30-08-2016 (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανή Προσφυγή τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, κατά της με αριθμό/...-...-2017 Πράξης Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011.

5. Την ως άνω οριστική πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ.

6. Την από .../.../2017 Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. επί της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

7. Την Εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της Απόφασης.

Επί της από .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:, η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/...-...-2017 προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 2011, επιβλήθηκε, σε βάρος τ... προσφεύγο....., συνολικό πρόστιμο 1.599,96 €, για μη έκδοση Τιμολογίου Παροχής Υπηρεσιών, ή οποιουδήποτε άλλου φορολογικού στοιχείου αξίας, σε έξι (6) περιπτώσεις, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 12 παράγραφοι 1 και 14 και του άρθρου 13 παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) που επισύρει το ανωτέρω πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 5 παράγραφος 2 και παράγραφος 8 περίπτωση α) του

N.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015, ως ακολούθως:

$[(\text{ΒΑΣ.ΥΠ.1} \times \text{Σ.Β.}) \times 1/3] \times 6 = [(800,00 \text{ €} \times 1) \times 1/3] \times 6 = (800,00 \text{ €} \times 1/3) \times 6 = 266,66 \text{ €} \times 6 = 1.599,96 \text{ €}.$

Η δε προσβαλλόμενη με αριθμό/...-2017 **Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** εδράζεται στο **πόρισμα του ελέγχου**, όπως καταγράφεται στην από .../.../2017 **Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992)** της Δ.Ο.Υ., για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 τ... προσφεύγο..... .

... προσφεύγ..... **Κ. του με Α.Φ.Μ.:**, με την με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., προβάλλοντας τον ακόλουθο λόγο:

... προσφεύγ..... δεν υπέπεσε στις παραβάσεις που του καταλόγισε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. περί μη έκδοσης των νόμιμων φορολογικών στοιχείων εσόδων σε έξι (6) περιπτώσεις, κατά τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 και δη προς τους αγρότες ειδικού καθεστώτος Κ.Κ.,,,, και Ειδικότερα, ... προσφεύγ....., έχοντας στην κυριότητα τ... **θεριζοαλωνιστικό μηχάνημα**, αλώνισε, κατά το έτος 2011, τις εκμεταλλεύσεις των ανωτέρω που καλλιεργούνταν με καλαμπόκι, το οποίο, ακολούθως και κατ' εντολή αυτών, μετέφερε στ...ν Κ. που διατηρούσε ξηραντήριο στ... εν λόγω παρέλαβε το καλαμπόκι εκδίδοντας τα θεωρημένα Δελτία Ποσοτικής Παραλαβής Νο....., Νο....., Νο....., Νο..... και Νο..... προς τ...ς Κ.Κ.,, και Η πληρωμή στ...ν προσφεύγο..... για τις υπηρεσίες που παρείχε έγινε από τ...ν Κ. προς τ...ν οποί... εξέδωσε τα Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών από Νο... έως Νο... και εισέπραξε το δικαίωμα του 8% του **θεριζοαλωνιστή**. Συνεπώς, αναφορικά με τα φορολογικά στοιχεία που έπρεπε να εκδοθούν και την πληρωμή – αμοιβή για τις συναλλαγές ανάμεσα στ...ν προσφεύγο..... και τους ως άνω αγρότες, δεν υπήρξε καμία εμπλοκή των τελευταίων αλλά συνεργασία τ... προσφεύγο..... με τ...ν Κ., η οποία ολοκληρώθηκε με την έκδοση όλων των νόμιμων φορολογικών στοιχείων και την καταβολή της αμοιβής στ...ν προσφεύγο..... .

Ο προβαλλόμενος λόγος και ισχυρισμός τ... προσφεύγο..... απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος, για τους λόγους που αναπτύσσονται στο κάτωθι σκεπτικό:

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 2 (Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων) παράγραφος 1 πρώτο εδάφιο του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) (ΦΕΚ84Α/26-05-1992), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 2011, ορίζεται ότι *«1. Κάθε ημεδαπό ή αλλοδαπό φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κοινωνία του Αστικού Κώδικα που ασκεί δραστηριότητα στην ελληνική επικράτεια και αποβλέπει στην απόκτηση εισοδήματος από εμπορική ή βιομηχανική ή βιοτεχνική ή γεωργική επιχείρηση ή από ελευθέριο επάγγελμα ή από οποιαδήποτε άλλη επιχείρηση, καθώς και οι αστικές κερδοσκοπικές ή μη εταιρείες, αναφερόμενοι στο εξής με τον όρο «επιτηδευματίας», τηρεί, εκδίδει, παρέχει, ζητά, λαμβάνει, υποβάλλει, διαφυλάσσει τα βιβλία, τα στοιχεία, τις καταστάσεις και κάθε άλλο μέσο σχετικό με την τήρηση βιβλίων και την έκδοση στοιχείων που ορίζονται από τον Κώδικα αυτόν, κατά περίπτωση.»*.

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 12 (Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις.) παράγραφοι 1 και 14 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι

«1. Για την πώληση αγαθών για ίδιο λογαριασμό ή για λογαριασμό τρίτου ή δικαιώματος εισαγωγής και την παροχή υπηρεσιών από επιτηδευματία σε άλλον 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.

14.

Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας, το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής.
Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 13 (Αποδείξεις λιανικής πώλησης αγαθών. Αποδείξεις παροχής υπηρεσιών.) παράγραφος 2 του Π.Δ.186/1992 (Κ.Β.Σ.) ορίζεται ότι
«2.

Ο εκμεταλλευτής γεωργικών μηχανημάτων ή ελαιουργείου ή αλευρόμυλου ή εργοστασίου αποφλοιώσης ρυζιού, εκδίδει, σε κάθε περίπτωση, απόδειξη παροχής υπηρεσιών στην οποία αναγράφει και το ονοματεπώνυμο και την διεύθυνση του πελάτη, όταν δε η αμοιβή του καταβάλλεται σε είδος στην απόδειξη αυτήν αναγράφει το είδος, την ποσότητα και την αξία του στην τρέχουσα τιμή.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 (Πρόστιμα για παραβάσεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Κ.Β.Σ.) – Αντικειμενικό σύστημα) παράγραφος 1 παράγραφος 2 περίπτωση α) υποπερίπτωση α.β. περίπτωση γ) και περίπτωση στ) και παράγραφος 8 περίπτωση α) του Ν.2523/1997 (Διοικητικές και Ποινικές Κυρώσεις στην Φορολογική Νομοθεσία και άλλες διατάξεις) (ΦΕΚ179Α/11-09-1997), όπως τροποποιήθηκαν και ίσχυαν για τη διαχειριστική περίοδο 2011, ορίζεται ότι

«1. Όποιος παραβαίνει τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (Π.Δ.186/1992, ΦΕΚ84Α/26-05-1992) τιμωρείται με πρόστιμο που προσδιορίζεται κατ' αντικειμενικό τρόπο. Για τον σκοπό αυτόν καθιερώνονται δύο βάσεις υπολογισμού, συντελεστές βαρύτητας, και ανώτατα όρια (οροφές). Οι παραβάσεις διακρίνονται σε δύο κατηγορίες, γενικές και αυτοτελείς.

2. Για την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος δίδονται οι πιο κάτω εννοιολογικοί προσδιορισμοί:

α) Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1) είναι το **αντικειμενικό ποσό** επί του οποίου εφαρμόζονται οι **συντελεστές βαρύτητας** για συγκεκριμένες παραβάσεις, όπως στις κατ' ιδίαν διατάξεις ορίζεται. Το ποσό της βάσης αυτής κλιμακώνεται ανάλογα με την κατηγορία των βιβλίων που υποχρεούται να τηρεί κάθε υπόχρεο πρόσωπο του Κ.Β.Σ., ως εξής:

α.β. Για υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων Β' κατηγορίας εξακόσια (600) ευρώ και **για τις αυτοτελείς παραβάσεις των περιπτώσεων α) και η) της παραγράφου 8 του άρθρου αυτού** σε οκτακόσια (800) ευρώ.

γ) Συντελεστής βαρύτητας είναι ο αριθμός που κλιμακώνεται ανάλογα με τη σοβαρότητα της παράβασης και εφαρμόζεται στην αντίστοιχη **βάση υπολογισμού**.

στ) Αυτοτελείς παραβάσεις είναι αυτές που ορίζονται στην παράγραφο 8 του άρθρου αυτού, για τις οποίες **επιβάλλεται ιδιαίτερο πρόστιμο για κάθε παράβαση**.

8. Οι παρακάτω περιπτώσεις, για την επιβολή του αντικειμενικού προστίμου, θεωρούνται **αυτοτελείς παραβάσεις**, για τις οποίες εφαρμόζεται η **Βάση Υπολογισμού Νο1 (ΒΑΣ.ΥΠ.1)**, ο δε **συντελεστής βαρύτητας**, εφόσον δεν ορίζεται διαφορετικά, έχει **αριθμητική τιμή ένα (1)**.

α) Η παράλειψη έκδοσης κάθε στοιχείου, που ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. ».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 7 (Μεταβατικές διατάξεις για τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας) παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015 (ΦΕΚ129Α/17-10-2015) ορίζεται ότι

«3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) και του Κ.Φ.Α.Σ. (Ν.4093/2012) που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 54 και 55 του Ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997, αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

ζ) Για τις λοιπές παραβάσεις που δεν υπάγονται σε μία εκ των ανωτέρω περιπτώσεων, ποσό ίσο με το 1/3 του οριζόμενου από τις διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.2523/1997 επιβαλλόμενου προστίμου, κατά περίπτωση, για κάθε παράβαση.».

Επειδή, ... προσφεύγ....., ως εκμεταλλε..... θεριζοαλωνιστικής μηχανής, σύμφωνα με τις

Υπεύθυνες Δηλώσεις (άρθρο 8 του Ν.1599/1986) που υποβλήθηκαν στην Δ.Ο.Υ. από τους αγρότες – παραγωγούς κ.κ. του (Α.Φ.Μ.:) με ημερομηνία 14/06/2012, του (Α.Φ.Μ.:) με ημερομηνία 11/06/2012, του (Α.Φ.Μ.:), του (Α.Φ.Μ.:) με ημερομηνία 07/05/2012, του (Α.Φ.Μ.:) με ημερομηνία 17/05/2012 και του (Α.Φ.Μ.:) με ημερομηνία 06/05/2012 και το με αριθμό πρωτοκόλλου/.../-...-2012 Δελτίο Πληροφοριών της Δ.Ο.Υ. προς την Δ.Ο.Υ. (αριθμός πρωτοκόλλου εισερχομένου/.../-...-2012), **παρείχε, κατά το έτος 2011, στους εν λόγω έξι (6) αγρότες υπηρεσίες θεριζοαλωνισμού σε εκμεταλλεύσεις αυτών που καλλιεργούνταν με καλαμπόκι, χωρίς να εκδώσει προς αυτούς τα νόμιμα φορολογικά στοιχεία εσόδων.**

Επειδή, σύμφωνα με τα προαναφερθέντα και τα διαλαμβανόμενα στον φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, στα πλαίσια των συναλλαγών τ... προσφεύγο..... με τους έξι (6) ως άνω αγρότες – παραγωγούς, έλαβαν χώρα δύο (2) φορολογητέες πράξεις για κάθε μία περίπτωση, εκ των οποίων η πρώτη αφορούσε στην παροχή, εκ μέρους τ... προσφεύγο....., υπηρεσιών θεριζοαλωνισμού, προς κάθε έναν από τους έξι (6) αγρότες – παραγωγούς, στις εκμεταλλεύσεις αυτών όπου καλλιεργείτο καλαμπόκι, για τις οποίες αναλογούσε αμοιβή σε είδος που συνίστατο σε ποσοστό 8% επί της συλλεχθείσας ποσότητας. Για τις εν λόγω πράξεις, ... προσφεύγ..... όφειλε να είχε εκδώσει, προς κάθε έναν παραγωγό, Τιμολόγιο Παροχής Υπηρεσιών στο οποίο να αναγράφεται το είδος του λαμβανόμενου αγαθού, η ποσότητα και η αξία αυτού. Ωστόσο, όπως αναφέρθηκε στην προηγούμενη σκέψη, ... προσφεύγ..... **δεν εξέδωσε Τιμολόγια Παροχής Υπηρεσιών προς τους αγρότες – παραγωγούς, άλλα ούτε και οποιοδήποτε άλλο φορολογικό στοιχείο αξίας.** Η δεύτερη φορολογητέα πράξη για κάθε μία από τις έξι (6) ως άνω περιπτώσεις, αφορούσε στην παράδοση και πώληση, από τ...ν προσφεύγο..... προς τ...ν εκμεταλλε..... ξηραντήριου κ. του με Α.Φ.Μ.:, του ποσοστού 8% επί της συλλεχθείσας ποσότητας, ήτοι της αμοιβής τ... προσφεύγο..... . Για τις εν λόγω πράξεις, ... προσφεύγ..... εξέδωσε προς τ...ν κ. τα Δελτία Αποστολής – Τιμολόγια Πώλησης αγαθών Νο...../.../-...-2011 συνολικής αξίας 904,00 €, Νο...../.../-...-2011 συνολικής αξίας 881,40 €, Νο...../.../-...-2011 συνολικής αξίας 836,20 €, Νο...../.../-...-2011 συνολικής αξίας 904,00 €, Νο...../.../-...-2011 συνολικής αξίας 881,40 €, Νο...../.../-...-2011 συνολικής αξίας 904,00 €, Νο...../.../-...-2011 συνολικής αξίας 881,40 € και Νο...../.../-...-11 συνολικής αξίας 579,69 €, στα οποία αναγράφηκαν το είδος του παραδοθέντος αγαθού (καλαμπόκι), η ποσότητα (κιλά), η τιμή μονάδας, η προκύπτουσα καθαρή αξία και η αναλογούσα αξία του Φ.Π.Α..

Επειδή, η έκδοση από τ...ν προσφεύγο..... προς τ...ν εκμεταλλε.... ξηραντήριου κ. του με Α.Φ.Μ.: των ανωτέρω Δελτίων Αποστολής – Τιμολογίων Πώλησης αγαθών από Νο...../.../-...-2011 έως Νο...../.../-...-2011 δεν τ...ν απάλλαξε από την υποχρέωση έκδοσης Τιμολογίων Παροχής Υπηρεσιών προς τους προαναφερθέντες αγρότες – παραγωγούς, όπως εσφαλμένα αναφέρεται στον προβαλλόμενο λόγο τ... προσφεύγο..... .

Επειδή, οι διαπιστώσεις του διενεργηθέντος φορολογικού ελέγχου της Δ.Ο.Υ., όπως διατυπώνονται στην από .../.../2017 Έκθεση Ελέγχου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) της εν λόγω Δ.Ο.Υ. για τη διαχειριστική περίοδο 01/01/2011 – 31/12/2011 τ... προσφεύγο....., επί της οποίας εδράζεται η προσβαλλόμενη πράξη, **κρίνονται βάσιμες και γίνονται αποδεκτές.**

Για όλους τους ανωτέρω λόγους

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης .../.../2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου Ενδικοφανούς Προσφυγής τ... κ. του με Α.Φ.Μ.:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση τ... προσφεύγο..... –
Καταλογιζόμενο πρόστιμο του Κ.Β.Σ. με βάση την παρούσα Απόφαση:**

Διαχειριστική περίοδος 01/01/2011 – 31/12/2011

Η με αριθμό/...-...-2017 Πράξη Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. (Π.Δ.186/1992) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ., ως ακολούθως:

Πρόστιμο βάσει των διατάξεων του άρθρου 5 παράγραφος 2 και παράγραφος 8 περίπτωση α) του Ν.2523/1997, σε συνδυασμό με τις διατάξεις του άρθρου 7 παράγραφος 3 περίπτωση ζ) του Ν.4337/2015

$$[(\text{ΒΑΣ.ΥΠ.1} \times \text{Σ.Β.}) \times 1/3] \times 6 = [(800,00 \text{ €} \times 1) \times 1/3] \times 6 = (800,00 \text{ €} \times 1/3) \times 6 = 266,66 \text{ €} \times 6 = \underline{\underline{1.599,96 \text{ €}}}.$$

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα Απόφαση στ...ν προσφεύγο..... .

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών

Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης

Σημείωση :

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