



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

Καλλιθέα 9/12/2022

Αριθμός απόφασης: **3898**

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 20), εφεξής Κ.Φ.Δ.,
- β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,
- γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,
- δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 11/2/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου επί της οδού, κατά της με αριθμό/10.2.2011 Απόφασης Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό/10.02.2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Β.Σ. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ, της οποίας ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ.

7. Την υπ' αριθμ. 1723/10.09.2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας με την οποία απορρίφθηκε η ως άνω ενδικοφανής προσφυγή ως απαράδεκτη καθώς με αυτή προσβάλλεται πράξη εκδοθείσα προ της 01/08/2013.

8. Τη με αριθμ. καταχώρησης/2020 δικαστική προσφυγή του προσφεύγοντος κατά της υπ' αριθμ. 1723/10.09.2020 απόφασης του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας.
9. Την υπ' αριθμ. /2022 απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου – Τμήμα 1ο Μονομελές επί της ως άνω δικαστικής προσφυγής, με την οποία δέχεται την εν λόγω δικαστική προσφυγή, ακυρώνει την υπ' αριθμ. 1723/10.09.2020 απόφαση του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας μας και αναπέμπει την υπόθεση στην Υπηρεσία μας προκειμένου να εξεταστεί λογιζόμενη ως παραδεκτώς ασκηθείσα.
10. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης 11/2/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Βάσει της αρ. /2018 απόφασης του Διοικητικού Πρωτοδικείου Ρόδου, κοινοποιήθηκε εκ νέου στον προσφεύγοντα στις 13/1/2020 η υπ' αριθ. /10.2.2011 Απόφαση Επιβολής Προστίμου ΚΒΣ, χρήσης 2008, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΡΟΔΟΥ με την οποία επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 17.699,12 € (=17.699,12 € X 1 X 100%), σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του ν. 2523/1997, λόγω μη έκδοσης ενός φορολογικού στοιχείου αξίας, για συναλλαγή καθαρής αξίας ύψους 17.699,12 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 2 & 12 του ΠΔ 186/92.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται επί της από 28/1/2011 έκθεσης ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Ν. Αιγαίου. Στην εν λόγω έκθεση αναφέρεται ότι στις 14/07/2008 υπεγράφη σύμβαση με την οποία η ανέθεσε στον προσφεύγοντα την διαχείριση της καντίνας με αριθ. 3, η οποία βρίσκεται στην Η διάρκεια της σύμβασης ορίστηκε στα δώδεκα έτη, με ημερομηνία έναρξης την 01/08/2008 και λήξης την 30/07/2020. Όσον αφορά την αμοιβή συμφωνήθηκε ότι, αφαιρουμένων των αναγραφόμενων δαπανών λειτουργίας της καντίνας από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα -χωρίς την αφαίρεση των φόρων, ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) στο εναπομένον ποσό ετησίως θα αποδιδόταν στην αναθέτουσα και το υπόλοιπο ποσό των κερδών δηλαδή ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) στον διαχειριστή (προσφεύγοντα) ως αμοιβή, ενώ σε κάθε περίπτωση η αμοιβή του διαχειριστή συμφωνείται κατ' ελάχιστο σε κατ' αποκοπή ποσό (floor basic fee) από είκοσι χιλιάδες (20.000,00) ευρώ ετησίως. Σύμφωνα με τις υπ' αρ. πρωτ. και /21-09-2010 Υπεύθυνες Δηλώσεις των υπαλλήλων της, κο και κα, ο προσφεύγων ασκούσε την διαχείριση της καντίνας για ένα διάστημα του καλοκαιριού 2008. Επομένως, όπως αναφέρεται στην ως άνω έκθεση, και αφού σύμφωνα με την

από 14/07/2008 σύμβαση ο προσφεύγων δικαιούταν ως ελάχιστη αμοιβή το ποσό των 20.000,00 €, ο προσφεύγων «.... θα έπρεπε μέχρι 31/12/2008, να εκδώσει προς τη φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 17.699,12 € πλέον Φ.Π.Α. 2.300,88 € και συνολικής αξίας 20.000,00 € για τις παραπάνω υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12§§1,14 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).»

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της παραπάνω προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Η συμφωνία με την υπογράφηκε στις 14/7/08 με την οποία ανατέθηκε η διαχείριση της καντίνας με αριθμό 3 στην Την 1/9/08 ο ανακάλεσε την άδεια λειτουργίας της καντίνας με συνέπεια, αφού είχε προβεί σε δαπάνες συντήρησης της καντίνας, να μην μπορέσει τελικά να τη λειτουργήσει. Δεν εισέπραξε χρήματα από την, ούτε καν την ελάχιστη αμοιβή των 20.000,00 €.
2. Η Φορολογική Αρχή καταλόγισε το υπό κρίση πρόστιμο ανατιολόγητα, χωρίς να διενεργήσει έλεγχο, χωρίς να προβεί σε διασταυρώσεις και επαληθεύσεις.
3. Το φορολογικό στοιχείο σε παροχή υπηρεσίας εκδίδεται όταν η υπηρεσία έχει πράγματι παρασχεθεί, που στην υπό κρίση περίπτωση δεν ισχύει, καθώς ανακλήθηκε η άδεια λειτουργίας της καντίνας, αυτή δε λειτούργησε ποτέ και ο προσφεύγων συνεπώς δεν τη διαχειρίστηκε.
4. Οι υπεύθυνες δηλώσεις των υπαλλήλων της ότι ο προσφεύγων άσκησε τη διαχείριση της καντίνας για ένα διάστημα το καλοκαίρι του 2008 αποδεικνύουν τον ισχυρισμό του προσφεύγοντος ότι δηλαδή ο ίδιος δεν πρόλαβε να λειτουργήσει την καντίνα. Ένα μικρό διάστημα το καλοκαίρι του 2008 ο προσφεύγων απλώς προέβη σε εργασίες προετοιμασίας για την λειτουργία της καντίνας. Αφού όμως την 1/9/08 ανακλήθηκε η άδεια λειτουργίας της, τελικά δεν εκτελέστηκε ποτέ η σύμβαση ώστε να υποχρεούται ο προσφεύγων να εκδώσει παραστατικό.
5. Σύμφωνα με την αρ. /2016 απόφαση του Πολυμελούς Πρωτοδικείου Ρόδου επί της αρ. /2013 αγωγής του προσφεύγοντος για την αποκατάσταση της ζημίας που υπέστη από την ανάκληση της άδειας λειτουργίας της καντίνας, η υπό κρίση σύμβαση παραχώρησης διαχείρισης ήταν άκυρη καθώς ήταν άκυρη η αρ. /2007 απόφαση για την παραχώρηση της κατοχής και εκμετάλλευσης της καντίνας στην λόγω Είναι καταχρηστικό να καταλογίζεται στον προσφεύγοντα πρόστιμο βάσει μίας σύμβασης που δεν εφαρμόστηκε ποτέ (λόγω μη λειτουργίας της καντίνας) και τελικά κρίθηκε άκυρη.
6. Επιπροσθέτως, βάσει της σύμβαση παραχώρησης διαχείρισης στον προσφεύγοντα, προβλεπόταν ελάχιστη αμοιβή 20.000,00 €, δηλαδή παροχή μισθού και συνεπώς τελούσε σε εξαρτημένη σχέση με την εταιρεία, συνεπώς δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης ΑΠΥ.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 2 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) 'Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων':

«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 αυτό, κατά περίπτωση...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 1 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) 'Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις':

«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.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 12 παρ. 14 του Π.Δ. 186/92 (ΚΒΣ) 'Τιμολόγια. Εκκαθαρίσεις':

«14. ...Στην περίπτωση παροχής υπηρεσίας το τιμολόγιο εκδίδεται με την ολοκλήρωση της παροχής. Όταν η παροχή υπηρεσίας διαρκεί, εκδίδεται τιμολόγιο κατά το χρόνο που καθίσταται απαιτητό μέρος της αμοιβής, για το μέρος αυτό και την υπηρεσία που παρασχέθηκε. Πάντως, το τιμολόγιο δεν μπορεί να εκδοθεί πέραν της διαχειριστικής περιόδου που παρασχέθηκε η υπηρεσία.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του Κ.Φ.Δ.: «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, εν προκειμένω, σύμφωνα με την από 28.1.2011 έκθεση ελέγχου ΚΒΣ του ΣΔΟΕ Ν. Αιγαίου στις 14/07/2008 υπεγράφη σύμβαση με την οποία η ανέθεσε στον προσφεύγοντα την διαχείριση της καντίνας με αριθ. 3, η οποία βρίσκεται στην Η διάρκεια της σύμβασης ορίστηκε στα δώδεκα έτη, με ημερομηνία έναρξης την 01/08/2008 και λήξης την 30/07/2020. Όσον αφορά την αμοιβή συμφωνήθηκε ότι, αφαιρουμένων των αναγραφόμενων δαπανών λειτουργίας της καντίνας από τα συνολικά ακαθάριστα έσοδα -χωρίς την αφαίρεση των φόρων, ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) στο εναπομένον ποσό ετησίως θα αποδιδόταν στην αναθέτουσα και το υπόλοιπο ποσό των κερδών δηλαδή ποσοστό εξήντα τοις εκατό (60%) στον διαχειριστή (προσφεύγοντα) ως αμοιβή, ενώ σε κάθε περίπτωση η αμοιβή του

διαχειριστή συμφωνείται κατ' ελάχιστο σε κατ' αποκοπή ποσό (floor basic fee) από είκοσι χιλιάδες (20.000,00) ευρώ ετησίως.

Επειδή στην ως άνω έκθεση αναφέρεται ότι σύμφωνα με τις υπ' αρ. και/21-09-2010 Υπεύθυνες Δηλώσεις των υπαλλήλων της, κο και κα, **ο προσφεύγων ασκούσε την διαχείριση της καντίνας** για ένα διάστημα του καλοκαιριού 2008. Επομένως, όπως αναφέρεται στην ως άνω έκθεση, αφού σύμφωνα με την από 14/07/2008 σύμβαση ο προσφεύγων δικαιούταν ως ελάχιστη αμοιβή το ποσό των 20.000,00 €, ο προσφεύγων «... θα έπρεπε μέχρι 31/12/2008, να εκδώσει προς τη φορολογικό στοιχείο καθαρής αξίας 17.699,12 € πλέον Φ.Π.Α. 2.300,88 € και συνολικής αξίας 20.000,00 € για τις παραπάνω υπηρεσίες, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 12§§1,14 του Π.Δ. 186/1992 (ΚΒΣ).»

Επειδή όπως αναφέρεται στην από 14/07/2008 σύμβαση μεταξύ του προσφεύγοντος και της επιχείρησης η δεύτερη ανέθεσε στον προσφεύγοντα έναντι αμοιβής τη διαχείριση της καντίνας που περιλαμβάνει και την επίβλεψη των εργασιών ανακαίνισης αυτής με βάση τα εγκεκριμένα σχέδια.

Επειδή όπως και ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει στην υπό κρίση ενδικοφανή προέβη σε εργασίες προετοιμασίας προκειμένου να λειτουργήσει η καντίνα, συνεπώς άσκησε την ανωτέρω προβλεπόμενη στη σύμβαση διαχείριση τουλάχιστον ως προς την επίβλεψη των εργασιών ανακαίνισης.

Επειδή όπως αναφέρεται στην οικεία έκθεση ελέγχου ο ίδιος ο προσφεύγων δήλωσε στο υπ' αριθ./14-10-10 απαντητικό του υπόμνημα επί της υπ' αρ./2010 Κλήσης προς Ακρόαση του Σ.Δ.ΟΕ. «...έχω επιφυλαχθεί να ασκήσω κάθε νόμιμο δικαίωμα μου για τη διεκδίκηση κάθε θετικής και αποθετικής μου ζημιάς κατά της αναθέτουσας εταιρείας». Συνεπώς και ο ίδιος αναγνωρίζει ότι δικαιούται αμοιβής για τη διαχείριση της επίμαχης καντίνας.

Επειδή σύμφωνα με το Υπουργείο Εργασίας και Κοινωνικών Υποθέσεων:

«Από τον συνδυασμό των διατάξεων των άρθρων 648, 649, 651, 653 του Αστικού Κώδικα και 6 Α.Ν. 765/43, που διατηρήθηκε σε ισχύ με το άρθρο 38 του Εισαγ. Νόμου Α. Κ., προκύπτει ότι σύμβαση μισθώσεως παροχής εξαρτημένης εργασίας, στην οποία και μόνο εφαρμόζονται οι διατάξεις της εργατικής νομοθεσίας υπάρχει όταν, κατά τους όρους της σχετικής συμφωνίας μεταξύ των συμβαλλομένων μερών (εργοδότης – μισθωτός), υποχρεούται ο μισθωτός να παρέχει την εργασία του αυτοπροσώπως στον εργοδότη για ορισμένο ή αόριστο χρόνο έναντι καταβολής μισθού, ανεξάρτητα από τον τρόπο καθορισμού – προσδιορισμού και καταβολής αυτού, **χωρίς περαιτέρω ευθύνη του μισθωτού για την επίτευξη ορισμένου δι' αυτής αποτελέσματος**, υποκείμενος κατά την εκτέλεσή της σε νομική και προσωπική εξάρτηση έναντι του εργοδότη, η οποία εκδηλώνεται με το δικαίωμα του τελευταίου να καθορίζει τον τόπο, το χρόνο, τον τρόπο και την έκταση της παροχής της, μέσα στα νόμιμα ή συμβατικά πλαίσια, κατά τρόπο δεσμευτικό για τον μισθωτό, δίνοντας σ' αυτόν τις αναγκαίες για τον σκοπό αυτό εντολές και οδηγίες τις οποίες

είναι υποχρεωμένος να ακολουθεί και εκτελεί, όπως και με το δικαίωμα να ασκεί εποπτεία και έλεγχο για τη διαπίστωση συμμόρφωσης του μισθωτού προς αυτές και της επιμέρους εν γένει εκτέλεσης της εργασίας που του ανατέθηκε. Κύριος λοιπόν σκοπός της συμβάσεως εξαρτημένης εργασίας είναι η παροχή εργασίας αυτή καθ' αυτή και σε αυτή καθ' αυτή αποβλέπουν οι συμβαλλόμενοι.»

Επειδή στην από 14/07/2008 σύμβαση, και συγκεκριμένα στο κεφάλαιο ΥΠΟΧΡΕΩΣΕΙΣ ΔΙΑΧΕΙΡΙΣΤΗ- ΑΝΑΘΕΤΟΥΣΑΣ αναφέρεται ότι:

«Ο διαχειριστής αναλαμβάνει τη διαχείριση της ανωτέρω επιχείρησης την οποία θα ενεργεί σύμφωνα με τους κανόνες της καλής πίστης και τους κανόνες του επαγγέλματος και με σκοπό τη μεγιστοποίηση των κερδών της.»

Συνεπώς, δεν πληρείται η βασική προϋπόθεση της μη περαιτέρω ευθύνης του μισθωτού για την επίτευξη ορισμένου αποτελέσματος δια της εργασίας του, καθώς ο προσφεύγων υποχρεούτο να επιδιώκει τη μεγιστοποίηση των κερδών της επιχείρησης και σε καμία περίπτωση δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι η αμοιβή του αποτελούσε εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες και δεν υπήρχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικού στοιχείου γι' αυτήν.

Α π ο φ α σ ι ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης 11/2/2020 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Οριστική φορολογική υποχρέωση- καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Διαχειριστική περίοδος 01/09/2008– 31/12/2008:

Πρόστιμο Κ.Β.Σ.: 17.699,12 €

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος

Διοικητικής Υποστήριξης

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

Σ η μ ε ι ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.