



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213-1604537

ΦΑΞ : 213-1604567

Καλλιθέα, 14-5-2018

Αριθμός απόφασης: 2393

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :
 - α. Του άρθρου 63 του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.
 - 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 ΠΟΛ 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 1440/27-4-2017).
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την υπ' αριθμόν Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-8-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από 25-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 και της με αριθμό/2017 οριστικής πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 και την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 28-12-2017 οικείες εκθέσεις ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25-1-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, 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:

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 προσδιορίστηκε στον προσφεύγοντα διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 14.717,0€, πλέον πρόσθετου φόρου λόγω ανακρίβειας 17.660,4€, ήτοι 33.949,4€.

Με την με αριθμό/2017 οριστική πράξη επιβολής προστίμου Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 επιβλήθηκε πρόστιμο Φ.Π.Α. στον προσφεύγοντα ποσού 600,0€, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών.

Οι προαναφερθείσες προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν βάσει των από 28-12-2017 οικείων εκθέσεων ελέγχου, βάσει της με αριθμό/2017 εντολής ελέγχου. Στις 18-9-2012 κατατέθηκε η με αριθμό καταγγελία του κου με ΑΦΜ Με το με αριθμό/2013 έγγραφο του Σ.Δ.Ο.Ε. κοινοποιήθηκε στη Δ.Ο.Υ. καταγγελία του ιδίου καταγγέλλοντα κατά του προσφεύγοντα, σύμφωνα με την οποία ο προσφεύγων είχε δώσει προσφορά για οικοδομικές εργασίες σε ακίνητο της συζύγου του καταγγέλλοντος στη επί των οδών και, είχε αναλάβει τις εργασίες και δρούσε ως εργολάβος οικοδομών για τις συγκεκριμένες εργασίες. Ο έλεγχος απέστειλε την με αριθμό/2017 ειδική πρόσκληση οικειοθελούς αποκάλυψης φορολογητέας ύλης παρελθόντων ετών και αίτημα για παροχή διευκρινήσεων σχετικά με επιταγές εκδόσεως του καταγγέλλοντα ποσού 52.400€ στη σύζυγο του προσφεύγοντα. Η σύζυγος του προσφεύγοντα είχε εισπράξει τις εν λόγω επιταγές. Η ελεγχόμενη ανταποκρίθηκε με το με αριθμό/2017 επεξηγηματικό υπόμνημά της, με το οποίο δήλωσε ότι παρέδιδε τα ποσά στο σύζυγό της, τον προσφεύγοντα, ο οποίος είχε προσληφθεί ως εργάτης από τον καταγγέλλοντα, προκειμένου ο καταγγέλλων να πληρώνει τα ημερομίσθια των εργατών και τα οικοδομικά υλικά που αγοράζονταν στο όνομα της συζύγου του καταγγέλλοντα. Ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθμό/2017 υπόμνημά του, με το οποίο δήλωνε: α) ότι η σύζυγός του εισέπραττε τα χρήματα των επιταγών και του τα παρέδιδε στο ακέραιο, προς διευκόλυνσή του, β) οι επιταγές δεν εκδίδονταν στο όνομά του, διότι ο καταγγέλλων ήθελε να είναι ο προσφεύγων διαρκώς στην αυθαίρετη οικοδομή, γ) ο προσφεύγων προέβαινε σε αγορές των απαραίτητων υλικών και πληρωμές τους από τα χρήματα των επιταγών και στη συνέχεια του επέστρεφε τα υπόλοιπα ποσά, άνευ απόδειξης, δ) οι εργάτες πληρώνονταν από τον ίδιο τον καταγγέλλοντα, ε) ο ίδιος πληρώθηκε μόνο τα μεροκάματά του και τίποτε παραπάνω (σαφώς πολύ λιγότερα χρήματα από αυτά που αναφέρει ο καταγγέλλων) και στ) ο καταγγέλλων είχε σημειώσεις αναφορικά με τα ποσά που έδινε κάθε ημέρα σε κάθε εργαζόμενο στην οικοδομή με τις υπογραφές τους. Ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων ασκούσε το επιτήδευμα του εργολάβου οικοδομών, με βάσει: α) το έντυπο προσφοράς οικοδομικών εργασιών με την υπογραφή και τη σφραγίδα του προσφεύγοντα, β) τις επιταγές εκδόσεως του καταγγέλλοντα σε διαταγή της συζύγου του προσφεύγοντα συνολικής αξίας 52.400€, γ) το υπόμνημα του προσφεύγοντα, στο οποίο αναφέρει ότι ο ίδιος προέβαινε σε παραγγελίες και πληρωμές των απαραίτητων για την οικοδομή υλικών από τα χρήματα που εισέπραττε η σύζυγός του από τις επιταγές. Το ποσό των 52.400€ θεωρήθηκε από τον έλεγχο ως εισόδημα από δραστηριότητα

εμπορικής επιχείρησης και προέβη στη έκδοση του με αριθμό/2017 Σημειώματος Διαπιστώσεων και του με αριθμό/2017 προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και της/2017 προσωρινής πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 36 του ν.2859/2000, τα οποία θυροκολλήθηκαν στην κατοικία του προσφεύγοντα στις 1-12-2017. Ο προσφεύγων κατέθεσε το με αριθμό/2017 υπόμνημά του, σύμφωνα με το οποίο: α) σε όλες τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει τα εισοδήματά του είναι μόνο από μισθωτές υπηρεσίες και δεν έχει εκδοθεί ποτέ φορολογικό στοιχείο στο Α.Φ.Μ. του, β) στη δήλωσή του για τη χρήση 2011 είχε αναγράψει μηδενικά εισοδήματα, διότι δεν είχαν επικολληθεί τα ένσημά του (έχει υποβάλλει καταγγελία στο ΙΚΑ Γλυφάδας), γ) εάν ήταν απαραίτητο να είναι επιτηδευματίας, τότε δεν θα προχωρούσε ο καταγγέλλων σε επικόλληση των ενσήμων του ως εργάτης στην οικοδομή, δ) εάν δρούσε ως εργολάβος, τότε οι υπόλοιποι εργαζόμενοι θα στρεφόντουσαν στην καταγγελία τους στο ΙΚΑ κατά του προσφεύγοντα και όχι κατά του καταγγέλλοντα (στράφηκαν κατά του καταγγέλλοντα), ε) στο έντυπο προσφοράς του δεν αναφέρει ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. και διεύθυνση δραστηριότητας που ορίζουν κάποιον ως επαγγελματία, στ) στο τέλος του εντύπου της προσφοράς αναφέρει ότι «στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται υλικά και εργατικά. Δεν περιλαμβάνεται ΙΚΑ & ΦΠΑ εργασιών», όπερ σημαίνει ότι ήταν μια εκτίμησή του εργαζόμενου για πολλά έτη στο χώρο της οικοδομής και όχι προσφορά, ζ) η σφραγίδα και η υπογραφή που υπάρχουν στο έντυπο προσφοράς δεν είναι δικά του, η) δεν υπάρχει ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντα και του καταγγέλλοντα που να ορίζει τρόπο πληρωμής για τις εργασίες, θ) δεν αναφέρεται στο έντυπο προσφοράς σε ποιον απευθύνεται, ώστε να μπορεί να θεωρηθεί εργολαβικό ή σύμβαση έργου, ι) τα φορολογικά στοιχεία που εκδόθηκαν για την αγορά των υλικών ήταν στο όνομα της συζύγου του καταγγέλλοντα και τα ένσημα που επικολλήθηκαν στους εργαζόμενους ήταν από την ίδια, κ) σύμφωνα με το νόμο σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής υπηρεσιών έως την 15^η ημέρα του επόμενου μήνα εκδίδεται φορολογικό στοιχείο – αν είχε εμφανιστεί ως επιτηδευματίας θα έπρεπε να εκδίδει ο καταγγέλλων φορολογικό παραστατικό μηνιαίως και δεν θα εξέδιδε επιταγές, όπως εξέδιδε, λ) ο προσφεύγων ανήκει σε ευαίσθητη κοινωνική ομάδα με μηδενικά εισοδήματα και ουδέποτε έχει αποκρύψει φορολογητέα ύλη. Ο έλεγχος έκρινε τους ισχυρισμούς του προσφεύγοντα ως αβάσιμους, λόγω έλλειψης αποδεικτικών στοιχείων, και τους απέρριψε. Κατόπιν των ανωτέρω, προέβη ο έλεγχος στη σύνταξη των οικείων εκθέσεων ελέγχου και στην έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή αιτείται την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους ίδιους λόγους που αναφέρει και στο υπόμνημά του επί του Σημειώματος Διαπιστώσεων με αριθμό/2017, προσκομίζοντας: α) την με αριθμό/2012 καταγγελία του στο ΙΚΑ Γλυφάδας κατά του καταγγέλλοντα για την μη ασφάλισή του για 79 ημέρες, β) τις καταγγελίες των υπολοίπων 3 εργαζόμενων στο ΙΚΑ Γλυφάδας κατά του καταγγέλλοντα για την μη ασφάλισή τους, γ) την από 3-4-2012 έκθεση ελέγχου του ΙΚΑ όπου αναγράφει «το συνεργείο του (αφορά τους 3 καταγγέλλοντες)

αποχώρησε 29/11/2011», η οποία ημερομηνία αποχώρησης συμπίπτει με την ημερομηνία που αναφέρεται στο με αριθμό/2012 υπόμνημα της συζύγου του καταγγέλλοντα, δ) το από 13-3-2014 Ημερήσιο Δελτίο Οχήματος της Ελληνικής Αστυνομίας όπου αναφέρεται ότι στις 1-8-2011 μετέβησαν στη διεύθυνση του ακινήτου, όπου δεν μπόρεσαν να εισέλθουν για να ελέγξουν εάν διαπράττονται οικοδομικές εργασίες και ότι από το εξωτερικού του ακινήτου διαπιστώθηκε ότι είχαν γίνει εργασίες στην ταράτσα της οικίας (δημιουργία σοφίτας), ε) απόσπασμα του Ημερησίου Δελτίου Οχήματος της 5-8-2011 της Ελληνικής Αστυνομίας, όπου αναγράφει ότι τη συγκεκριμένη ημερομηνία μετέβησαν αστυνομικοί και ανευρέθη ο προσφεύγων να έχει προβεί σε κατασκευή κεραμοσκεπής και τους αρνήθηκε την είσοδο, στ) την από 12-1-2018 βεβαίωση του καθ., ο οποίος κρίνει την υπογραφή του προσφεύγοντα στην από 23-6-2011 προσφορά από το μπλοκ προσφορών του προσφεύγοντα ως πλαστή.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 2 «Υπόχρεοι σε τήρηση βιβλίων και στοιχείων» του Π.Δ.186/1992 (ΦΕΚ Α' 84/ 26-05-1992), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 27 του ν.3522/2006 (ΦΕΚ Α' 276/ 22-12-2006): «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 ελεύθεριο 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, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του Τaxis και αναγράφει και η έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (σελ. 9), ο προσφεύγων δεν είχε δηλώσει έναρξη εργασιών. Ως εκ τούτου, δεν θα μπορούσε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο, ούτε να υποβάλλει ο ίδιος δηλώσεις πελατών – προμηθευτών. Ο ισχυρισμός ότι δεν έχει δηλωθεί ως προμηθευτής σε συγκεντρωτική κατάσταση πελατών – προμηθευτών προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς θα μπορούσε να έχει συμφωνήσει με τους πελάτες του να εμφανίζεται ο ίδιος ως απλός εργαζόμενος, ώστε να αποφεύγει τις σχετικές με τους επιτηδευματίες φορολογικές υποχρεώσεις. Επίσης, ο ισχυρισμός ότι, εάν δρούσε ως επαγγελματίας, θα έπρεπε να εκδίδει παραστατικά η σύζυγος του καταγγέλλοντα προβάλλεται αλυσιτελώς, διότι εάν ο προσφεύγων ήταν επιτηδευματίας θα εξέδιδε ο ίδιος φορολογικά στοιχεία, με τα οποία θα τιμολογούσε τους πελάτες του και θα είχε τις ανάλογες φορολογικές υποχρεώσεις, ενώ με την μη υποβολή έναρξης εργασιών δεν μπορούσε να εκδώσει φορολογικό παραστατικό.

Επειδή, κατόπιν της με αριθμό/2012 καταγγελίας του στο ΙΚΑ Γλυφάδας κατά του καταγγέλλοντα ότι δεν τον είχε ασφαλίσει για τις εργασίες που παρείχε, η σύζυγος του καταγγέλλοντα αναγνώρισε την υποχρέωσή της και κατέβαλλε το οφειλόμενο ποσό, βάσει της με

αριθμό/2012 Αρχικής Απόφασης Ρύθμισης του ΙΚΑ και του αντιγράφου της σχετικής εκδοθείσας τραπεζικής επιταγής με την οποία εξοφλήθηκε το σύνολο της οφειλής. Ο προσφεύγων δεν έχει προβεί σε δήλωση οιοδήποτε εισοδήματος για τη χρήση 2011 και ο ισχυρισμός του ότι στη δήλωσή του έχει αναγράψει μηδενικό εισόδημα λόγω μη επικόλλησης των ενσήμων που αφορούσαν στην εργασία του απορρίπτεται ως αβάσιμος και παρελκυστικά προβαλλόμενος.

Επειδή στο προσκομισθέν έντυπο προσφοράς στα προεκτυπωμένα στοιχεία αναγράφει τον προσφεύγοντα και τα στοιχεία επικοινωνίας του και στην σφραγίδα του στο κάτω μέρος της προσφοράς αναγράφει ΑΦΜ και Δ.Ο.Υ., ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν αναγράφονται ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. και διεύθυνση δραστηριότητας στο έντυπο απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή στο έντυπο προσφοράς περιγράφονται οι εργασίες που συμφωνήθηκαν αναλυτικά, αναγράφεται το συγκεκριμένο ακίνητο που αφορούν, αναγράφεται το συνολικό ποσό που απαιτούσε ο προσφεύγων, υπάρχει η ρήση «Στο ποσό αυτό περιλαμβάνονται υλικά και εργατικά» και αναφέρεται ο τρόπος εξόφλησης του ποσού αυτού (προκαταβολή 3.500€, 2.000€ στο τέλος της 1^{ης} εβδομάδας και 2.000€ στο τέλος των εργασιών). Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το συγκεκριμένο έντυπο ήταν προσφορά και όχι μια απλή εκτίμηση ενός ατόμου που εργάζεται πολλά χρόνια στο συγκεκριμένο κλάδο και ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι το έντυπο αποτελεί μια εκτίμηση του απορρίπτεται ως αβάσιμος. Επίσης, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν αναφέρεται στο έντυπο σε ποιόν απευθύνεται η προσφορά, που σημαίνει ότι αποτελεί μια εκτίμηση και όχι προσφορά, απορρίπτεται ως αβάσιμος, διότι στο έντυπο αναγράφονται τα στοιχεία του ακινήτου στο οποίο θα εκτελούνταν οι εργασίες και γίνεται αναλυτική περιγραφή τους.

Επειδή δεν προσκομίζεται κάποιο ιδιωτικό συμφωνητικό μεταξύ του προσφεύγοντα και του καταγγέλλοντα για τις εργασίες, αλλά δεν απαιτείται, καθώς στο συγκεκριμένο έντυπο προσφοράς αναγράφονται όλα τα απαραίτητα στοιχεία, όπως προαναφέρθηκε.

Επειδή ο προσφεύγων επικαλείται ότι τα υλικά αγοράστηκαν στο όνομα της συζύγου του καταγγέλλοντα και τα ένσημα επικολλήθηκαν από την ίδια. Αυτός ο ισχυρισμός προβάλλεται αλυσιτελώς, καθώς στα πλαίσια συμφωνίας μεταξύ του προσφεύγοντα και του καταγγέλλοντα θα μπορούσαν οι αποδείξεις για τις αγορές που πραγματοποιούνται για τις συγκεκριμένες εργασίες να εκδίδονται στο όνομα της συζύγου του καταγγέλλοντα για λόγους καλύτερης παρακολούθησης του κόστους των υλικών. Άλλωστε, ούτε η σύζυγος του καταγγέλλοντα είναι επιτηδευματίας. Αξίζει να σημειωθεί ότι ο ίδιος ο προσφεύγων αναφέρει στα με αριθμό/2017 και/2017 υπομνήματά του ότι ο ίδιος προέβαινε σε αγορά και πληρωμή των αγορασθέντων υλικών. Αναφορικά με τα ένσημα, στο έντυπο της προσφοράς αναγράφεται ότι δεν περιλαμβάνεται το κόστος ΙΚΑ, το οποίο προφανώς θα καλυπτόταν από τον καταγγέλλοντα. Επισημαίνεται ότι, όπως αναφέρεται και στις απόψεις της Δ.Ο.Υ., βάσει των διατάξεων του άρθρου 8 παρ.5 του Α.Ν.1846/1951, με τις τροποποιήσεις του άρθρου 40 του Ν.Δ.2698/1953 και τα άρθρα 39 και 46 του Κανονισμού Ασφάλισης ΙΚΑ-Ε.Τ.Α.Μ., υπόχρεος για την καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών για οικοδομικές εργασίες που ανήκουν σε ιδιώτες είναι ο κύριος του ανεγειρόμενου

κτίσματος, ενώ για την τήρηση και υποβολή των μισθολογικών καταστάσεων είναι ο εργολάβος. Προκύπτει από τα παραπάνω ότι ο καταγγέλλων ήταν υπόχρεος να καταβάλλει τις ασφαλιστικές εισφορές και ο προσφεύγων να συντάξει και υποβάλλει τις σχετικές καταστάσεις. Ο ισχυρισμός, λοιπόν, του προσφεύγοντα ότι η καταβολή των ασφαλιστικών εισφορών από τον καταγγέλλοντα αποδεικνύει ότι ο ίδιος δεν ήταν εργολάβος, απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι α) ο καταγγέλλων δεν θα συνέχιζε να εκδίδει επιταγές εάν δεν λάμβανε παραστατικά, β) τα χρήματα που περίσσευαν από τις αγορές υλικών τα επέστρεφε στον καταγγέλλοντα και γ) το ποσό που συνολικά έλαβε ο ίδιος για τις υπηρεσίες του ήταν 41 ημερομίσθια $\times 60\text{€} = 2.460\text{€}$. Ο προσφεύγων δεν θα μπορούσε να εκδώσει φορολογικό παραστατικό, καθώς δεν είχε προβεί σε έναρξη εργασιών. Τα χρήματα τα λάμβανε, βάσει της προσφοράς που είχε δώσει στον καταγγέλλοντα και είχε συμφωνηθεί, με επιταγές και από αυτές πλήρωνε υλικά και εργατικά. Οι επιταγές, λοιπόν, που εξέδιδε ο καταγγέλλων ήταν βάσει της συμφωνίας τους και ήταν ανεξάρτητη από την έκδοση παραστατικών. Ο ισχυρισμός ότι τη διαφορά μεταξύ των χρημάτων που εισέπραττε και των χρημάτων που έδινε για τις αγορές υλικών την επέστρεφε στον καταγγέλλοντα δεν αποδεικνύεται. Επίσης, βάσει της καταγγελίας που έκανε στο ΙΚΑ Γλυφάδας και δικαιώθηκε, τα ημερομίσθια για τα οποία εργάστηκε ήταν 79. Δεν αποδεικνύεται να επέστρεψε οποιοδήποτε μέρος των χρημάτων από τις επιταγές συνολικού ποσού 52.400€ που αποδεδειγμένα έλαβε. Οι σχετικοί ισχυρισμοί του προσφεύγοντα απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Επειδή οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα, σχετικά με την γνησιότητα της υπογραφής του στο έντυπο προσφοράς, δεν υπάγονται στην αρμοδιότητα της Υπηρεσίας μας, αλλά ελέγχονται από τις καθ' ύλη αρμόδιες Υπηρεσίες και δικαστήρια. Άλλωστε, ο ίδιος ο προσφεύγων παραδέχεται τη σύνταξη αυτού του εγγράφου από τον ίδιο, το οποίο έχει τα χαρακτηριστικά προσφοράς και έχει προτυπωμένα τα στοιχεία του στο επάνω δεξιά μέρος του.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στις από 28-12-2017 εκθέσεις ελέγχου της Δ.Ο.Υ. ΓΛΥΦΑΔΑΣ επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντα πρέπει να απορριφθούν.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 72 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170/ 26-07-2013), με τις τροποποιήσεις του άρθρου 49 του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017): *«17. Για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που αφορούν εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις, χρήσεις, περιόδους ή υποθέσεις έως και τις 31.12.2013 επιβάλλεται, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου των άρθρων 58, 58Α παράγραφος 2 ή 59 του παρόντος κατά περίπτωση, πλέον του τόκου του άρθρου 53 του παρόντος, ο οποίος υπολογίζεται από την 1.1.2014 και μέχρι την έκδοση*

του εκτελεστού τίτλου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικότερη μεταχείριση του φορολογούμενου. Σε κάθε περίπτωση, μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 49 «Τροποποίηση του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας» του ν.4509/2017 (ΦΕΚ Β' 201/ 22-12-2017):

«2. Οι διατάξεις της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίστανται με την παράγραφο 1 του παρόντος, εφαρμόζονται και επί εκκρεμών, κατά την έναρξη ισχύος του παρόντος, υποθέσεων. Ως εκκρεμείς υποθέσεις νοούνται οι υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας κατόπιν άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης ή εκείνες για τις οποίες εκκρεμεί η προθεσμία άσκησης ενδικοφανούς ή δικαστικής προσφυγής ή τακτικού ενδίκου μέσου ή αίτησης αναίρεσης, καθώς και οι υποθέσεις για τις οποίες έχουν εκδοθεί οι σχετικές πράξεις ή αποφάσεις αλλά δεν έχουν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο. Ως εκκρεμείς νοούνται, επίσης, οι υποθέσεις οι οποίες έχουν συζητηθεί και δεν έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση του δικαστηρίου ή έχει εκδοθεί μη αμετάκλητη απόφαση αλλά δεν έχει κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο.

3. Εξαιρετικά, οι ρυθμίσεις της παραγράφου 2 εφαρμόζονται και στην περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν επιθυμεί τη συνέχιση της δίκης ή την εξέταση της ενδικοφανούς προσφυγής του. Προς το σκοπό αυτόν, ο φορολογούμενος υποβάλλει αίτηση - ανέκκλητη δήλωση ανεπιφύλακτης αποδοχής της πράξης προσδιορισμού του φόρου ή της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή του δικαστηρίου. Στην περίπτωση αυτή, για την εφαρμογή των διατάξεων του πρώτου εδαφίου της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, το ποσό του τόκου υπολογίζεται μέχρι την ημερομηνία υποβολής της αίτησης - ανέκκλητης δήλωσης ανεπιφύλακτης αποδοχής. Η αίτηση - δήλωση αυτή υποβάλλεται στον προϊστάμενο της υπηρεσίας που εξέδωσε την πράξη. Απαραίτητη προϋπόθεση είναι να μην έχει εκδοθεί αμετάκλητη δικαστική απόφαση κατά το χρόνο υποβολής της δήλωσης αποδοχής. ...

Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται η διαδικασία επιβολής των προστίμων, ζητήματα αρμοδιοτήτων και κάθε αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή της παρ. 17 του άρθρου 72 του ν. 4174/2013, όπως αντικαθίσταται με την παράγραφο 1 του παρόντος, καθώς και των παραγράφων 2 και 3 του παρόντος. ...

6. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται από 1.1.2018.»

Επειδή, σύμφωνα με την Απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 «Παροχή οδηγιών αναφορικά με τις διατάξεις των παραγράφων 1, 2, 3 και 6 του άρθρου 49 του ν. 4509/2017 (Φ.Ε.Κ. Α/201/22.12.2017) ως προς την επιβολή της επιεικότερης κύρωσης κατά την έκδοση πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου»:

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 τροποποιείται η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του Κ.Φ.Δ. και ορίζεται ότι για πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που εκδίδονται από την έναρξη ισχύος του άρθρου 49, ήτοι 01.01.2018, σύμφωνα με την παρ. 6 αυτού, και αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή φορολογικές υποχρεώσεις προ της εφαρμογής του Κ.Φ.Δ., επιβάλλεται αντί του πρόσθετου φόρου ανακρίβειας ή μη υποβολής δήλωσης που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 2523/1997, πρόστιμο που ισούται με το άθροισμα του προστίμου που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ., κατά περίπτωση, πλέον του τόκου που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κώδικα, υπολογιζόμενου για τη χρονική περίοδο από 1.1.2014 έως την ημερομηνία έκδοσης της πράξης διορθωτικού προσδιορισμού, εφόσον το άθροισμα αυτό συνεπάγεται την επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου.

Για την παραπάνω σύγκριση, στο προαναφερόμενο άθροισμα υπολογίζεται το ποσό που προβλέπεται από τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ. Φ.Δ., κατά περίπτωση, ανεξάρτητα από το εάν το πρόστιμο που προβλέπεται με τις διατάξεις του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ. για τις παραβάσεις της μη υποβολής δήλωσης των περιπτώσεων α', β' και γ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού, είναι, κατ' εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 6 του άρθρου 62 Κ. Φ.Δ., μεγαλύτερο του προκύπτοντος με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58, 58Α παρ.2 ή 59 του Κ.Φ.Δ..

Σημειώνεται ότι στην έκθεση ελέγχου γίνεται αναφορά και αιτιολογείται η εφαρμογή του καθεστώτος επιεικέστερης μεταχείρισης του φορολογούμενου, σύμφωνα με το άρθρο 49 του ν. 4509/2017. Σε κάθε περίπτωση μετά την απόκτηση του εκτελεστού τίτλου εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.

Επισημαίνεται ότι και για τις πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου που κατά την έναρξη ισχύος της διάταξης έχουν εκδοθεί και δεν έχουν κοινοποιηθεί, παρέχεται η δυνατότητα εφαρμογής των διατάξεων των παραγράφων 2 και 3 για την επιεικέστερη κύρωση, μετά την κοινοποίησή τους στον φορολογούμενο.

Επί των εκκρεμών υποθέσεων της παραγράφου 2, η εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης σύμφωνα με τα οριζόμενα στη διάταξη αυτή, λαμβάνει χώρα με βάση απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή απόφαση των τακτικών διοικητικών δικαστηρίων ή του Συμβουλίου της Επικρατείας.»

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση, οι πράξεις εκδόθηκαν στις 28-12-2017, ήτοι πριν την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017, ο έλεγχος ορθά πραγματοποίησε υπολογισμό των πρόσθετων φόρων που προέβλεπε το άρθρο 1 του ν.2523/1997, καθώς οι διατάξεις του ν.4509/2017 ορίζουν ρητά ότι ισχύουν από 1-1-2018.

Επειδή μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του ν.4509/2017 είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα η υπό εξέταση ενδικοφανής προσφυγή και κατ' επέκταση έχει εφαρμογή η παράγραφος 2 του άρθρου 49 του ν.4509/2017 και η παράγραφος 17 του άρθρου 72 του ν.4174/2013, όπως αυτή

τροποποιήθηκε με την παράγραφο 1 του άρθρου 49 του ν.4509/2017. Σύμφωνα με τις λεπτομερείς οδηγίες της Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ΠΟΛ.1003/ 3-1-2018 και της ΠΟΛ.1214/ 22-12-2017, οι πρόσθετοι φόροι που έχουν υπολογισθεί στις προσβαλλόμενες πράξεις μπορούν να αντικατασταθούν από πρόστιμο, κατ' εφαρμογή της επιεικέστερης κύρωσης του φορολογούμενου, ως εξής:

	(Α1)	(Α)	(Β)	(Γ)	(Δ) = (Β) + (Γ)	(Ε)
Πρόσθ. φόρος/ πρόστ.	Διαφορά φόρου	Άρθρο 1 ν.2523/ 1997	Άρθρο 58 ή 58Α παρ.2 ή 59 Κ.Φ.Δ.	Τόκοι άρθρου 53 Κ.Φ.Δ.	Σύνολο Προστ. παρ.1 άρθρου 49 ν.4509/2017	Επιεικέστ. κύρωση μεταξύ (Α) και (Δ)
Πρ...../ 2017	14.717,00€	17.660,40€	7.358,50€	5.156,84€	12.515,34€	12.515,34€
Σύνολο		17.660,40€			12.515,34€	12.515,34€

Το όφελος για τους προσφεύγοντες από την εφαρμογή των επιεικέστερων προαναφερθεισών διατάξεων είναι 5.145,06€, σε σχέση με την εφαρμογή των πρόσθετων φόρων, όπως αυτοί ορίζονταν από τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν.2523/1997.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την μερική αποδοχή της με αριθμό/ 25-1-2018 ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ και συγκεκριμένα:

- Την τροποποίηση της πράξης/2017 όσον αφορά στον υπολογισμό των πρόσθετων φόρων, σύμφωνα με το ανωτέρω σκεπτικό
- Την απόρριψη αυτής όσον αφορά στις αιτιάσεις του προσφεύγοντα.

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

Προσδιορισμός φόρου εισοδήματος για τη χρήση 2011 (πράξη/2017):

Διαφορά φόρου	14.717,00 €
Προσαυξ.-Προστ.	12.515,34 €
Εισφορά αλληλεγγύης	1.572,00€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	28.804,34€

Πρόστιμο Φ.Π.Α. για τη χρήση 2011 (πράξη 759/2017): 600,0 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

α/α

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.