



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8-10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου

Τηλέφωνο : 2313-332246

E-Mail : ded.thess@aaade.gr

Θεσσαλονίκη, 19/11/2025

Αριθμός απόφασης: 3094

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024), εφεξής ΚΦΔ,

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.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

δ. την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής διαδικασίας (ν.4987/2022) αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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 με ημερομηνία **25-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. /**01-12-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρ. 54 του ν. ν.4987/22 για το φορολογικό έτος 2016, της με αριθ. /**01-12-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρ. 58Α' του ν.4987/22 για το φορολογικό έτος 2016, της με αριθμό /**01-12-/2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρ. 58Α' του ν.4987/22 για το φορολογικό έτος 2017, της με αριθμό /**01-12-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρ. 58Α' του ν.4987/22 για το φορολογικό έτος 2018, της με αριθμό /**01-12-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρ. 58Α' του ν.4987/22 για το φορολογικό έτος 2019 και της με αριθμό /**01-12-2022** Πράξης Επιβολής Προστίμου, του άρθρ. 58Α' του ν.4987/22 για το φορολογικό έτος 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την υπ' αριθμ. /**19-05-2023** απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών Θεσσαλονίκης.

8. Την υπ' αριθμ. απόφαση του ΙΓ' τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης.

9. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **25-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ η οποία σύμφωνα με την προαναφερθείσα απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ'αριθμ. απόφαση του ΙΓ' τμήματος του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, ακυρώθηκε η υπ' αριθμ. /**19-05-2023** απόφαση της ΔΕΔ Θεσσαλονίκης με την οποία απορρίφθηκε ως απαράδεκτη λόγω εκπροθέσμου υποβολής, η υπ' αριθμ. /**25-01-2023** ενδικοφανής προσφυγή και αναπέμφθηκε η υπόθεση στην Υπηρεσία μας, προκειμένου να εξεταστεί κατ' ουσίαν η

προαναφερόμενη ενδικοφανής προσφυγή που στρέφεται κατά των υπ'αρ.
...../01-12-2022, .../01-12-2022 , .../01-12-
/2022 , .../01-12-2022, .../01-12-2022, .../01-
12-2022 Πράξεων Επιβολής Προστίμου, για τα φορολογικά έτη 2016-2020, του Προϊσταμένου
της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Με την με αριθμό/01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου
της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού
100,00€ για το φορολογικό έτος 2016, λόγω παράλειψης δήλωσης έναρξης στο φορολογικό
μητρώο της επαγγελματικής δραστηριότητας της πώλησης κοσμημάτων, κατά παράβαση του
άρθρου 10 του ν.4987/22 που επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων 54§1
περ.α και §2 περ.α. του ίδιου νόμου όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Με την με αριθμό/01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58Α΄
ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της
προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **830,19€** για το φορολογικό έτος 2016, λόγω μη έκδοσης
φορολογικού στοιχείου σε διακόσιες μία (201) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και
μικροαντικειμένων, καθαρής αξίας 7.033,51 € πλέον ΦΠΑ 1.660,39 € ήτοι συνολικής αξίας
8.693,90 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του
Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν.4987/22
όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Με την με αριθμό/01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58Α΄
ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της
προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **1.079,12 €** για το φορολογικό έτος 2017, λόγω μη έκδοσης
φορολογικού στοιχείου σε διακόσιες πενήντα δύο (252) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και
μικροαντικειμένων, καθαρής αξίας 8.992,66 € πλέον ΦΠΑ 2.158,24€, ήτοι συνολικής αξίας
11.150,90 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του
Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν.4987/22
όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Με την με αριθμό/01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58Α΄
ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της
προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **390,88 €** για το φορολογικό έτος 2018, λόγω μη έκδοσης
φορολογικού στοιχείου σε εβδομήντα οκτώ (78) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και
μικροαντικειμένων , καθαρής αξίας 3.257,34 € πλέον ΦΠΑ 781,76 €, ήτοι συνολικής αξίας

4.039,10 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν.4987/22 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Με την με αριθμό/01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58Α' ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **904,57€** για το φορολογικό έτος 2019, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε εκατόν ενενήντα πέντε (195) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων, καθαρής αξίας 7.538,06 € πλέον ΦΠΑ 1.809,14 € ήτοι συνολικής αξίας 9.347,20 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν.4987/22. όπως τροποποιήθηκε και ισχύει .

Με την με αριθμό/01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58Α' ν.4987/22, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού **461,06 €** για το φορολογικό έτος 2020, λόγω μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων, καθαρής αξίας 3.842,18 € πλέον ΦΠΑ 922,12 € ήτοι συνολικής αξίας 4.764,30 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58^Α του ν.4987/22 όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

Δυνάμει της με αρ./01-03-2022 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, διενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα για τη διαπίστωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε.), Ν.4174/2013, σχετικά με τα διαλαμβανόμενα στο Π.Δ. 841/21, το οποίο συντάχθηκε βάσει τηλεφωνικής καταγγελίας, η οποία περιήλθε στην ως άνω Υπηρεσία για την προσφεύγουσα.

Σύμφωνα με το προαναφερόμενο Π.Δ. η πωλεί μέσω διαδικτύου, χωρίς να εκδίδει αποδείξεις». Στο facebook υπάρχει ιστοσελίδα με τα προϊόντα που πωλούνται και τις τιμές τους, κοσμήματα και μικροαντικείμενα, όπως και σχόλια επισκεπτών.

Για τον έλεγχο των διαλαμβανόμενων στο Π.Δ. εκδόθηκε η ως άνω εντολή ελέγχου, η οποία κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα με την με αρ.πρωτ...../2022 κοινοποίηση – γνωστοποίηση σύμφωνα με τις διατάξεις του αρ.5 του Κ.Φ.Δ., με την οποία ο έλεγχος ενημέρωσε την προσφεύγουσα ότι έχει τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τη φορολογική περίοδο από 01-01-2016 έως 31-12-2020, μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των αρθ.18,19 και 72 § 18 του

N.4174/2013 όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των αρθ.397 και 398 § 1 του Ν.4512/2018.

Το περιεχόμενο της καταγγελίας αφορά στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία η προσφεύγουσα δεν έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης και δεν εκδίδει φορολογικά στοιχεία, ωστόσο καθώς η παράλειψη αυτή δεν αποκλείει την τήρηση λογιστικών αρχείων, επιδόθηκε στην προσφεύγουσα η υπ' αριθμ..... πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων φορολογικών ετών 2016-2020. Η προσφεύγουσα αφού αιτήθηκε και έλαβε παράταση πέντε ημερών, ανταποκρίθηκε στην ανωτέρω πρόσκληση και απέστειλε στην υπηρεσία το υπ' αριθμ. email με επισυναπτόμενα τα ζητούμενα λογιστικά βιβλία. Από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι η προσφεύγουσα τηρούσε απλογραφικά βιβλία εσόδων όπου είναι καταχωρημένες συναλλαγές (πωλήσεις) κατά το χρονικό διάστημα 2016-2020, οι οποίες αφορούν σε πιστώσεις που προέκυψαν από τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών.

Τα προσκομισθέντα στοιχεία επεξεργάστηκαν και διασταυρώθηκαν και με άλλα στοιχεία από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και διαπιστώθηκαν οι εξής παραβάσεις:

Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2016 έως 31/12/2016 διαπιστώθηκε παράλειψη δήλωσης έναρξης στο φορολογικό μητρώο της επαγγελματικής δραστηριότητας της πώλησης κοσμημάτων κατά παράβαση του άρθρου 10 του ν.4987/22 και η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε διακόσιες μία (201) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων , καθαρής αξίας 7.033,51 € πλέον ΦΠΑ 1.660,39 € ήτοι συνολικής αξίας 8.693,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.).

Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2017 έως 31/12/2017 διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε διακόσιες πενήντα δύο (252) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων , καθαρής αξίας 8.992,66 € πλέον ΦΠΑ 2.158,24 € ήτοι συνολικής αξίας 11.150,90 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.).

Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2018 έως 31/12/2018 διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε εβδομήντα οκτώ (78) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων , καθαρής αξίας 3.257,34 € πλέον ΦΠΑ 781,76 € ήτοι συνολικής αξίας 4.039,10 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.).

Για το χρονικό διάστημα από 1/1/2019 έως 31/12/2019 διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε εκατόν ενενήντα πέντε (195) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων , καθαρής αξίας 7.538,06 € πλέον ΦΠΑ 1.809,14 € ήτοι συνολικής αξίας 9.347,20 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.)

και για το χρονικό διάστημα από 1/1/2020 έως 31/12/2020 διαπιστώθηκε η μη έκδοση φορολογικού στοιχείου σε εξήντα πέντε (65) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και

μικροαντικειμένων , καθαρής αξίας 3.842,18 € πλέον ΦΠΑ 922,12 € ήτοι συνολικής αξίας 4.764,30 €, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.). Την 12/10/2022 επιδόθηκε στην προσφεύγουσα το υπ' αριθ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) - Κλήση σε ακρόαση με συνημμένους τους Προσωρινούς Προσδιορισμούς Προστίμων, ενώ η προσφεύγουσα δεν κατέθεσε τις απόψεις της εντός της ταχθείσας από τον έλεγχο προθεσμίας, ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις. Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους ακόλουθους λόγους :

- Ουδέποτε άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι πωλήσεις κοσμημάτων ήταν όλες ευκαιριακές, συμπωματικές και περιστασιακές. Τα ποσά που εισέπραττε δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.
- Παντελής έλλειψη αιτιολογίας, άλλως πλημμελής αιτιολογία προσβαλλόμενης πράξης.
- Να τύχει της προβλεπόμενης απαλλαγής από τον ΦΠΑ (εφόσον θεωρηθεί ότι ασκούσε πράγματι επιχείρηση).
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να επιβάλλει πρόστιμο.

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 10 του ν.4987/22: «1α..... β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.... Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα καθώς και το καθεστώς φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος. γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1 α και 1 β του παρόντος.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.): «1. Για την εφαρμογή των ρυθμίσεων αυτού του νόμου λαμβάνονται υποχρεωτικά υπόψη οι ορισμοί του παραρτήματος Α'. 2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου: γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.», άρθρο 3 ορίζει ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της,

αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 11. Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. 12. Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ)». Στο άρθρο 39, ορίζει ότι : «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1. α) Οι αγρότες του ειδικού ... β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως. γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα».

Επειδή, από τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1003/2014** για την παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζονται τα εξής:

«.....39.1.4 Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

39.1.5 Ως ευκαιριακή παρεπόμενη δραστηριότητα χαρακτηρίζεται η δραστηριότητα που δεν ασκείται κατά σύστημα και αποδεικνύεται από τα πραγματικά περιστατικά. Τέτοια πραγματικά περιστατικά αποτελούν ιδίως η συνέχεια ή μη της άσκησης της δραστηριότητας αυτής, η ύπαρξη ιδιαίτερης επαγγελματικής εγκατάστασης, η ύπαρξη ιδιαίτερου εξοπλισμού και μηχανικών μέσων για την παροχή των υπηρεσιών αυτών ή την παραγωγή των αγαθών ή απόκτηση αγαθών

με σκοπό τη μεταπώληση, και γενικότερα το εάν η παροχή των υπηρεσιών αυτών ή των αγαθών, έχει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης.

39.1.6 Ενδεικτικές περιπτώσεις που εμπίπτουν στην περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 είναι:

α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.

β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).

γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

39.1.7 Με την υποπαράγραφο (1γ) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

39.1.8 Η οντότητα προς την οποία παρέχεται υπηρεσία ή πωλούνται τα αγαθά από τα υπό 39.1.4 και 39.1.7 πρόσωπα [περιπτώσεις (β) και (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39] οφείλει να εκδίδει το προβλεπόμενο παραστατικό από τις διατάξεις του παρόντος νόμου, ώστε να διασφαλίζεται η υποβολή των εισοδημάτων αυτών σε φορολογία.

39.1.9 Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθότι η διενέργεια αυτών δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή. Διευκρινίζεται ότι η συμπτωματική πώληση προσωπικών περιουσιακών στοιχείων (ακίνητα, αυτοκίνητα, οικοσκευή, κλπ.) σε καμία περίπτωση δεν συνεπάγεται υποχρεώσεις σε σχέση με τον παρόντα νόμο. ...»

Επειδή, με το άρθρο 54 του ν.4987/22 ορίζεται ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση ή υποβάλλει ελλιπή πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, ...2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1, ...».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1252/2015:** «α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.....

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 58Α του ν.4987/22** ,ορίζεται : «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος».

Επειδή, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την **ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης** στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προέκυψαν κινήσεις – πιστώσεις οι οποίες θεωρήθηκαν πρωτογενείς και αποδεικνύουν τη συνέχεια της άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας, ότι δηλαδή πρόκειται για κατά σύστημα άσκηση της δραστηριότητας του πωλητή, καθόσον αυτές ανήλθαν σε αριθμό τις 201 περιπτώσεις κατά την περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2016, σε 252 περιπτώσεις κατά την περίοδο από 01/01/2017 έως 31/12/2017, σε 78 περιπτώσεις κατά την περίοδο από 01/01/2018 έως 31/12/2018, σε 195 περιπτώσεις κατά την περίοδο από 01/01/2019 έως 31/12/2019 και σε 65 περιπτώσεις κατά την περίοδο από 01/01/2020 έως 31/12/2020, συνεπώς δεν αποτελούν συμπτωματικές ή ευκαιριακές πράξεις πώλησης με την έννοια των παραπάνω διατάξεων, σε κάθε δε περίπτωση η λιανική πώληση σύμφωνα με την παρ. 39.1.9 της ΠΟΛ.1003/2014 δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή.

Επειδή, ως αβάσιμος και αναπόδεικτος πρέπει να απορριφθεί ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της, πως οι εν λόγω πιστώσεις δεν αποτέλεσαν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς η πρόθεση για απόκτηση ή μη κέρδους που επικαλείται, αφενός δεν αποδεικνύεται διότι δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο προς επίρρωση αυτού, αφετέρου όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της [ΥΕΔΔΕ](#), στα προς διάθεση προϊόντα που είχε αναρτήσει στην ιστοσελίδα της στο facebook αναγράφονταν οι τιμές πώλησης εκ των οποίων επ' ουδενί αμφισβητείται η φύση της εμπορικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, αβάσιμος κρίνεται και ο ισχυρισμός πως οι πιστώσεις που έλαβαν χώρα στους τραπεζικούς της λογαριασμούς συνολικού ποσού 243,00 ευρώ και 645,50 ευρώ αφορούν σε προσωπικές καταθέσεις και σε καταθέσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια οικονομικής βοήθειας που δέχτηκε από φιλικά της πρόσωπα και συνεπώς πρέπει να απορριφθεί, καθώς δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο συναλλαγής που να αποδεικνύει το αντίθετο, πως δηλαδή δεν είχαν σχέση με την πώληση κοσμημάτων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, στο άρθρο 64 του ν.4987/22 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, με τις διατάξεις του άρθρ. 17 παρ. 1 και 2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν.2690/1999) ορίζεται ότι: «*1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της. 2. Η Αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στο νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.*»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 62 του ν.4987/22: «*1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.....3. Η πράξη επιβολής προστίμων πρέπει να περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.*»

Επειδή, το άρθρο 171 παρ. 1 και 4 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζει 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... Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α)ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β)πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες, δηλαδή, στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις. Στην απόφαση επιβολής του προστίμου αρκεί να αναφέρονται οι νομικές διατάξεις και τα πραγματικά περιστατικά της παράβασης. Εξάλλου, η αιτιολογία της απόφασης πρέπει μεν να είναι πλήρης και ειδική, δεν απαιτείται όμως να προκύπτει μόνον από το σώμα της, αλλά, συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, το δε Δικαστήριο όταν επιλαμβάνεται, κατόπιν άσκησης προσφυγής ουσίας, ελέγχει την ουσιαστική βασιμότητα της επιβολής του προστίμου συμπληρώνοντας την ελλιπή αιτιολογία της απόφασης και δεν άγεται για το λόγο αυτό σε ακύρωση αυτής.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 2 του ν.4987/22 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 εμπεριστατωμένα 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, σε κάθε περίπτωση, όπως έχει κριθεί νομολογιακά, το βάρος απόδειξης των πραγματικών περιστατικών που στοιχειοθετούν την αποδιδόμενη σε ορισμένο πρόσωπο φορολογική παράβαση, η οποία επισύρει την επιβολή σε βάρος του των διαφυγόντων φόρων και συναφών κυρώσεων, φέρει, κατ' αρχήν, το κράτος, ήτοι η φορολογική διοίκηση (πρβλ. ΣτΕ 4049/2014, 2442/2013, 886/2005 κ.α.). Ωστόσο, τούτο δεν έχει την έννοια ότι η φορολογική αρχή υποχρεούται να τεκμηριώσει την παράβαση με αδιάσειστα στοιχεία, που αποδεικνύουν άμεσα και με πλήρη βεβαιότητα την τέλεσή της. Πράγματι, μια τέτοια απαίτηση θα επέβαλε στη Διοίκηση ένα υπέρμετρο και συχνά αδύνατο να επωμισθεί βάρος, ασύμβατο με την ανάγκη ανεύρεσης δίκαιης ισορροπίας μεταξύ, αφενός των προαναφερόμενων θεμελιωδών αρχών (και των θεμελιωδών δικαιωμάτων που αντλούν από αυτές οι φορολογούμενοι) και, αφετέρου, του επιτακτικού δημοσίου συμφέροντος της πάταξης της φοροδιαφυγής, που από τη φύση της είναι συνήθως δυσχερώς εντοπίσιμη. Συγκεκριμένα, η αποτελεσματική αντιμετώπιση του φαινομένου της φοροδιαφυγής επιβάλλει να μην καθιστούν οι αρχές ή οι κανόνες που διέπουν το είδος και το βαθμό απόδειξης της ύπαρξής της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση.

Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης και, περαιτέρω, η ύπαρξη αντίστοιχης φορολογητέας ύλης μπορεί να προκύπτει, κατά την αιτιολογημένη κρίση της αρμόδιας φορολογικής αρχής, όχι μόνο με βάση άμεσες αποδείξεις, αλλά και από έμμεσες αποδείξεις (άλλως «τεκμήρια»), ήτοι από αντικειμενικές και συγκλίνουσες ενδείξεις οι οποίες, συνολικά θεωρούμενες και ελλείπει άλλης εύλογης και αρκούντως τεκμηριωμένης, ενόψει των συνθηκών εξήγησης, που ευλόγως αναμένεται από τον φορολογούμενο, είναι ικανές να προσδώσουν στέρεη πραγματική βάση στο συμπέρασμα περί διάπραξης της αποδιδόμενης παράβασης [πρβλ. ΣτΕ 2316/1991, 2961/1980 (φορολογία εισοδήματος), ΣτΕ 43/2006 επταμ., 4134/2001, 428/1996, 4026/1983, 954/1982 (φορολογία δωρεών), ΣτΕ 2046/1985, 2193/1958 (φορολογία κληρονομιών), ΣτΕ 2136/2012, 2967/2004, 1275/1985 (παραβάσεις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων), ΣτΕ 1404/2015 (παράβαση λήψης εικονικού τιμολογίου), ΣτΕ 2768/2015, 747/2015, 1351/2014 επταμ. 2951/2013, 117/2005 (τελωνειακές παραβάσεις) – πρβλ ακόμα ΣτΕ 2780/2012 επταμ. 1934/2013 επταμ., 2365/2013 επταμ. 3103/2015, σχετικά με παραβάσεις των κανόνων περί ανταγωνισμού)]. Τούτο δεν συνιστά αντιστροφή του βάρους απόδειξης, αλλά κανόνα που αφορά στη φύση και στον τρόπο εκτίμησης των αποδεικτικών στοιχείων (πρβλ. ΣτΕ 2365/2013 επταμ., 2780/2012 επταμ.).

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, εκ παραδρομής στις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου υπ'αρ./01-12-2022 , .../01-12-/2022 , .../01-12-2022, .../01-12-2022, .../01-12-2022 αναφέρεται η πώληση - επισκευή μουσικών οργάνων αντί του ορθού πώληση κοσμημάτων και μικροαντικειμένων, γεγονός που δεν αναιρεί τα αποτελέσματα του ελέγχου, καθώς η αιτιολογία των πράξεων συμπληρώνεται και από τα στοιχεία του φακέλου, από τα οποία προκύπτει χωρίς αμφιβολία η δραστηριότητα της προσφεύγουσας.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 65 του ν.4987/22 «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, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε στοιχεία που να επιβεβαιώνουν τους ισχυρισμούς της.

Επειδή, η κρίση της φορολογικής αρχής δεν είναι αυθαίρετη, αβάσιμη και αόριστη, αφού η από 15/11/2022 έκθεση ελέγχου της **ΥΕΑΔΕ Θεσσαλονίκης**, περιέχει πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπεται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρεται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στο ως άνω πόρισμα, το οποίο είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο. Επομένως, σε καμία περίπτωση η αιτιολογία των πράξεων δεν είναι ελλιπής και ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας .

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 3 παρ. 1^α του Ν.2859/2000 περί ΦΠΑ ορίζεται ότι : « Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Στο άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου, « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο

κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.»

Στο άρθρο 39 παράγραφος 1 του ίδιου νόμου, ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, ορίζεται ότι, «Δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, αξίας μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.»

Ενώ με την παράγραφο 3 ορίζεται πως, « Οι υποκείμενοι που δεν υπερβαίνουν το όριο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 και επιθυμούν να ενταχθούν στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υποβάλλουν δήλωση μεταβολών εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους με ημερομηνία μεταβολής την έναρξη του φορολογικού έτους.

Οι ανωτέρω προθεσμίες για την ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς είναι ανατρεπτικές.»

Επειδή, με την Ε 2012/17-01-2019 εγκύκλιο, « Κοινοποιούνται οι διατάξεις [του άρθρου 111 παρ.2 του ν.4549/2018](#), με τις οποίες αντικαθίσταται το άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ ([ν. 2859/2000](#)), με σκοπό τη βελτίωση και απλοποίηση του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων και την πλήρη εναρμόνισή του με το κοινοτικό δίκαιο και παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, το οποίο είναι προαιρετικό καθεστώς, καθίσταται πιο αποτελεσματικό και δίκαιο, δεδομένου ότι σε αυτό εντάσσονται οι πραγματικά μικρές επιχειρήσεις οι οποίες δυσκολεύονται να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου αυτού, ανεξάρτητα από την κατηγορία λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τηρούν, όχι μόνο για τους υποκειμένους οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, χωρίς στο ποσό αυτό να περιλαμβάνεται φόρος προστιθέμενης αξίας, αλλά και για τους νέους υποκειμένους οι οποίοι με την υποβολή της δήλωσης έναρξης των εργασιών τους επιθυμούν την ένταξη στο καθεστώς αυτό....» .

Επειδή, εν προκειμένω με τις προσβαλλόμενες πράξεις Επιβολής Προστίμου του άρθ. 58Α' ΚΦΔ, επιβλήθηκαν σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμα λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις καθώς δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση οι διατάξεις του άρθρου 39 ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, που επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, με το άρθρο αυτό απαλλάσσονταν από την υποχρέωση για καταβολή ΦΠΑ μόνο όσοι υποκείμενοι πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο έτος παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, μέχρι του ποσού των 10.000 ευρώ χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας και υποβάλλοντας απαραίτητα σχετική δήλωση/αίτηση εντός των τριάντα (30) πρώτων ημερών του έτους ή από την έναρξη της δηλούμενης δραστηριότητας.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την απαλλαγή της από τον ΦΠΑ και την εσφαλμένη κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων του άρθρου 58^Α Ν. 4987/2022, επειδή δήθεν τα έσοδά της για το ελεγχόμενο έτος 2016 δεν ξεπέρασαν το ποσό των 10.000 κρίνεται αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί, διότι αφενός επικαλείται την διάταξη του άρθρου 111 παρ.2 του ν.4549/2018 με ισχύ από 01/01/2019, με την οποία προβλέπεται η απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου εισάγοντας στην ανωτέρω διάταξη και τους νέους υποκείμενους που πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, αφετέρου, παραλείπει την αναφορά στις προϋποθέσεις που εισάγει η παράγραφος 3, σύμφωνα με την οποία η απαλλαγή αφορά σε υποκείμενους που έχουν προβεί σε δήλωση για την ένταξη στο καθεστώς αυτό...»

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 36 του ν.4987/22** : «**1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης. Στις περιπτώσεις που για κάποια φορολογία προβλέπεται η υποβολή περισσότερων δηλώσεων, η έκδοση της πράξης του πρώτου εδαφίου μπορεί να γίνει εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους, εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής της τελευταίας δήλωσης.....**».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 62 του ν.4987/22**: «**1.....Οι διατάξεις του Κώδικα και ιδίως αυτές που αφορούν το φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων**

Επειδή, στο **άρθρο 38 του Ν. 2859/2000** (Κώδικας ΦΠΑ) ορίζεται : «**2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας ημερολογιακός μήνας, προκειμένου για υπόχρεους οι οποίοι χρησιμοποιούν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για το Δημόσιο όταν ασκεί δραστηριότητες για τις οποίες υπόκειται στο φόρο, β) ένα ημερολογιακό τρίμηνο, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν απλογραφικό λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. [...]**

4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 5 του ν.4987/22 ορίζεται ότι: «Η κοινοποίηση πράξεων που εκδίδει, σύμφωνα με τον Κώδικα, η Φορολογική Διοίκηση προς φορολογούμενο ή άλλο πρόσωπο, γίνεται εγγράφως ή ηλεκτρονικώς 2. Εάν η πράξη αφορά φυσικό πρόσωπο, η κοινοποίηση συντελείται εφόσον: α)....{..}, β) αποσταλεί με συστημένη επιστολή στην τελευταία δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση κατοικίας ή επαγγελματικής εγκατάστασης του εν λόγω προσώπου, γ).....{..}» ενώ στην παρ.5 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι: «Πράξη που αποστέλλεται με συστημένη επιστολή θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δεκαπέντε (15) ημερών από την ημέρα αποστολής, εάν η ταχυδρομική διεύθυνση του παραλήπτη κατά τα ανωτέρω βρίσκεται στην Ελλάδα. Σε περίπτωση που η ταχυδρομική διεύθυνση είναι εκτός Ελλάδας, η πράξη θεωρείται ότι έχει κοινοποιηθεί νομίμως μετά την παρέλευση τριάντα (30) ημερών από την ημέρα αποστολής της συστημένης επιστολής. Σε περίπτωση που η επιστολή δεν παραδοθεί και δεν κοινοποιηθεί στον φορολογούμενο ή στον εκπρόσωπο του για οποιονδήποτε λόγο, η Φορολογική Διοίκηση ζητά από την ταχυδρομική υπηρεσία την επιστροφή αυτής με συνοδευτικό κείμενο, στο οποίο περιλαμβάνονται οι ακόλουθες πληροφορίες: α) η ημερομηνία, κατά την οποία η συστημένη επιστολή προσκομίσθηκε και παρουσιάστηκε στην ως άνω διεύθυνση και β) ο λόγος για τη μη κοινοποίηση ή τη μη βεβαίωση της κοινοποίησης. Η Φορολογική Διοίκηση μεριμνά, προκειμένου αντίγραφο της συστημένης επιστολής να βρίσκεται στη διάθεση της αρμόδιας υπηρεσίας της Φορολογικής Διοίκησης και να μπορεί αυτή να παραδοθεί στον φορολογούμενο ή εκπρόσωπο του οποιαδήποτε στιγμή και αδαπάνως».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, οι προσβαλλόμενες πράξεις απεστάλησαν στις 08/12/2022 με συστημένη επιστολή (αρ. συστημένου **RE**) στη δηλωθείσα ταχυδρομική διεύθυνση στο σύστημα taxisnet.

Επειδή, σύμφωνα με την με αριθμό/2025 απόφαση του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης (τμήμα ΙΓ), δεν προκύπτει κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων στην προσφεύγουσα σε χρόνο αργότερο των τριάντα ημερών από τις 25-01-2023, οπότε και ασκήθηκε η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή , ήτοι εντός της προθεσμίας του άρθρ. 63 παρ. 1 του ν. 4987/22.

Επειδή, με την υπ' αρ./2021 απόφαση της Ολομέλειας του ΣτΕ κρίθηκε ότι η διακοπή της προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου για χρήσεις, περιόδους, φορολογικές υποθέσεις ή υποχρεώσεις πριν την έναρξη ισχύος του ΚΦΔ (και άρα μέχρι τις 31/12/2013), συντελείται όχι μόνο με την έκδοση της οικείας καταλογιστικής πράξης, αλλά προαπαιτεί και την κοινοποίηση αυτής στο πρόσωπο σε βάρος του οποίου χωρεί ο καταλογισμός.

Επειδή, βάσει της Ο ΔΕΛ Η 1130255 ΕΞ 2020/05-11-2020 οδηγίας του διοικητή της ΑΑΔΕ: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με το ζήτημα της έκδοσης και κοινοποίησης καταλογιστικών πράξεων εντός των προβλεπόμενων προθεσμιών παραγραφής», ορίζεται ότι: Σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας γνωρίζουμε τα εξής:.....4. Κατόπιν των ανωτέρω και μέχρι να επιλυθεί το εν λόγω ζήτημα από το Συμβούλιο της Επικρατείας, καλούνται οι Προϊστάμενοι των Υπηρεσιών, στους οποίους απευθύνεται το παρόν, όπως παρακολουθούν τον χρόνο έκδοσης των καταλογιστικών πράξεων διασφαλίζοντας, ανεξαρτήτως της χρήσης που αυτές αφορούν, την αμελλητί κοινοποίησή τους εντός του έτους κατά το οποίο λήγει το δικαίωμα της Φορολογικής Διοίκησης για την έκδοση πράξης προσδιορισμού φόρου και σε κάθε περίπτωση, μέχρι 31/12 του εν λόγω έτους».

Επειδή, βάσει της ως άνω απόφασης του Μονομελούς Διοικητικού Πρωτοδικείου Θεσσαλονίκης, δεν προκύπτει η κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων υπ.αρ./01-12-2022 και/01-12-2022, φορολογικού έτους 2016, να συντελέστηκε έως την 31/12/2022, ημερομηνία κατά την οποία παραγράφηκε το σχετικό δικαίωμα του Δημοσίου για την έκδοση και κοινοποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων φορολογικού έτους 2016, καθώς η προθεσμία υποβολής περιοδικής δήλωσης ΦΠΑ για την φορολογική περίοδο του τελευταίου τριμήνου του 2016, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 38 του Ν. 2859/2000, έληξε στις 31/1/2017. Ως εκ τούτου σύμφωνα με την κρίση του ΣτΕ, όπως αποτυπώθηκε επί της ανωτέρω απόφασης (...../2021), ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι το δικαίωμα του Δημοσίου έχει παραγραφεί για το φορολογικό έτος 2016, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 25-01-2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με ΑΦΜ , και ειδικότερα την αποδοχή της για τις υπ'αρ./01-12-2022 και/01-12-2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου, για το φορολογικό έτος 2016, του

Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης, λόγω παραγραφής και την απόρριψη της για τις υπ' αρ./01-12-2022, .../01-12-2022, .../01-12-2022, .../01-12-2022 Πράξεις Επιβολής Προστίμου, για τα φορολογικά έτη 2017-2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας βάσει της παρούσας απόφασης

Υπ' αριθμ./01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	100,00€	0,00€

Υπ' αριθμ./01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2016, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	830,19€	0,00€

Υπ' αριθμ./01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2017, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.079,12 €	1.079,12 €

Υπ' αριθμ./01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	390,88 €	390,88 €

Υπ' αριθμ./01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	904,57€	904,57€

Υπ' αριθμ./01-12-2022 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	461,06 €	461,06 €

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

Ακριβές Αντίγραφο Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης	ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ
---	--

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.