



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΥΠΟΥΡΓΕΙΟ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ

ΓΕΝΙΚΗ ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα 01-02-2016

Αριθμός απόφασης: 259

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604554

ΦΑΞ : 213 1604566-7

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. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).
 - γ. Του άρθρου 59 του π.δ. 111/2014 (Α' 178) «Οργανισμός του Υπουργείου Οικονομικών».
 - δ. Του άρθρου 6 της αριθμ. Δ6Α 1058824 ΕΞ 2014 (ΦΕΚ Β' 865, 1079 και 1846) Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών «Ανακαθορισμός της εσωτερικής διάρθρωσης και των αρμοδιοτήτων οργανικών μονάδων της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών και μετονομασία ορισμένων από αυτές», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.
 - ε. Της ΠΟΛ 1002/31.12.2013 Απόφασης του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 55/16-1-2014) «Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία – Ενδικοφανής προσφυγή), όπως αυτό τροποποιήθηκε και ισχύει από 1/1/2014 και καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (πρώην Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης) της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων, την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής».
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 0012895 ΕΞ 2014/09.04.2014 (ΦΕΚ 975 / τ. Β' / 17.04.2014) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.
4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του «....., με ΑΦΜ, κατοίκου, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Την με αρ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, της οποίας ζητείται η ακύρωση, μετά της από οικείας έκθεσης ελέγχου.
6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.
7. Την από 29/01/2016 εισήγηση του Α5 τμήματος της Υπηρεσίας μας.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του «....., με ΑΦΜ», 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Γλυφάδας, καταλογίστηκε στον προσφεύγοντα φόρος προστιθέμενης αξίας (κύριος) ποσού 50.050,01€ πλέον 60.060,01€(πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης), ήτοι συνολικού ποσού 110.110,02€, για τη διαχειριστική περίοδο 01/01-31/12/2010.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από Έκθεση Ελέγχου επεξεργασίας - εφαρμογής διατάξεων του ΠΔ 186/1992 (ΚΒΣ) του Σ.Δ.Ο.Ε. Π.Δ. Αττικής (Επιχειρησιακή Διεύθυνση Ειδικών Υποθέσεων Αθηνών Ε.Δ.Ε.Υ.Α. Β' Υποδιεύθυνση, Τμήμα Γ') Ελέγχου Ηλεκτρονικού Εμπορίου και Ηλεκτρονικού Εγκλήματος, με αριθ. πρωτ. ΕΜΠ. καθώς και το με αρ. πρωτ. ΕΜΠ. Πληροφοριακό Δελτίο εφαρμογής των διατάξεων του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α.)

Το τμήμα Ελέγχου ηλεκτρονικού εμπορίου και ηλεκτρονικού εγκλήματος της Επιχειρησιακής Διεύθυνσης Ειδικών Υποθέσεων του ΣΔΟΕ, στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συντελείται μέσω του διαδικτύου ή με ηλεκτρονικά μέσα, ζήτησε με το με αρ. πρωτ. έγγραφό του προς τις Διευθύνσεις Κανονιστικής Συμμόρφωσης των ελληνικών τραπεζικών ιδρυμάτων, να του γνωστοποιήσουν αν για το χρονικό διάστημα των 5 ετών(2007-2011) υπήρχαν πιστώσεις χρηματικών ποσών άνω των 30.000 ευρώ από συγκεκριμένες ιστοσελίδες σε Έλληνες δικαιούχους καθώς και τα στοιχεία αυτών. Δηλαδή ποιοι εισέπραξαν χρηματικά ποσά για εμπορικές συναλλαγές μέσω των ιστοσελίδων διαμεσολάβησης διαδικτυακών πληρωμών. Ανάμεσά τους ήταν και ο προσφεύγων

Στις εμπορικές συναλλαγές που διενεργούνται στο χώρο του διαδικτύου, χρησιμοποιούνται τρίτες οντότητες - ιστοσελίδες, οι οποίες λειτουργούν ως μεσάζοντες και εισπράττουν προκαθορισμένες προμήθειες, εγγυόμενες την ασφαλή και αξιόπιστη ολοκλήρωση των συναλλαγών αυτών. Η πιο γνωστή ιστοσελίδα διαμεσολάβησης διαδικτυακών πληρωμών είναι το « Pay Pal », το οποίο λειτουργεί ως ενδιάμεσος στις συναλλαγές του χρήστη με «ηλεκτρονικά καταστήματα», αναλαμβάνοντας την διεκπεραίωση των πληρωμών από τις συναλλαγές που κάνει. Με το άνοιγμα ενός λογαριασμού στο « Pay Pal » είναι αναγκαίο να καταχωρήσει ο χρήστης μία πιστωτική ή μία προπληρωμένη κάρτα ή λογαριασμό τραπεζής.

Για την διενέργεια των συναλλαγών του και όπως προέκυψε και από την επεξεργασία των στοιχείων των τραπεζών, ο προσφεύγων τηρούσε στην τράπεζα τον υπ' αρ. λογαριασμό και στην Τράπεζα τον υπ' αρ. λογαριασμό.

Κατόπιν της υπ' αριθ. πρόσκλησης για προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων καθώς και όλων των συναφών εγγράφων που αφορούν στις κινήσεις των τραπεζικών του λογαριασμών, ο προσφεύγων προσκόμισε βεβαιώσεις των τραπεζών με τα ακριβή ποσά ανά έτος, τα οποία πιστώθηκαν στους τραπεζικούς του λογαριασμούς, για τις χρήσεις 2007 έως και 2011. Σύμφωνα με τις βεβαιώσεις αυτές τα ποσά αυτά αποτελούν εισερχόμενα εμβάσματα από την BANK, με εντολέα την εταιρεία « Pay Pal », όπως απεικονίζονται στον ανωτέρω πίνακα:

ΧΡΗΣΗ	ΤΡΑΠΕΖΑ Αρ. λογαριασμού	 ΤΡΑΠΕΖΑ Αρ. λογαριασμού	ΣΥΝΟΛΟ
2007	34.399,33€	4.004,00€	38.403,33€
2008	38.852,68€	12.781,41€	51.634,09€
2009	56.592,21€	95.933,51€	152.525,72€
2010	76.558,31€	124.931,26€	201.489,57€
2011	109.025,25€	33.448,97€	142.474,22€

ΣΥΝΟΛΟ	315.427,78€	271.099,15€	586.526,93€
--------	-------------	-------------	-------------

Επειδή, από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, θεωρήθηκε ότι ο προσφεύγων ασκούσε κατά σύστημα εμπορική δραστηριότητα, με σκοπό την επίτευξη κέρδους, κατά τα ελεγχόμενα έτη, για την οποία δεν προέβη σε έναρξη εργασιών, ούτε τήρησε τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ βιβλία ούτε εξέδωσε τα προσήκοντα φορολογικά στοιχεία ως όφειλε, του επιβλήθηκαν τα αντίστοιχα πρόστιμα σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 5 & 9 του Ν. 2523/1997 και για το μη δηλωθέν εισόδημα του καταλογίστηκε ο αναλογούν φόρος εισοδήματος και ο Φ.Π.Α.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί και να εξαφανιστεί η προσβαλλόμενη πράξη, ισχυριζόμενος τα εξής:

1) Δεν συνάγεται και δεν αιτιολογείται από την έκθεση ελέγχου, ότι οι καταθέσεις χρηματικών ποσών στους λογαριασμούς του ανάγονται σε εμπορικές συναλλαγές του.

2) Δεν εξειδικεύεται ποιες είναι αυτές οι πράξεις οι οποίες, έστω «μεμονωμένα» ή «συμπτωματικά», κατά το άρθρο 28 παρ. 2 του ν. 2238/1994, απέβλεπαν στην επίτευξη κέρδους με συνέπεια να θεωρηθούν άσκηση εμπορικής δραστηριότητας και να του προσδώσουν ιδιότητα του «επιτηδευματία».

3) Οι διαπιστώσεις της φορολογικής αρχής για την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας κατά τις χρήσεις 2007-2011 δεν μπορεί, κατά τον νόμο, κατά τη λογική να βασίζονται στη μεταγενέστερη (κατά το έτος 2013) έναρξη επαγγέλματος με τη δραστηριότητα της πώλησης μεταχειρισμένων.

4) Δεν προσδιορίζεται το πλήθος των συναλλαγών και η αξία εκάστης, και συνεπώς δεν μπορεί να θεωρηθεί ότι έχουν ενεργηθεί πράξεις που να συνιστούν «εμπορική επιχείρηση».

5) Δεν στοιχειοθετείται καν η ύπαρξη κέρδους ή η συστηματικότητα των συναλλαγών, απαραίτητη προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό μεμονωμένων πράξεων ως εμπορική δραστηριότητα.

6) Οι πράξεις του δεν ήταν εμπορικές ώστε να υπαχθεί στις διατάξεις του Κ.Β.Σ.

7) Η πώληση ενός αντικειμένου, πρέπει να συνδέεται αιτιωδώς με μια αγορά που έγινε προηγουμένως με σκοπό ακριβώς τη μεταπώληση του αντικειμένου.

8) Προσδιορίστηκε αυθαιρέτως ως εισόδημα το πλήρες ποσό των συναλλαγών, χωρίς να ληφθούν υπόψη έξοδα (ταχυδρομικές αποστολές κ.α.)

9) Τα ποσά που είχαν κατατεθεί στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αφορούν την διάθεση κινητών πραγμάτων (οικοσκευής), τα οποία η οικογένειά του είχε μεταφέρει από την Ινδία στην Ελλάδα κατά την οριστική εγκατάστασή της σε αυτήν.

10) Η πώληση της οικοσκευής δεν συνιστά εμπορική πράξη.

11) Ο εξωλογιστικός προσδιορισμός του εισοδήματός του δεν έγινε σε κάποια λογική βάση ώστε να μην προσδιορίζεται αυθαιρέτως το εισόδημά του.

12) Δεν είχε καμία υποχρέωση απόδοσης Φ.Π.Α.

13) Δεν εκλήθη σε προηγουμένως σε ακρόαση ώστε να προβάλλει τους ισχυρισμούς του.

14) Πλημμελής, μη νόμιμη, ανεπαρκής και αόριστη η αιτιολογία της προσβαλλόμενης πράξης.

Επειδή με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν. 2238/94, ορίζονται τα εξής: **«παρ.1.** Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.

παρ.2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία.».

Επειδή, σύμφωνα με την Ε.1340/Εγκ.5/22.1.1968 εγκύκλιο, εμπορική επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη αποβλέπουσα στην επίτευξη κέρδους, ιδίως όταν αυτή αναφέρεται σε σοβαρό αντικείμενο συναλλαγής π.χ. κάποιο πρόσωπο διαμεσολαβεί στην κατάρτιση σύμβασης από την οποία αμείβεται με προμήθεια και αποκομίζει κέρδος, η διαμεσολάβηση δε αυτή έγινε για επίτευξη κέρδους ή ωφελείας. Αν το πρόσωπο αυτό δεν προβεί στην συνέχεια στη διενέργεια παρομοίων πράξεων, θα υπαχθεί σε φόρο για το κέρδος που απεκόμισε από την μεμονωμένη αυτή πράξη. Επί ακινήτων επιχείρηση υπάρχει όχι μόνο σε κατά σύστημα άσκηση περισσοτέρων πράξεων αγοράς και πώλησης ακινήτων, αλλά και όταν διενεργείται και μία μόνο πράξη πώλησης.

Επειδή όταν κάποιοι συλλέκτες ιστορικών αντικειμένων, φωτογραφιών, γραμματοσήμων **και λοιπών ειδών ή αντικειμένων**, αποφασίζουν να διαθέσουν τα προϊόντα της πολύχρονης προσπάθειάς τους και εφόσον η διάθεση αυτή πραγματοποιηθεί και στα πλαίσια οργανωμένης κατά σύστημα εκμετάλλευσης (στη συγκεκριμένη περίπτωση μέσω διαδικτύου, πληρωμή μέσω paypal), δηλαδή αποκτήσουν τα χαρακτηριστικά της κερδοσκοπικής εκμετάλλευσης, τότε το εισόδημά τους χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις. Σχετ. έγγρ. 103511/598/ΑΟΟ12/8.5.2001».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ. 1 & 5 του άρθρου 2 του Π.Δ 186/92 (όπως ίσχυε στις κρινόμενες χρήσεις) ορίζεται ότι: «**παρ. 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....».

παρ. 5. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση της τήρησης των βιβλίων του Κώδικα αυτού και της έκδοσης των αποδείξεων λιανικής πώλησης αγαθών και παροχής υπηρεσιών οι επιτηδευματίες φυσικά πρόσωπα, που πραγματοποίησαν κατά την προηγούμενη ετήσια διαχειριστική περίοδο ακαθάριστα έσοδα μέχρι δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ από την πώληση αγαθών ή μέχρι το αυτό ποσό από την πώληση αγαθών και την παροχή υπηρεσιών, εφόσον στην περίπτωση αυτή τα ακαθάριστα έσοδα από την παροχή υπηρεσιών δεν υπερβαίνουν τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, ή μέχρι τις πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ από την παροχή υπηρεσιών, καθώς και».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.4 του άρθρου 30 του ΠΔ 186/92(Κ.Β.Σ.), ορίζονται τα εξής: «**4.** Τα βιβλία και τα στοιχεία της δεύτερης και τρίτης κατηγορίας κρίνονται ανακριβή όταν ο υπόχρεος διαζευκτικά ή αθροιστικά:

.....γ) δεν εκδίδει ή εκδίδει ανακριβή ή εικονικά ή πλαστά ως προς την ποσότητα ή την αξία ή τον αντισυμβαλλόμενο φορολογικά στοιχεία διακίνησης ή αξίας,

θ) δεν τηρεί κατά περίπτωση τα ημερολόγια ή το ισοζύγιο του γενικού - αναλυτικών καθολικών ή το βιβλίο εσόδων - εξόδων ή τη μηνιαία κατάσταση του βιβλίου εσόδων - εξόδων ή».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 & 2 του άρθρου 30 του Ν. 2238/94(Φ.Κ.Ε.), ορίζονται τα εξής: « **1.** Ως ακαθάριστο εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις λαμβάνεται το σύνολο των ακαθάριστων εσόδων από τις κάθε είδους εμπορικές συναλλαγές αυτών.

2. Ο προσδιορισμός των ακαθάριστων εσόδων των εμπορικών επιχειρήσεων ενεργείται ως ακολούθως:

α)β)γ) Για επιχειρήσεις που δεν τηρούν βιβλία και στοιχεία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων ή τα τηρούμενα είναι κατώτερα της προσήκουσας κατηγορίας ή ανεπαρκή ή ανακριβή, τα ακαθάριστα έσοδα προσδιορίζονται εξωλογιστικά, με βάση τα στοιχεία και τις πληροφορίες που διαθέτει ο προϊστάμενος της δημόσιας οικονομικής υπηρεσίας για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας της επιχείρησης. Στην περίπτωση αυτή λαμβάνονται υπόψη οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει η επιχείρηση, το μικτό κέρδος που πραγματοποιείται από ομοειδείς επιχειρήσεις που λειτουργούν με παρόμοιες συνθήκες, το απασχολούμενο προσωπικό, το ύψος των κεφαλαίων που έχουν επενδυθεί, καθώς και των ίδιων κεφαλαίων κίνησης, το ποσό των δανείων και των πιστώσεων, το ποσό των εξόδων παραγωγής και διάθεσης των εμπορευμάτων, των εξόδων διαχείρισης και γενικά κάθε επαγγελματική δαπάνη.

Ειδικά, στην περίπτωση που κατά τον έλεγχο διαπιστωθεί απόκρυψη φορολογητέας ύλης ή/και μη έκδοση στοιχείων ή/και έκδοση πλαστών - εικονικών στοιχείων που συνεπάγονται το χαρακτηρισμό των βιβλίων ως ανακριβών, το σχετικό ποσό που προκύπτει, το οποίο σε περίπτωση επανάληψης των ως άνω παραβάσεων μέσα στην ίδια διαχειριστική χρήση διπλασιάζεται, προστίθεται στα ακαθάριστα έσοδα των βιβλίων και το άθροισμα προσαυξάνεται κατά ένα ποσοστό, ως ακολούθως:

α) κατά τέσσερα τοις εκατό (4%), εάν το ποσό της απόκρυψης της φορολογητέας ύλης που προκύπτει από τους ως άνω λόγους δεν υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ,

β) κατά οκτώ τοις εκατό (8%), εάν το ποσό υπερβαίνει το πέντε τοις εκατό (5%) της δηλωθείσας και σε ποσό τα πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ.».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 2 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής: «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,.....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 3 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής: «1. Στο φόρο υπόκειται:

α) 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,.....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής: «1. Η παράδοση αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας, εφόσον κατά το χρόνο γένεσης της φορολογικής υποχρέωσης τα αγαθά βρίσκονται:

α) στο εσωτερικό της χώρας,.....».

Επειδή με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 13 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής:«6. Κατά παρέκκλιση από την περίπτωση της παραγράφου 1 και την παράγραφο 2, η παράδοση αγαθών δεν θεωρείται ότι πραγματοποιείται στο εσωτερικό της χώρας στην περίπτωση που τα αγαθά αποστέλλονται ή μεταφέρονται από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του, από το εσωτερικό της χώρας σε άλλο κράτος - μέλος και πληρούνται σωρευτικά οι εξής προϋποθέσεις:

α) η παράδοση των αγαθών γίνεται προς υποκείμενο στο φόρο ή προς νομικό πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο, τα οποία δεν πληρούν τις προϋποθέσεις για τη φορολόγηση της παράδοσης αυτής ως ενδοκοινοτικής απόκτησης στη χώρα τους ή προς οποιοδήποτε άλλο μη υποκείμενο στο φόρο πρόσωπο εγκαταστημένο σε άλλο κράτος-μέλος και».

Ως πωλήσεις από απόσταση, σύμφωνα με την ανωτέρω παράγραφο, θεωρούνται οι πωλήσεις αγαθών που αποστέλλονται ή μεταφέρονται από την Ελλάδα προς άλλο κράτος μέλος της ΕΕ, εφόσον η παράδοση γίνεται και προς μη υποκείμενα σε Φ.Π.Α φυσικά πρόσωπα (ιδιώτες).

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 24 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

α) η παράδοση αγαθών που εξάγονται, εκτός της Κοινότητας, από τον πωλητή ή από άλλο πρόσωπο που ενεργεί για λογαριασμό του πωλητή,.....».

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκόμισε στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται ο τόπος στον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών, για συναλλαγές που διενήργησε μέσω ηλεκτρονικού εμπορίου, δεν διευκρίνισε δηλαδή αν πρόκειται για πωλήσεις από απόσταση (σύμφωνα με την παρ. 6 του άρθ. 13 του Κώδικα Φ.Π.Α.) σε άλλο κράτος μέλος της Κοινότητας ή για πωλήσεις από απόσταση εκτός Κοινότητας (τρίτες χώρες), οι οποίες απαλλάσσονται από το φόρο (σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθ. 24 του Κώδικα Φ.Π.Α.), συνεπώς η παράδοση των αγαθών θεωρείται ότι πραγματοποιήθηκε στο εσωτερικό της χώρας (σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθ. 13 του Κώδικα Φ.Π.Α, για την οποία, ως υποκείμενος στον φόρο, είχε την ευθύνη της ορθής απόδοσης του Φ.Π.Α.

Για το σκοπό αυτό, ο προσφεύγων ως υποκείμενος στον φόρο είχε υποχρέωση: α) να εκδώσει στοιχείο πώλησης στο οποίο θα επέβαλε τον αναλογούντα Φ.Π.Α. που ισχύει στην Ελλάδα, β) να συμπεριλάβει τις πράξεις αυτές στις δηλώσεις Φ.Π.Α. που όφειλε να υποβάλλει (περιοδικές και εκκαθαριστικές) και γ) να καταβάλλει το ποσό του Φ.Π.Α. που θα προέκυπτε με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις Φ.Π.Α..

Επειδή με τις διατάξεις των παρ.1 & 4 του άρθρου 36 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής: «1.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις παρακάτω δηλώσεις: α) δήλωση έναρξης των εργασιών του, η οποία υποβάλλεται πριν από την έναρξη των εργασιών αυτών. Ως έναρξη εργασιών θεωρείται ο χρόνος πραγματοποίησης της πρώτης συναλλαγής στα πλαίσια της επιχείρησης.....».

«4.Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται επίσης:

α) να τηρεί βιβλία και να εκδίδει στοιχεία, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, εκτός αν είναι εγκατεστημένος σε άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης και δεν διαθέτει εγκατάσταση στην Ελλάδα.....β) να επιδίδει τις προβλεπόμενες από τις διατάξεις του άρθρου 38 δηλώσεις.....».

Ο προσφεύγων, ο οποίος ασκούσε διαρκώς οικονομική δραστηριότητα, κατά τις χρήσεις 2007 έως 2011, δεν τήρησε καμία από υποχρεώσεις που προβλέπονται από τον νόμο.

Επειδή με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 50 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής: «1. Αν από τα βιβλία και στοιχεία του υπόχρεου στο φόρο προκύπτει ότι παρέλειψε να δηλώσει ή δήλωσε ανακριβώς τη φορολογητέα αξία που προκύπτει απ' αυτά ή υπολόγισε εσφαλμένα τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. μπορεί να εκδώσει προσωρινή πράξη προσδιορισμού του φόρου για μία ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή και για ολόκληρη διαχειριστική περίοδο.».

Επειδή με τις διατάξεις των παρ.1, 2 & 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000(Φ.Π.Α), ορίζονται τα εξής: « **1.** Η επιβολή του φόρου γίνεται από τον Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ. που είναι αρμόδιος για τη φορολογία εισοδήματος του υπόχρεου στο φόρο. Η παραλαβή των δηλώσεων γίνεται από τον εν λόγω Προϊστάμενο Δ.Ο.Υ., σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 38.

2. Ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. ελέγχει την ακρίβεια των υποβαλλόμενων δηλώσεων και προβαίνει στην εξακρίβωση των υποχρεών που δεν έχουν υποβάλει δήλωση.....

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες, β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.».

Επειδή, από φορολογική άποψη, η έννοια της εμπορικής επιχείρησης είναι ευρύτερη αυτής που αναφέρεται στον εμπορικό νόμο, καθόσον είναι αδιάφορο αν οι διενεργούμενες πράξεις είναι εμπορικές ή αστικές ή αν ο φορολογούμενος έχει ή όχι την εμπορική ιδιότητα, αρκεί ότι αυτός πραγματοποίησε κέρδη από την κατά σύστημα άσκηση κερδοσκοπικού επαγγέλματος, δηλαδή απαιτείται συστηματική άσκηση επαγγέλματος που έχει κερδοσκοπικό χαρακτήρα (ΣΤΕ 1571/1960).

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι από τον διενεργηθέντα έλεγχο δεν στοιχειοθετείται η ύπαρξη κέρδους ή η συστηματικότητα των συναλλαγών, που είναι απαραίτητη προϋπόθεση για τον χαρακτηρισμό μεμονωμένων πράξεων ως εμπορική δραστηριότητα και συνεπώς οι πράξεις του δεν ήταν εμπορικές ώστε να έχει όλες τις υποχρεώσεις που διέπουν μία εμπορική επιχείρηση.

Από τον έλεγχο του Σ.Δ.Ο.Ε Αττικής, που διενεργήθηκε στα πλαίσια των αρμοδιοτήτων του για την καταπολέμηση της φοροδιαφυγής που συντελείται μέσω του διαδικτύου ή με ηλεκτρονικά μέσα, και από την επεξεργασία των στοιχείων που απεστάλησαν σ' αυτό από τις Ελληνικές Τράπεζες, διαπιστώθηκε η ύπαρξη πιστώσεων χρηματικών ποσών, για **εμπορικές συναλλαγές** μέσω της ιστοσελίδας διαμεσολάβησης διαδικτυακών πληρωμών Pay Pal, σε τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα.

Το Pay Pal παρέχει υπηρεσίες διαμεσολάβησης που διευκολύνουν τον κόσμο κατά το ηλεκτρονικό εμπόριο και εκτελεί την επεξεργασία των πληρωμών για on line πωλήσεις για την οποία χρεώνει αμοιβή.

Ο προσφεύγων βρέθηκε να διατηρεί λογαριασμούς στην Τράπεζα καθώς και στην Τράπεζα, στις οποίες πιστώθηκαν χρηματικά ποσά για τις χρήσεις 2007 έως 2011, ως εξής:

ΧΡΗΣΗ	ΤΡΑΠΕΖΑ Αρ. λογαριασμού	 ΤΡΑΠΕΖΑ Αρ. λογαριασμού	ΣΥΝΟΛΟ
2007	34.399,33€	4.004,00€	38.403,33€
2008	38.852,68€	12.781,41€	51.634,09€
2009	56.592,21€	95.933,51€	152.525,72€
2010	76.558,31€	124.931,26€	201.489,57€

2011	109.025,25€	33.448,97€	142.474,22€
ΣΥΝΟΛΟ	315.427,78€	271.099,15€	586.526,93€

Όπως προκύπτει από τον ανωτέρω πίνακα, οι πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς του προσφεύγοντα ήταν συστηματικές (επί μία πενταετία) και μεγαλύτερες από το όριο απαλλαγής της τήρησης βιβλίων (10.000,00€) της παρ. 5 του άρθρου 2 του ΠΔ 186/92 και επομένως αφορούσαν σε οικονομική δραστηριότητά του, που συνδεόταν με τον σκοπό απόκτησης από αυτόν οικονομικών εσόδων διαρκούς χαρακτήρα. Συνεπώς, ορθώς χαρακτηρίστηκε ως επιτηδευματίας, ασκών εμπορική δραστηριότητα για την οποία είχε όλες τις φορολογικές υποχρεώσεις μιας εμπορικής επιχείρησης, ήτοι την υποχρέωση έναρξης εργασιών, τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων όπως ορίζεται από τις διατάξεις του Κ.Β.Σ.. Το δε εισόδημα που απέκτησε μέσω των ηλεκτρονικών συναλλαγών, προήλθε από τις ενεργούμενες από αυτόν φορολογητέες πράξεις, για τις οποίες υπήρχε υποχρέωση έκδοσης φορολογικών στοιχείων με επιβολή Φ.Π.Α και εν συνεχεία απόδοσής του, ως υπόχρεος σε αυτό.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι οι πιστώσεις στους τραπεζικούς του λογαριασμούς αφορούσαν σε διάθεση κινητών πραγμάτων (οικοσκευής), τα οποία η οικογένειά του είχε μεταφέρει από την Ινδία στην Ελλάδα κατά την οριστική εγκατάστασή της σε αυτήν και όχι σε πωλήσεις εμπορευμάτων για τα οποία είχε προηγηθεί αγορά αυτών, πράγμα απαραίτητο για να χαρακτηριστεί μια πράξη ως εμπορική.

Ο προσφεύγων όμως δεν προσκομίζει στοιχεία από τα οποία να αποδεικνύεται με ποιου είδους δικαιοπραξία περιήλθε στην κυριότητά του η «οικοσκευή» την οποία διέθεσε ως κτήτωρ αυτής. Δηλαδή δεν απέδειξε αν η κτήση των εν λόγω κινητών πραγμάτων έλαβε χώρα αιτία θανάτου για την οποία θα έπρεπε να υποβάλλει δήλωση κληρονομιάς, αιτία γονικής παροχής ή αιτία δωρεάς για τις οποίες θα έπρεπε επίσης αντίστοιχα να υποβληθούν οι οικείες δηλώσεις και να επιβληθεί ο αναλογούν φόρος κατά τις κείμενες διατάξεις.

Επειδή στην Ελλάδα η φορολόγηση του ηλεκτρονικού εμπορίου λαμβάνει χώρα τόσο επί του εισοδήματος, που αντλείται από την ηλεκτρονική εμπορεία προϊόντων όσο και επί των σχετικών συναλλαγών. Το φυσικό πρόσωπο, που δραστηριοποιείται στην ηλεκτρονική εμπορεία προϊόντων φέρει την φορολογική υποχρέωση της τήρησης της Ελληνικής νομοθεσίας όσον αφορά: α) τη φορολόγηση του εισοδήματος από ηλεκτρονικό εμπόριο, β) την τήρηση των διατάξεων του Κ.Β.Σ., και γ) την απόδοση Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (ΦΠΑ).

Επειδή ο προσφεύγων, δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τον Κ.Β.Σ. βιβλία και δεν εξέδωσε φορολογικά στοιχεία, για τις εμπορικές συναλλαγές που διενήργησε μέσω της ιστοσελίδας διαμεσολάβησης διαδικτυακών πληρωμών Pay Pal, ορθώς από τον έλεγχο της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας τα βιβλία και τα στοιχεία κρίθηκαν ανακριβή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 4 του άρθρου 30 του Π.Δ 186/92.

Συνεπεία των ανωτέρω τα ακαθάριστα έσοδα των ελεγχόμενων χρήσεων προσδιορίστηκαν βάσει των διατάξεων του άρθρου 30 παρ. 2 περ. γ' του Ν. 2238/1994(Κ.Φ.Ε).

Καθώς η ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος, οι φορολογητέες εκροές, στην κρινόμενη διαχειριστική περίοδο, προσδιορίστηκαν σύμφωνα με τα ακαθάριστα έσοδα της χρήσης αυτής (παρ. 3 του άρθρου 48 του Ν. 2859/2000) στη φορολογία εισοδήματος, βάσει των οποίων του καταλογίστηκε ο αναλογούν Φ.Π.Α, του οποίου απέφυγε την πληρωμή λόγω μη υποβολής δηλώσεων, μετά των νομίμων προσαυξήσεων.

Επειδή κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα: το με αρ. βιβλίου Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) και ΔΕΛ Α1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (Φ.Ε.Κ. Β'3366/31.12.13), Πρόσκληση του άρθρου 62 του Ν. 4174/13 (Κ.Φ.Δ.), κλήση σε ακρόαση (του άρθρου 6 Ν. 2690/1999) καθώς και οι από προσωρινοί διορθωτικοί προσδιορισμοί των φόρων (του άρθρου 28 Ν. 4174/2013), οι ισχυρισμοί του περί μη προηγούμενης κλήσης σε ακρόαση είναι ανυπόστατοι.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από θεωρηθείσα έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ Γλυφάδας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με αριθμό πρωτοκόλλου και με ημερομηνία κατάθεσης ενδικοφανούς προσφυγής του προσφεύγοντα, με ΑΦΜ: κατά της υπ' αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α, διαχειριστικής περιόδου 01/01-31/12/2010.

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

Φόρος βάσει της παρούσας απόφασης	50.050,01€
Πρόσθετος φόρος λόγω μη δήλωσης (ως η οριστική πράξη διορθωτικού προσδ. Φ.Π.Α. 120%)	60.060,01€
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	110.110,02€

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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 με υποχρέωση, επί ποινή απαραδέκτου άσκησης της προσφυγής, επίδοσης επικυρωμένου αντιγράφου αυτής στην Υπηρεσία μας εντός είκοσι (20) ημερών από τη λήξη της προθεσμίας για την άσκησή της (άρθ. 126 ν. 2717/99).