



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 16/02/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 361

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 – 10  
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη  
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240  
e-mail : ded.thess@aade.gr

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις:**

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

**2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

**3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ 1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».**

**4. Την από 23/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ..... με ΑΦΜ: ....., κατά των κατωτέρω πράξεων του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ:**

- α) της υπ' αριθ. .... /19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2017,
- β) της υπ' αριθ. .... /19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2018,
- γ) της υπ' αριθ. .... /19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2019,
- δ) της υπ' αριθ. .... /19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για το φορολογικό έτος 2020,

- ε) της υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 – 31/12/2017,
- στ) της υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 – 31/12/2018,
- ζ) της υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 – 31/12/2019,
- στ) της υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.
5. Τις υπ' αριθ. ....../19.09.2023, ....../19.09.2023, ....../19.09.2023 και ....../19.09.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020 αντίστοιχα, και τις υπ' αριθ. ....../19.09.2023, ....../19.09.2023, ....../19.09.2023 και ....../19.09.2023 οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τις φορολογικές περιόδους 01/01/2017 – 31/12/2017, 01/01/2018 – 31/12/2018, 01/01/2019 – 31/12/2019 και 01/01/2020 – 31/12/2020 αντίστοιχα, του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23/10/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ..... 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. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2017, κύριος φόρος ποσού 1.712,01€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 856,01€, εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ΚΦΕ ποσού 111,44€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.329,46€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά της κερδών από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ποσού 5.907,80€.

Με την υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2018, κύριος φόρος ποσού 297,95€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 148,98€, εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ΚΦΕ ποσού 29,80€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.099,27€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά της κερδών από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ποσού 1.354,35€.

Με την υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2019, κύριος φόρος ποσού 2.924,82€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.462,41€, εισφορά αλληλεγγύης άρθρου 43Α ΚΦΕ ποσού 442,76€ και τέλος

επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 5.479,99€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά της α) κερδών από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ποσού 4.722,63€ και β) ποσού 5.470,00€ ως προσαύξησης περιουσίας της από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για το φορολογικό έτος 2020, κύριος φόρος ποσού 3.705,18€, πρόστιμο ανακρίβειας άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 1.852,59€ και τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 6.207,77€, κατόπιν προσθήκης στο δηλωθέν φορολογητέο εισόδημά της α) κερδών από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, ποσού 712,23€ και β) ποσού 10.753,00€ ως προσαύξησης περιουσίας της από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 21 παρ. 4 του ν.4172/2013.

Με την υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2017 - 31/12/2017, κύριος φόρος ποσού 2.158,24€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 902,19€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 3.060,43€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβειών φορολογητέων εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων ύψους 8.992,62€ πλέον ΦΠΑ 2.158,24€.

Με την υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2018 - 31/12/2018, κύριος φόρος ποσού 781,77€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβειών φορολογητέων εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων ύψους 3.257,34€ πλέον ΦΠΑ 781,77€.

Με την υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2019 - 31/12/2019, κύριος φόρος ποσού 1.511,07€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ ποσού 415,35€, ήτοι συνολικό ποσό φόρου 1.926,42€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβειών φορολογητέων εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων ύψους 6.296,10€ πλέον ΦΠΑ 1.511,07€.

Με την υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, κύριος φόρος ποσού 433,62€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβειών φορολογητέων εκροών λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων ύψους 1.806,70€ πλέον ΦΠΑ 433,62€.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί των από 19/09/2023 εκθέσεων φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ. 620/2022 εντολής του Προϊσταμένου της.

Αιτία ελέγχου αποτέλεσε η από 15/11/2022 Έκθεση Ελέγχου Εφαρμογής Διατάξεων ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και ν.4174/2013 (ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα κατά τα φορολογικά έτη 2017 - 2020 δραστηριοποιήθηκε στην κατασκευή κοσμημάτων και μικροαντικειμένων μέσω του Facebook, πραγματοποιώντας

πωλήσεις για τις οποίες δεν εξέδιδε αποδείξεις, χωρίς να προβεί σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο. Επί της προαναφερθείσας έκθεσης εδράζονται οι υπ' αριθ. ....../01.12.2022, ....../01.12.2022, ....../01.12.2022 και ....../01.12.2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, που εκδόθηκαν από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ. Κατά των πράξεων αυτών ασκήθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. ....../25.01.2023 ενδικοφανής προσφυγή η οποία απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. 1013/19.05.2023 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης – Θεσσαλονίκης).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν ή άλλως να τροποποιηθούν οι προαναφερθείσες πράξεις, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τα έτη 2017 - 2020. Οι πωλήσεις κοσμημάτων ήταν ευκαιριακές, συμπτωματικές και περιστασιακές. Τα ποσά που εισέπραξε δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.
2. Απαλλαγή από το τέλος επιτηδεύματος βάσει της παρ. 3 του άρθρου 31 ν.2986/2011.
3. Απαλλαγή από τον ΦΠΑ διότι τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο των 10.000,00€.
4. Εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών ο αναλογών φόρος εισροών.

#### **Ως προς τον 1<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 64 του ΚΦΔ 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 το άρθρο 28 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*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...*».

**Επειδή**, με το άρθρο 34 παρ. 1 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος...*».

**Επειδή**, με το άρθρο 10 του ίδιου Κώδικα ορίζεται ότι: «*1. α) Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο... 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. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης... Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30)*

ημέρες από τη νόμιμη σύσταση. 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 Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζεται ότι: «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 που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη...».

Επειδή, με στο Παράρτημα Α' του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «...Συναλλαγή είναι κάθε πράξη μεταξύ της οντότητας και ενός ή περισσότερων συμβαλλομένων, η οποία δημιουργεί μεταβολή στα περιουσιακά στοιχεία και / ή τις υποχρεώσεις αυτής, όπως για παράδειγμα η πώληση ή ανταλλαγή αγαθών, ή η λήψη ενός δανείου, συμπεριλαμβανομένων μεταβολών σε ενδεχόμενα περιουσιακά στοιχεία και ενδεχόμενες υποχρεώσεις...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται 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...».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1... 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...».

Επειδή, με την ΠΟΛ. 1003/31.12.2014 παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων και διευκρινίστηκε ότι με την παρ. 1 του άρθρου 39 ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 2γ του άρθρου 1 δεν υπόκεινται στον προαναφερθέντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Με την υποπαράγραφο (1β) ορίζεται ότι δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του εν λόγω 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. 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. Τα φυσικά πρόσωπα που παρέχουν υπηρεσίες ή πωλούν αγαθά λιανικά αποκτώντας εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα είναι υπόχρεα εφαρμογής των λογιστικών προτύπων, καθώς 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 νόμο περί των Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων.

**Επειδή**, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις... 4. Κάθε προσαύξηση περιουσίας που προέρχεται από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία θεωρείται κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα υπό τις προϋποθέσεις που προβλέπονται στον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας...».

**Επειδή**, με το άρθρο 28 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις: α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα,...».

**Επειδή**, με την Ε.2015/2020 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του άρθρου 28 ν.4172/2013 και αναφέρονται τα ακόλουθα: «1. Με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, καθορίζεται έμμεσος τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων στις περιπτώσεις που αναφέρονται στο άρθρο αυτό. Ο τρόπος προσδιορισμού του εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων, σύμφωνα με το άρθρο 28 του Ν.4172/2013, συνίσταται στη χρήση κάθε διαθέσιμου στοιχείου καθώς και στην εφαρμογή των προβλεπόμενων στο άρθρο 27 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας) μεθόδων έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Σημειώνεται ότι όταν δεν συντρέχουν οι προϋποθέσεις του άρθρου 28 Ν.4172/2013, το εισόδημα των φυσικών προσώπων καθώς και των νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων προσδιορίζεται κατ' εφαρμογή των λοιπών διατάξεων του Ν.4172/2013. 2. Στα διαθέσιμα στοιχεία, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του Ν.4172/2013, συμπεριλαμβάνονται, ενδεικτικά, στοιχεία και πληροφορίες που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση για την έκταση της συναλλακτικής δράσης και τις συνθήκες λειτουργίας του νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του φυσικού προσώπου που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα. Τέτοια στοιχεία μπορούν να είναι οι αγορές, οι πωλήσεις και το μικτό κέρδος που εμφανίζει το πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το ύψος των αμοιβών που εισπράττονται κατά περίπτωση, η πελατεία, το μικτό κέρδος που προκύπτει από ομοειδείς επιχειρηματικές ή επαγγελματικές δραστηριότητες, οι οποίες προσδιορίζονται με βάση ιδίως το χρόνο, τον τρόπο, τον τόπο και τα μέσα άσκησης της δραστηριότητας, καθώς και την ειδικότητα και τον επιστημονικό τίτλο κατά περίπτωση, 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, κάθε επιχειρηματική δαπάνη και γενικά κάθε άλλο στοιχείο που προσδιορίζει την επιχειρηματική δραστηριότητα αυτών... 4...Η προϋπόθεση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 28 του Ν. 4172/2013 αναφέρεται στις περιπτώσεις εκείνες κατά τις οποίες η τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή η σύνταξη των οικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα γίνεται με τέτοιο τρόπο που καθιστά αδύνατη τη διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων ή καθιστά μη αξιόπιστο το λογιστικό σύστημα. Ενδεικτικά, η διενέργεια ελεγκτικών επαληθεύσεων θεωρείται

ότι δεν είναι δυνατή ή το λογιστικό σύστημα θεωρείται ως μη αξιόπιστο όταν: - Δεν τηρούνται τα προβλεπόμενα βιβλία ή τηρούνται βιβλία κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη. - Δεν διαφυλάσσονται τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), οι ΦΗΜ, οι φορολογικές μνήμες και τα αρχεία των Φ.Η.Μ. - Η οντότητα παραβιάζει ή παραποιεί ή επεμβαίνει κατά οποιονδήποτε τρόπο στη λειτουργία των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.). - Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα δεν παρέχονται ευχερώς και αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και οι πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διάρκεια του ελέγχου...».

Επειδή, με το άρθρο 29 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα φορολογούνται με την κλίμακα της παραγράφου 1 του άρθρου 15, αφού προστεθούν σε τυχόν εισοδήματα από μισθούς και συντάξεις. Για τα κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα δεν εφαρμόζονται οι μειώσεις του άρθρου 16... 4. Το εισόδημα από προσαύξηση περιουσίας της παραγράφου 4 του άρθρου 21 φορολογείται με συντελεστή τριάντα τρία τοις εκατό (33%)...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με τις από 19/09/2023 εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013) και ΦΠΑ (ν.2859/2000) του 1ου ΕΛ.ΚΕ. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα κατά τα έτη 2017 – 2020 προέβη στη συστηματική πώληση κοσμημάτων και μικροαντικειμένων, μέσω λογαριασμού στο Facebook με την επωνυμία «.....», με αντικαταβολή ή με πληρωμή σε τραπεζικούς της λογαριασμούς. Ακολούθως, έπειτα από την επεξεργασία των τραπεζικών λογαριασμών της, όπως αναλυτικά καταγράφονται στις σελ. 21 – 31 της έκθεσης φορολογίας εισοδήματος (ν.4172/2013), η ελεγκτική αρχή διαπίστωσε τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων σε α) 252 περιπτώσεις πώλησης, καθαρής αξίας 8.992,66€ πλέον ΦΠΑ 2.158,24€, ήτοι συνολικής αξίας 11.150,90€ για το φορολογικό έτος 2017, β) 78 περιπτώσεις πώλησης καθαρής αξίας 3.257,34€ πλέον ΦΠΑ 781,76€, ήτοι συνολικής αξίας 4.039,10€ για το φορολογικό έτος 2018, γ) 193 περιπτώσεις πώλησης καθαρής αξίας 6.296,12€ πλέον ΦΠΑ 1.511,07€, ήτοι συνολικής αξίας 7.847,19€ για το φορολογικό έτος 2019 και δ) 63 περιπτώσεις πώλησης καθαρής αξίας 1.806,70€ πλέον ΦΠΑ 433,61€, ήτοι συνολικής αξίας 2.240,31€ για το φορολογικό έτος 2020, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του ν.4308/2014. Στη συνέχεια, η ελεγκτική αρχή προσδιόρισε τα φορολογητέα αποτελέσματα της προσφεύγουσας, δυνάμει του άρθρου 28 του ν.4172/2013, κατά τα υπό κρίση έτη που δεν είχε προβεί σε δήλωση έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας στο φορολογικό μητρώο, με την προσθήκη των αποκρυβέντων ως άνω εσόδων αλλά και έκπτωσης δαπανών που αφορούσαν τη δραστηριότητά της ποσού 3.084,86€, 1.902,99€, 2.023,49€ και 1.094,47€, αντίστοιχα.

Επιπλέον, η ελεγκτική αρχή, μέσω του Συστήματος Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών (ΣΜΤΛ-ΛΠ), εντόπισε το σύνολο των εγχώριων τραπεζικών λογαριασμών της προσφεύγουσας από την επεξεργασία των οποίων διαπιστώθηκαν πρωτογενείς πιστώσεις, για τις οποίες, κατόπιν της υπ' αριθ. πρωτ. ....../15.07.2022 κλήσης της προς παροχή εξηγήσεων και ανταπόκρισής της με το υπ' αριθ. πρωτ. ....../02.08.2022 υπόμνημά της, δεν τεκμηριώθηκε η προέλευσή τους, συνολικού ύψους 5.470,00€ στο έτος 2019 και 10.753,00€ στο έτος 2020 και θεωρήθηκαν ως προσαύξηση περιουσίας από παράνομη ή αδικαιολόγητη ή άγνωστη πηγή ή αιτία, σύμφωνα με το άρθρο 21 παρ. 4 ν.4172/2013. Αναλυτικότερα, η

προσφεύγουσα δεν αιτιολόγησε την προέλευση ή την αιτία των κάτωθι πιστώσεων σε τραπεζικούς λογαριασμούς της:

| ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΗ ΠΗΓΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019 |          |                              |            |                                   |                                                                      |          |
|-----------------------------------------------------|----------|------------------------------|------------|-----------------------------------|----------------------------------------------------------------------|----------|
| 658                                                 | ΠΕΙΡΑΙΩΣ | GR7501722150005<br>2150..... | 4/10/2019  | ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ<br>ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ | ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ<br>ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Μεταφορά<br>μέσω winbank | 1.600,00 |
| 678                                                 | ΠΕΙΡΑΙΩΣ | GR7501722150005<br>2150..... | 4/11/2019  | ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ<br>ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ | ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ<br>ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ Μεταφορά<br>μέσω winbank | 1.600,00 |
| 739                                                 | ΠΕΙΡΑΙΩΣ | GR7501722150005<br>2150..... | 13/12/2019 | ΕΜΒ<br>ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ           | Β/Ο ..... ΝΙΚ .....<br>ΕΜΠΟΡΙΚ..... ΑΕ                               | 1.600,00 |
| 751                                                 | ΠΕΙΡΑΙΩΣ | GR7501722150005<br>2150..... | 27/12/2019 | ΕΜΒ<br>ΕΙΣΕΡΧΟΜ.ΕΜΒΑΣΜΑ           | Β/Ο ..... ΝΙΚ .....<br>ΕΜΠΟΡΙΚ..... ΑΕ<br>KAYSIMA                    | 670,00   |
| ΣΥΝΟΛΟ                                              |          |                              |            |                                   |                                                                      | 5.470,00 |

| ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΑΠΡΟΣΔΙΟΡΙΣΤΗ ΠΗΓΗ - ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020 |          |                           |           |                                   |                                           |           |
|-----------------------------------------------------|----------|---------------------------|-----------|-----------------------------------|-------------------------------------------|-----------|
| 760                                                 | ΕΘΝΙΚΗ   | GR1301102470000<br>0..... | 13/1/2020 | ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ                 | ..... ΑΕ ΕΝΟΙΚΙΟ<br>.....                 | 1.600,00  |
| 769                                                 | ΕΘΝΙΚΗ   | GR1301102470000<br>0..... | 29/1/2020 | ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ                 | ..... ΑΕ .....<br>KAYSIMA                 | 714,00    |
| 770                                                 | ΕΘΝΙΚΗ   | GR1301102470000<br>0..... | 5/2/2020  | ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ                 | ..... ΑΕ ΕΡΕΚΤΑSH<br>ΕΝΟΙΚΙΟΥ             | 1.600,00  |
| 775                                                 | ΕΘΝΙΚΗ   | GR1301102470000<br>0..... | 12/3/2020 | ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ                 | ..... ΑΕ ΕΝΟΙΚΙΟ ΚΑΙ<br>ΕKSODA THERMANSHS | 2.196,00  |
| 778                                                 | ΕΘΝΙΚΗ   | GR1301102470000<br>0..... | 10/4/2020 | ΣΥΜΨΗΦ/ΚΗ ΕΓΓΡΑΦΗ                 | ..... ΑΕ ΕΡΕΚΤΑSH<br>ΕΝΟΙΚΙΟΥ             | 1.600,00  |
| 784                                                 | ΠΕΙΡΑΙΩΣ | GR7501722150005<br>.....  | 4/5/2020  | ΜΤΦ ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΑΠΟ<br>ΛΟΓ/ΜΟ ΤΡΙΤΟΥ | ..... ae enoikio aerio                    | 3.043,00  |
| ΣΥΝΟΛΟ                                              |          |                           |           |                                   |                                           | 10.753,00 |

Κατόπιν τούτου, η ελεγκτική αρχή εξέδωσε τις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ.

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο 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, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής περί άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τα έτη 2017 – 2020 είναι εσφαλμένη διότι οι πωλήσεις κοσμημάτων ήταν ευκαιριακές, συμπτωματικές και περιστασιακές, ενώ τα ποσά που εισέπραξε δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

Ωστόσο, από τις ελεγκτικές επαληθεύσεις που πραγματοποιήθηκαν τόσο στους τραπεζικούς λογαριασμούς της όσο και στο λογαριασμό του Facebook με την επωνυμία «.....», διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα ασκούσε κατά σύστημα επιχειρηματική δραστηριότητα κατά τα έτη 2017 – 2020, με τη λιανική πώληση κοσμημάτων και μικροαντικειμένων, που σε κάθε περίπτωση η διενέργεια αυτών των πωλήσεων, για τις οποίες εισέπραττε το αντίτιμο είτε με αντικαταβολή μέσω εταιρειών ταχυμεταφορών είτε με πληρωμή σε τραπεζικούς της λογαριασμούς, δε μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή ή συμπτωματική, σύμφωνα με το άρθρο 39 του ν.4308/2014. Άλλωστε, αναφορικά με την παράβαση της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων κατά τα υπό κρίση έτη είχαν εκδοθεί οι υπ' αριθ. ....../01.12.2022, ....../01.12.2022, ....../01.12.2022 και ....../01.12.2022 πράξεις επιβολής προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ, για τα φορολογικά έτη 2017, 2018, 2019 και 2020, από

τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ε' ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ., κατά των οποίων ασκήθηκε η υπ' αριθ. πρωτ. ....../25.01.2023 ενδικοφανής προσφυγή που απορρίφθηκε με την υπ' αριθ. 1013/19.05.2023 απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης - Θεσσαλονίκης). Εξάλλου, η προσφεύγουσα προέβη στην υποβολή δήλωσης έναρξης επιχειρηματικής δραστηριότητας στις 04/08/2022, ήτοι κατά το διάστημα διενέργειας του αρχικού ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΘΕΣΣΑΛΟΝΙΚΗΣ, γεγονός που αποδεικνύει την ύπαρξη πρόθεσης συνέχειας της άσκησης της δραστηριότητας αυτής.

Επειδή περαιτέρω, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι πιστώσεις, συνολικού ποσού 665,10€ (536,37€ πλέον ΦΠΑ ποσού 128,73€), όπως αυτές αναγράφονται στις σελίδες 21-29 της από 19/09/2023 έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και συγκεκριμένα:

1. η με α/α 12/10.01.2017 πίστωση συνολικού ποσού 109,10€ στον υπ' αριθ. GR850140718071800..... λογαριασμό της στην τράπεζα ALPHA BANK,
2. η με α/α 126/03.04.2017 πίστωση συνολικού ποσού 24,00€ στον υπ' αριθ. GR850140718071800..... λογαριασμό της στην τράπεζα ALPHA BANK,
3. η με α/α 158/11.05.2017 πίστωση συνολικού ποσού 12,00€ στον υπ' αριθ. GR13011024700000..... λογαριασμό της στην τράπεζα ΕΘΝΙΚΗ,
4. η με α/α 243/29.11.2017 πίστωση συνολικού ποσού 100,00€ στον υπ' αριθ. GR13011024700000..... λογαριασμό της στην τράπεζα ΕΘΝΙΚΗ,
5. η με α/α 41/06.08.2018 πίστωση συνολικού ποσού 18,00€ στον υπ' αριθ. GR850140718071800..... λογαριασμό της στην τράπεζα ALPHA BANK,
6. η με α/α 44/10.08.2018 πίστωση συνολικού ποσού 13,00€ στον υπ' αριθ. GR13011024700000..... λογαριασμό της στην τράπεζα ΕΘΝΙΚΗ,
7. η με α/α 53/10.09.2018 πίστωση συνολικού ποσού 39,00€ στον υπ' αριθ. GR850140718071800..... λογαριασμό της στην τράπεζα ALPHA BANK,
8. η με α/α 69/14.12.2018 πίστωση συνολικού ποσού 300,00€ στον υπ' αριθ. GR850140718071800..... λογαριασμό της στην τράπεζα ALPHA BANK, και
9. η με α/α 113/24.10.2019 πίστωση συνολικού ποσού 50,00€ στον υπ' αριθ. GR75017221500052150..... λογαριασμό της στην τράπεζα ΠΕΙΡΑΙΩΣ.

δεν αφορούν τίμημα από την διάθεση κοσμημάτων, όπως εσφαλμένα έκρινε ο έλεγχος, αλλά προσωπικές καταθέσεις στον λογαριασμό της, για την κάλυψη προσωπικών της αναγκών. Επιπλέον, η με α/α 78/31.12.2018 πίστωση συνολικού ποσού 600,00€ στον υπ' αριθ. GR850140718071800..... λογαριασμό της στην τράπεζα ALPHA BANK ουδόλως αφορά τίμημα από την πώληση κοσμημάτων, αλλά αποτελεί κατάθεση μετρητών από τον σύζυγό της, προκειμένου να εξοφλήσει για λογαριασμό του τα τέλη κυκλοφορίας συνολικού ποσού 690,00€ για το Ι.Χ. που κατέχει. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προσκόμισε τα αντίστοιχα τραπεζικά παραστατικά από τα οποία να προκύπτει ο καταθέτης των εν λόγω πιστώσεων και να τεκμηριώνεται ο ισχυρισμός της περί προσωπικών καταθέσεων.

Επειδή, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι οι πιστώσεις συνολικού ποσού 5.470,00€ για το έτος 2019 και 10.753,00€ για το έτος 2020 αφορούν εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας. Συγκεκριμένα, τα παραπάνω ποσά αντιστοιχούν σε μίσθωμα από ένα διαμέρισμα ιδιοκτησίας της που βρίσκεται στον 1ο όροφο οικοδομής επί της οδού ..... στο ..... του Δήμου Πυλαίας - Χορτιάτη, εμβαδού 92,31 τ.μ., το οποίο εκμίσθωσε στην εταιρεία «..... .... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», την περίοδο 01/10/2019 - 31/05/2020,

έναντι μηνιαίου μισθώματος ποσού 1.600,00€. Η ανωτέρω προφορική μίσθωση αργότερα αποτυπώθηκε και εγγράφως, καθόσον για αυτήν υποβλήθηκε η με αρ. ....../19.10.2023 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας στην ΑΑΔΕ. Επιπλέον, συμφωνήθηκε ρητά ότι η μισθώτρια, πέραν των ποσών ενοικίου, θα ήταν υπόχρεη να καταβάλλει στην προσφεύγουσα και τις δαπάνες για τη θέρμανση του ακινήτου, τις οποίες ήδη είχε καταβάλει η τελευταία στον πάροχο της θέρμανσης διότι οι λογαριασμοί για τη θέρμανση του ακινήτου εκδίδονταν στο όνομά της.

Ωστόσο, η φερόμενη εκμίσθωση της κατοικίας αναρτήθηκε στο Taxisnet μετά την ολοκλήρωση του ελέγχου, η δε προσφεύγουσα ουδέποτε συμπεριέλαβε στις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος (και τα σχετικά έντυπα Ε2) ποσά προερχόμενα από εκμίσθωση του προαναφερθέντος ακινήτου, ενώ καταχώρησε το εν λόγω ακίνητο ως ιδιοκατοικούμενη κύρια κατοικία της οικογένειάς καθ' όλη τη διάρκεια του έτους 2020. Επιπροσθέτως, από το πληροφοριακό σύστημα δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μισθώσεων ακίνητης περιουσίας προκύπτει ότι η προσφεύγουσα εκμίσθωσε το εν λόγω ακίνητο, για την περίοδο 01/11/2023 – 31/10/2024, έναντι μηνιαίου μισθώματος ποσού 200,00€, ήτοι εμφανώς δυσανάλογο σε σχέση με το φερόμενο ως συμφωνηθέν με την εταιρεία «..... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ», την περίοδο 01/10/2019 – 31/05/2020, ποσού 1.600,00€ μηνιαίως. Ως εκ τούτου, οι υπό κρίση πιστώσεις στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας που πραγματοποιήθηκαν από την εταιρεία «..... ΕΜΠΟΡΙΚΗ ΚΑΤΑΣΚΕΥΑΣΤΙΚΗ ΑΝΩΝΥΜΗ ΕΤΑΙΡΕΙΑ» είναι άγνωστης αιτίας και ορθά η ελεγκτική αρχή τις υπήγαγε στις διατάξεις περί προσαύξησης περιουσίας.

Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας κατά τα έτη 2017 – 2020, διότι οι πωλήσεις κοσμημάτων ήταν ευκαιριακές, συμπτωματικές και περιστασιακές, καθώς επίσης και περί τεκμηρίωσης πιστώσεων ως προς την πηγή και την αιτία τους προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

#### **Ως προς τον 2° προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 31 του ν.3986/2011 ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελευθέριο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:... γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως... 3. Εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελευθέρου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας...».

**Επειδή**, με την εγκύκλιο Ε.2065/2019 παρασχέθηκαν οδηγίες αναφορικά με την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος σε φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και διευκρινίστηκε ότι το ΣτΕ, λαμβάνοντας υπόψη ότι όσοι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα για διάστημα μικρότερο των πέντε ετών «από την πρώτη έναρξη εργασιών», θεωρούνται, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως οικονομικά ασθενέστεροι και κατά συνέπεια μειωμένης φοροδοτικής

ικανότητας, λόγω των περιορισμένων εσόδων και των αυξημένων δαπανών που απαιτούνται για την οργάνωση του επαγγέλματός τους κατά τα πέντε πρώτα έτη, καθώς και ότι με την οικεία ρύθμιση επιδιώκεται η ομαλή ένταξη των εν λόγω προσώπων στην αγορά εργασίας, με την αριθ. 89/2019 απόφασή του έκρινε ότι κατά την αληθή έννοια των διατάξεων του άρθρου 31 παρ. 3 του ν.3986/2011, ως πρώτη έναρξη εργασιών από την οποία άρχεται κατά νόμο η πενταετής περίοδος απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος νοείται η έναρξη που πραγματοποιείται στο αυτό ή συναφές ελευθέριο επάγγελμα, ήτοι σε επάγγελμα στεγαζόμενο υπό τον αυτό κωδικό στο υποσύστημα Μητρώου του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (Taxisnet).

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα της επιβλήθηκε τέλος επιτηδεύματος καθότι έπρεπε να ληφθεί υπόψη ότι δεν παρήλθε πενταετία από την έναρξη της επιχειρηματικής της δραστηριότητας. Ωστόσο, από το συνδυασμό των διατάξεων των παρ. 1 και 3 του άρθρου 31 του ν.3986/2011, όπως ερμηνεύθηκαν με την εγκύκλιο Ε.2065/2019, προϋπόθεση για τη χορήγηση απαλλαγής λόγω άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας επί χρονικού διαστήματος μικρότερου της πενταετίας είναι η οριζόμενη από το άρθρο 10 παρ. 1β' του ΚΦΔ υποβολή δήλωσης έναρξης δραστηριοτήτων επιχειρηματικού περιεχομένου, στην οποία η προσφεύγουσα δεν προέβη.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος αβάσιμα και απορρίπτεται.

#### **Ως προς τον 3<sup>ο</sup> προβαλλόμενο λόγο**

**Επειδή**, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «*Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου...*».

**Επειδή**, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «*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 το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*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 το άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «*1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...*».

**Επειδή**, με το άρθρο 39 του ίδιου νόμου, ως ίσχυσε τα υπό κρίση έτη 2017 και 2018, οριζόταν ότι: «*1. Απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά την προηγούμενη διαχειριστική περίοδο, πραγματοποίησαν ακαθάριστα έσοδα, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ. Ως ακαθάριστα έσοδα νοούνται όλα τα έσοδα, τα οποία λαμβάνονται υπόψη στη φορολογία εισοδήματος... 5. Για την μετάταξη υποκείμενου από το κανονικό καθεστώς στο απαλλασσόμενο και αντίστροφα, υποβάλλεται κατά την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου δήλωση μεταβολών κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 10 παρ. 4 του ΚΦΔ (ν.4174/2013). Όταν από τον υποκείμενο επιλεγεί ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς, η σχετική δήλωση δεν μπορεί να ανακληθεί πριν*

την πάροδο διετίας. Η μη υποβολή της δήλωσης του εδαφίου 1, δεν επηρεάζει την υποχρεωτική μετάταξη στο κανονικό καθεστώς...».

Επειδή, με το ίδιο άρθρο, όπως αντικαταστάθηκε με την παρ. 2 του άρθρου 111 του ν.4549/2018 και ισχύει από 01/01/2019, ορίζεται ότι: «1. 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. Δεν λαμβάνονται υπόψη για τον προσδιορισμό της αξίας αυτής οι μεταβιβάσεις ενσώματων ή άυλων αγαθών επένδυσης, καθώς και οι απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Επίσης, δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι κατά το χρόνο έναρξης των εργασιών τους... 3. 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, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 111 του ν.4549/2018, με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου αντικαθίσταται το άρθρο 39 του Κώδικα ΦΠΑ, προκειμένου να επιλυθούν διάφορα προβλήματα που προέκυψαν κατά την εφαρμογή του άρθρου, καθώς και να καλυφθούν νομοθετικά κενά που είχαν εντοπιστεί. Έτσι, επιτρέπεται πλέον να υπάγονται στο ειδικό καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων και όσοι για πρώτη φορά κάνουν έναρξη εργασιών, ενώ παύει να είναι υποχρεωτική η διετής παραμονή στο καθεστώς των απαλλασσόμενων επιχειρήσεων και οι υποκείμενοι μπορούν να μεταταχθούν στο κανονικό καθεστώς από το επόμενο έτος.

Επειδή, η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι απαλλάσσεται από τον ΦΠΑ διότι τα ακαθάριστα έσοδα δεν υπερβαίνουν το όριο των 10.000,00€. Ωστόσο, η προσφεύγουσα, υποκείμενη στο φόρο και ασκούσα οικονομική δραστηριότητα σύμφωνα με τα άρθρα 3 και 4 του ν.2859/2000, καίτοι στερείτο έναρξης εργασιών και δήλωσης επιχειρηματικής δραστηριότητας, ουδέποτε υπέβαλε την προβλεπόμενη από το άρθρο 39 ν.2859/2000 δήλωση μεταβολών για την ένταξή της στο απαλλασσόμενο καθεστώς των μικρών επιχειρήσεων.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

#### **Ως προς τον 4ο προβαλλόμενο λόγο**

Επειδή, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής

δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου,...».

Επειδή, η προσφεύγουσα διαμαρτύρεται ότι εσφαλμένα δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το φόρο εκροών ο αναλογών φόρος εισροών. Ωστόσο, απαραίτητη προϋπόθεση για την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν οι αγορές και οι δαπάνες της προσφεύγουσας είναι η δήλωση έναρξης εργασιών, όπως ρητά ορίζεται με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 32 του ν.2859/2000.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί εσφαλμένης μη αναγνώρισης προς έκπτωση φόρου εισροών προβάλλεται αβάσιμα και απορρίπτεται.

### **Αποφασίζουμε**

την απόρριψη της υπ' αριθ. πρωτ. ....../23.10.2023 ενδικοφανούς προσφυγής της ..... με ΑΦΜ: .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2017**

|                              |          |
|------------------------------|----------|
| Διαφορά κύριου φόρου         | 1.712,01 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ       | 856,01   |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης | 111,44   |
| Τέλος επιτηδεύματος          | 650,00   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή    | 3.329,46 |

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2018**

|                              |          |
|------------------------------|----------|
| Διαφορά κύριου φόρου         | 297,95   |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ       | 148,98   |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης | 29,80    |
| Τέλος επιτηδεύματος          | 650,00   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή    | 1.099,27 |

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2019**

|                              |          |
|------------------------------|----------|
| Διαφορά κύριου φόρου         | 2.924,82 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ       | 1.462,41 |
| Διαφορά εισφοράς αλληλεγγύης | 442,76   |
| Τέλος επιτηδεύματος          | 650,00   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή    | 5.479,99 |

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος  
φορολογικού έτους 2020**

|                           |          |
|---------------------------|----------|
| Διαφορά κύριου φόρου      | 3.705,18 |
| Πρόστιμο άρθρου 58 ΚΦΔ    | 1.852,59 |
| Τέλος επιτηδεύματος       | 650,00   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 6.207,77 |

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2017 – 31/12/2017**

|                           |          |
|---------------------------|----------|
| Κύριος φόρος              | 2.158,24 |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ   | 902,19   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 3.060,43 |

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2018 – 31/12/2018**

|              |        |
|--------------|--------|
| Κύριος φόρος | 781,77 |
|--------------|--------|

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2019 – 31/12/2019**

|                           |          |
|---------------------------|----------|
| Κύριος φόρος              | 1.511,07 |
| Πρόστιμο άρθρου 58Α ΚΦΔ   | 415,35   |
| Σύνολο φόρου για καταβολή | 1.926,42 |

**Υπ' αριθ. ....../19.09.2023 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α.  
φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020**

|              |        |
|--------------|--------|
| Κύριος φόρος | 433,62 |
|--------------|--------|

*\* Επί των οφειλόμενων φόρων και προστίμων θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του ΚΦΔ.*

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο  
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

**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.