



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

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

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8-10 Θεσσαλονίκη
Ταχ. Κώδικας : 54639
Τηλέφωνο : 2313-332249
E-Mail : ded.thess@aade.gr
Url : www.aade.gr

Θεσσαλονίκη, 28.05.2025
Αριθμός Απόφασης: 1008

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α.** του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 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 ΑΑΔΕ (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 Α.Α.Δ.Ε (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 Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του**με Α.Φ.Μ.**, κατά: **α)** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/ πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, **β)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, **γ)** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης

επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, **δ)** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξης επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, **ε)** της με αριθμό οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου, **στ)** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου, **ζ)** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου και **η)** της με αριθμόοριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.01.2021 -31.12.2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8', όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του**με Α.Φ.Μ.**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

-Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 2.443,09€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 1.221,55€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 217,45€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **4.636,74€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας **10.950,81€** σε εκατό είκοσι τέσσερεις (124) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων.

-Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 8.210,83€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 4.105,42€, ειδική εισφορά αλληλεγγύης ύψους 1.197,01€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **13.891,82€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας **28.675,00€** σε τριακόσιες τρεις (303) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων.

-Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.316,95€, πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 658,48€ και τέλος επιτηδεύματος ύψους 650,00€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **2.513,72€**, κατόπιν : **α)** διαπίστωσης αποκρυβείας ύλης, λόγω μη έκδοσης

φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας **6.998,39€** σε ογδόντα μία (81) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων και **β)** μεταφοράς από τα απαλλασσόμενα έσοδα (βάσει του άρθρου 14 περ. στ του ν.4172/2013) στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, του επιδόματος ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ. ποσού **3.130,12€**.

-Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 5.330,66€ και πρόστιμο άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 2.665,33€, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **7.995,99€**, κατόπιν: **α)** διαπίστωσης αποκρυσβείσας ύλης λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων καθαρής αξίας **28.739,92€**, σε διακόσιες ογδόντα πέντε (285) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων και **β)** μεταφοράς από τα απαλλασσόμενα έσοδα (βάσει του άρθρου 14 περ. στ του ν.4172/2013) στο φορολογητέο εισόδημα από μισθωτές υπηρεσίες, του επιδόματος ανεργίας του Ο.Α.Ε.Δ. ποσού **2.195,88€**. Με την προσθήκη των ανωτέρω ποσών καλύφθηκε προστιθέμενη διαφορά τεκμηρίων με βάση τη δήλωση φόρου εισοδήματος που υπέβαλε ύψους 1.900,00€.

-Με την με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **2.628,19€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ύψους **10.950,81€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε εκατό είκοσι τέσσερεις (124) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων.

-Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους **6.881,99€**, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ύψους **28.675,00€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε τριακόσιες τρεις (303) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων.

-Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 1.679,62€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ύψους **6.998,39€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε ογδόντα μία (81) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων.

-Με την με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α. επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδουτου Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, εξαλείφθηκε υπόλοιπο φόρου προς έκπτωση ύψους **25,60€** και επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος κύριος φόρος ύψους 6.871,98€, κατόπιν διαπίστωσης αποκρυσβεισών φορολογητέων εκροών ύψους **28.739,93€**, λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων σε διακόσιες ογδόντα πέντε (285) περιπτώσεις εξ αποστάσεως πωλήσεων.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από ημερομηνία θεώρησης **30.12.2024** εκθέσεων μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αριθμόεντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του.

Η φορολογική αρχή προσδιόρισε το εισόδημα και τον Φ.Π.Α. του προσφεύγοντος, βάσει του πορίσματος ελέγχου της απόέκθεσης μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης - Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθούν οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Αυθαίρετα και αβάσιμα έκρινε η ελεγκτική αρχή ότι οι αποστολές μέσω εταιριών ταχυμεταφορών, αφορούσαν πωλήσεις από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το αρ. 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ότι διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο «Εγκατάσταση, ενοικίαση, παροχή υπηρεσιών σχετικά με ναργιλέδες» καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγκτέας περιόδου (έτη 2018-2021). Κατά τα έτη 2018 και 2019 προέβη σε εκποίηση όλων των προσωπικών αντικειμένων της θανούσας μητέρας του (και για λογαριασμό του πατέρα και των δύο αδερφών του). Ενώ τα έτη 2020 και 2021 βοήθησε μέλη της οικογένειάς του και έναν φίλο του να εκποιήσουν προσωπικά τους αντικείμενα, καθώς οι ίδιοι λόγω ηλικίας, δυσκολίας στις μετακινήσεις και covid, αδυνατούσαν να το πράξουν.
- 2) Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε καμία από τις ενδεδειγμένες μεθόδους και τεχνικές για τον προσδιορισμό των εσόδων του.
- 3) Από το ποσό κάθε αποστολής θα έπρεπε να αφαιρεθούν τα έξοδα αυτής, κατά μέσο όρο 7,5 ευρώ ανά αποστολή και η φορολογική αρχή έπρεπε να ζητήσει να της αποστείλουν οι εταιρείες καισχετική ενημέρωση.
- 4) Στις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Φ.Π.Α. του επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 58Α του ν.4987/2022 που του είχαν επιβληθεί προγενέστερα με τις πράξεις επιβολής προστίμου για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Δεν νοείται επιβολή του ίδιου προστίμου δύο φορές.
- 5) Παραβίαση των θεμελιωδών αρχών του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου (άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος), του κράτους δικαίου (άρθρο. 25 παρ. 1 εδ. α' του Συντάγματος), της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 εδ. δ' του Συντάγματος) και του τεκμηρίου αθωότητας, το οποίο κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της ΕΣΔΑ και βρίσκει εφαρμογή και σε διοικητικές διαδικασίες καταλογισμού παραβάσεων και συναφών κυρώσεων. 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, βλ. ΣτΕ 2935/2017, 884/2016, ΔΠΡ Θεσσαλ 1713/2023).

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο και τέταρτο ισχυρισμό.

Επειδή, με το άρθρο 27 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν

και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.... 8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.....».

Επειδή, με το άρθρο 84 παρ. 4 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: «4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με τη με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048/2-5-2014 εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε., σχετικά με το άρθρο 23 του Κ.Φ.Δ. (ν.4174/2013) προβλεπόταν, μεταξύ άλλων, ότι: « Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού καθορίζονται οι εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης με σκοπό τη διαπίστωση της εφαρμογής των φορολογικών διατάξεων εκ μέρους του φορολογούμενου και την επαλήθευση του περιεχομένου των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σ' αυτήν σε σχέση πάντοτε με τη συναλλακτική δραστηριότητα και τα οικονομικά δεδομένα όπως αυτά προκύπτουν από οποιαδήποτε βιβλία και στοιχεία. Επίσης η Φορολογική Διοίκηση προσδιορίζει το ύψος του οφειλόμενου ποσού (φόρος – πρόστιμο – τέλος - εισφορά κλπ.) που πρέπει να καταβληθεί από το φορολογούμενο».

Επειδή, με το άρθρο 76 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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 36 παρ. 6 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: « 6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού

προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι: « 1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφο των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπειριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο....».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

Επειδή, με το άρθρο 21 παρ. 1 και 3 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. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.....3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε

οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών....».

Επειδή, με την Ε 2031/2023 διευκρινίστηκαν τα εξής: «1. Με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του Ν.4172/2013 (ΚΦΕ), όπως ισχύουν μετά και την τροποποίησή τους με το άρθρο 29 του Ν.5024/2023 (Α'41), ορίζεται ότι για τους σκοπούς του άρθρου αυτού ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.2. Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, η οποία προστέθηκε με την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του αυτού άρθρου, εφαρμόζεται από το φορολογικό έτος 2019 και επόμενα, ορίζεται ότι για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, ως μεμονωμένη πράξη νοείται η μεταβίβαση περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις των άρθρων 41 ή 42 του ΚΦΕ. 3. Επίσης, με την περίπτωση α' της παρ. 33 του άρθρου 72 του ΚΦΕ, όπως διαμορφώθηκε μετά και την τροποποίηση της με τις διατάξεις του άρθρου 14 του Ν.5000/2022 (Α'226), ορίζεται ότι η ισχύς του άρθρου 41 αναστέλλεται μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2024.

4. Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε

είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος. Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. Στις περιπτώσεις κτήσης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία (πλην της μεταβίβασης με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δευτέρου βαθμού, βλ. παρακάτω, παρ. 8), αξία κτήσης είναι αυτή βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος δωρεάς ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο. Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής ως αξία κτήσης θεωρείται το κόστος κατασκευής της και η αξία του οικοπέδου που αναλογεί στην πωλούμενη ιδιοκτησία. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

5. Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή. Τέτοιες συνθήκες αποτελούν ενδεικτικά η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση και σε συνδυασμό με το ύψος του επιτευχθέντος τιμήματος, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που κατασκευάστηκαν και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κ.λπ. Αντίθετα, δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους σε περίπτωση πώλησης ακινήτων τα οποία αποκτήθηκαν για τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει. Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής. Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης.

6. Ως «συστηματική διενέργεια πράξεων» θεωρείται η πραγματοποίηση τριών (3) ομοειδών συναλλαγών (πωλήσεων) εντός ενός εξαμήνου ή εντός δύο (2) ετών σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν σε ακίνητα. Ως ομοειδείς συναλλαγές για τους σκοπούς εφαρμογής της υπόψη διάταξης νοούνται οι πωλήσεις όμοιων ή παρεμφερών ειδών (π.χ. αυτοκινήτων ανεξαρτήτως κατασκευαστή ή μοντέλου, έργων τέχνης, κοσμημάτων, ρολογιών κ.λπ.) με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κρίσιμο στην περίπτωση αυτή είναι το πλήθος των συναλλαγών και όχι το πλήθος των πωλούμενων σε κάθε συναλλαγή περιουσιακών στοιχείων. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται η «συστηματική διενέργεια πράξεων» σύμφωνα με τα παραπάνω, για κάθε επόμενη πράξη, τεκμαίρεται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους και πλέον ο φορολογούμενος φέρει το βάρος της απόδειξης για το αντίθετο.

7. Διευκρινίζεται ότι για τον υπολογισμό του χρονικού ορίου εντός του οποίου θα πρέπει να έχουν πραγματοποιηθεί οι ομοειδείς συναλλαγές για να χαρακτηριστούν ως συστηματική διενέργεια πράξεων (εξάμηνο ή διετία, κατά περίπτωση), ως αφετηρία λαμβάνεται η ημέρα της πρώτης συναλλαγής (πώλησης), χωρίς να συνδέεται με την έννοια του ημερολογιακού ή του φορολογικού έτους κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 8 του ΚΦΕ.

Ειδικά για τα ακίνητα, ως αφετηρία υπολογισμού του χρονικού διαστήματος των δύο (2) ετών θεωρείται η ημερομηνία υπογραφής του πρώτου οριστικού συμβολαίου. Ακίνητα που πωλούνται με ένα συμβόλαιο προς τον ίδιο αγοραστή, νοούνται ως μία (1) συναλλαγή χωρίς να εξετάζεται το πλήθος των ακινήτων. Ομοίως, η πώληση περισσότερων ακινήτων στον ίδιο αγοραστή την ίδια ημέρα αλλά με διαφορετικά συμβόλαια, θεωρείται ως μία συναλλαγή. Αντίθετα, ακίνητα που πωλούνται με διαφορετικά συμβόλαια στον ίδιο αγοραστή σε διαφορετικό χρόνο, νοούνται ως διαφορετικές συναλλαγές με βάση τον αριθμό των συμβολαίων και όχι το πλήθος των ακινήτων.

Το κέρδος από κάθε συναλλαγή θα πρέπει να περιληφθεί στη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του έτους στο οποίο πραγματοποιήθηκε. Εφόσον το κρίσιμο χρονικό όριο των έξι μηνών ή των δύο ετών συμπληρώνεται σε διαφορετικό φορολογικό έτος και έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος για το έτος αυτό, υποβάλλονται τροποποιητικές δηλώσεις.

8. Σύμφωνα με το προτελευταίο εδάφιο της παρ. 3 του άρθρου 21 όπως αυτό προστέθηκε με την περ. β' της παρ.3 του άρθρου 115 του Ν.4549/2018 και σύμφωνα με την παρ. 18 του άρθρου αυτού έχει εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2018 και επόμενα, δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 η πράξη πώλησης από φυσικό πρόσωπο περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών. Συνεπώς, δεν εξαιρείται από το πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου το οποίο έχει αποκτηθεί με χαριστική αιτία από συγγενείς τρίτου και επόμενων βαθμών. Ως προς το χρόνο διακράτησης, διευκρινίζεται ότι θα πρέπει να έχουν συμπληρωθεί πέντε πλήρη έτη από την ημερομηνία απόκτησης, όπως αυτή προκύπτει από σχετικό έγγραφο (π.χ. νόμιμο παραστατικό, συμβόλαιο κ.λπ.). Επίσης, διευκρινίζεται ότι επειδή με τις ως άνω διατάξεις θεσπίστηκαν κριτήρια με βάση τα οποία για συγκεκριμένες πράξεις δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους, είτε λόγω του τρόπου κτήσης του περιουσιακού στοιχείου είτε λόγω του χρονικού διαστήματος διακράτησης αυτού, οι πράξεις αυτές δεν λαμβάνονται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμη και αν πραγματοποιήθηκαν σε φορολογικά έτη πριν το 2018.

9. Εάν με την ίδια συναλλαγή πωλούνται περισσότερα περιουσιακά στοιχεία, τα υπόψη κριτήρια εξετάζονται για κάθε ένα ξεχωριστά. Εφόσον οι ανωτέρω προϋποθέσεις δεν πληρούνται για κάποιο εξ αυτών, τότε η πώληση του λαμβάνεται υπόψη για την εφαρμογή των διατάξεων της παρ. 3 του άρθρου 21 ΚΦΕ.

10. Αναφορικά με τη μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου, διευκρινίζεται ότι από το φορολογικό έτος 2019 και μετά (παρ. 18 άρθρου 115 Ν.4549/2018), σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 21 ως μεμονωμένη πράξη για τις ανάγκες εφαρμογής της παραγράφου 3, νοείται η μεταβίβαση

περιουσιακού στοιχείου, η οποία δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 41 του ΚΦΕ . Συνεπώς, από το φορολογικό έτος 2019 και μετά η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης ακινήτου με σκοπό την επίτευξη κέρδους δεν εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ .

11. Επίσης, διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που φυσικό πρόσωπο εταίρος ή μέτοχος σε κατασκευαστική εταιρεία συμφωνεί να παρέχει οικόπεδο του σε κατασκευαστική εταιρεία στην οποία συμμετέχει, προκειμένου η τελευταία να ανεγείρει οικοδομή με το σύστημα της αντιπαροχής και ο παρέχων λάβει ως αντάλλαγμα διαμερίσματα, εφόσον τα πουλήσει στο μέλλον, επειδή η πώληση αυτή αποτελεί στην ουσία προέκταση της δραστηριότητας ανέγερσης - πώλησης ακινήτων η οποία θα εκδηλωθεί εξωεταιρικά, θεωρείται ότι ενυπάρχει η πρόθεση για την επίτευξη κέρδους και συνεπώς το τυχόν κέρδος το οποίο θα προκύψει από την μελλοντική πώληση αυτών, θα φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 1 του άρθρου 21 ΚΦΕ , ακόμη και αν πωληθεί μόνο το ένα από τα ακίνητα που θα λάβει το φυσικό πρόσωπο ως αντάλλαγμα.

12. Σημειώνεται ότι με το ΔΕΑΦ Α 1136043 ΕΞ 2018/17.9.2018 έγγραφο διευκρινίστηκε ότι στην περίπτωση των ατομικών επιχειρήσεων, επειδή το φυσικό πρόσωπο αποτελεί και τον μοναδικό φορέα της επιχείρησης, συνάγεται ότι όταν ατομική επιχείρηση ανέγερσης και πώλησης οικοδομών διακόπτει τις εργασίες της, τα εμπορεύσιμα αγαθά της, δηλαδή τα διαμερίσματα που δεν έχουν πωληθεί, παραμένουν στην κυριότητα του φυσικού προσώπου-εργολάβου και δεν θεωρείται ότι αποκτάται ακαθάριστο έσοδο για τον φορέα της. Το όποιο κέρδος (αξία πώλησης μείον κόστος κατασκευής) θα προκύψει μελλοντικά από την πώληση των πιο πάνω διαμερισμάτων φορολογείται στο όνομα του φυσικού προσώπου ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τις διατάξεις του άρθρου 21 του ΚΦΕ και όχι με βάση τις διατάξεις του άρθρου 34 του Ν. 2238/1994 (τεκμαρτός προσδιορισμός εισοδήματος), ανεξάρτητα από τον χρόνο έκδοσης της οικοδομικής άδειας. Ομοίως, στην περίπτωση κατά την οποία ένας κατασκευαστής πολυκατοικιών, που ασκεί ατομική επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση ανεγειρόμενων διαμερισμάτων, αποφασίσει να κρατήσει ένα από τα διαμερίσματα που ανέγειρε προς πώληση (εμπορεύσιμα αγαθά της επιχείρησης) με σκοπό την επαγγελματική του εγκατάσταση (ιδιοχρησιμοποίηση) ή την ικανοποίηση στεγαστικών αναγκών του (ιδιοκατοίκηση) ή την εκμίσθωση, η αξία της οικοδομής αυτής, δεν προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησής του, καθότι ελλείπει το στοιχείο του κέρδους. Το κέρδος που τυχόν θα προκύψει από την πώληση μελλοντικά του πιο πάνω διαμερίσματος αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 ΚΦΕ για τον προσδιορισμό του οποίου έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ΚΦΕ , καθώς και τα όσα έχουν ειδικότερα διευκρινισθεί με την ΠΟΛ 1113/2.6.2015 εγκύκλιό μας. Περαιτέρω, διευκρινίζεται ότι στις πιο πάνω αναφερόμενες περιπτώσεις αποκτάται εισόδημα της παρ. 1 και όχι της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ και ως εκ τούτου δεν εφαρμόζονται τα κριτήρια του προτελευταίου εδαφίου της παρ. 3.

13. Επίσης, με τις διατάξεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 3 του άρθρου 21 ορίζεται ότι δεν θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων οι συναλλαγές επί των τίτλων του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών ή για τα ομόλογα

που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Ειδικά, οι συναλλαγές επί των τίτλων που διαπραγματεύονται σε μη οργανωμένη αγορά δεν θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων από το φορολογικό έτος 2017 και επόμενα (παρ.2 άρθρου 77 του Ν.4484/2017). Για τα φορολογικά έτη 2019 και επόμενα, και σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 21 του ΚΦΕ , δεν εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 3 του ίδιου άρθρου η μεμονωμένη πράξη μεταβίβασης περιουσιακού στοιχείου, η οποία εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 42 του ΚΦΕ . Επιπροσθέτως, με το τελευταίο εδάφιο της παρ.3 του άρθρου 21, όπως αυτό προστέθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 29 του Ν. 5024/2023 και έχει εφαρμογή από το φορολογικό έτος 2023 και μετά, δεν θεωρείται «επιχειρηματική συναλλαγή» η εισφορά τίτλων στην περίπτωση που ο εισφέρων φυσικό πρόσωπο είναι ο μοναδικός μέτοχος ή εταίρος της λήπτριας σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 42.

14. Αναφορικά με τις μεταβιβάσεις τίτλων του άρθρου 42 τα ως άνω ισχύουν ήδη από 24.12.2014, οπότε και με τις διατάξεις των παρ. 2 και 4 του άρθ. 88 του Ν. 4316/2014 (Α΄270), τροποποιήθηκε η παρ. 3 του άρθ. 21, έτσι ώστε όπως προκύπτει και από τη σχετική αιτιολογική έκθεση τα κέρδη από μεταβίβαση τίτλων που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα και το προκύπτον εισόδημα από τις πράξεις αυτές να φορολογείται με τις διατάξεις του άρθρου 42 του ίδιου νόμου, καθόσον, τα φυσικά πρόσωπα αποκτούν κέρδος από τις μεταβιβάσεις αυτές ως επενδυτές και όχι από την άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας.

Συνεπώς, τα κέρδη που αποκτώνται από φυσικά πρόσωπα από τις μεταβιβάσεις τίτλων του άρθρου 42 του ΚΦΕ, από 24.12.2014 και μετά φορολογούνται ως εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου και όχι ως εισόδημα της παρ. 3 του άρθρου 21 του Κ.Φ.Ε.

15. Αντίθετα, εμπίπτει στις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ η συστηματική διενέργεια πράξεων πώλησης συναλλάγματος και λοιπών επενδυτικών αγαθών (όπως πχ. ράβδων χρυσού, χρυσών λιρών, πολύτιμων λίθων, κ.λπ.) αλλά και η μεμονωμένη πράξη πώλησης αυτών, εφόσον γίνονται με σκοπό την επίτευξη κέρδους, δεδομένου ότι τα εν λόγω αγαθά δεν περιλαμβάνονται στους κατονομαζόμενους τίτλους του άρθρου 42 του ΚΦΕ. Διευκρινίζεται ότι, δεν τίθεται θέμα υπαγωγής στις εν λόγω διατάξεις στις περιπτώσεις που η αγορά συναλλάγματος πραγματοποιείται για επενδυτικούς ή αποταμιευτικούς σκοπούς ή για την κάλυψη ίδιων αναγκών, όπως π.χ. όταν αγοράζεται συνάλλαγμα για την πραγματοποίηση ταξιδιών στην αλλοδαπή, και στη συνέχεια, κατά την επιστροφή στην Ελλάδα, πωλείται το εναπομείναν συνάλλαγμα που δεν χρησιμοποιήθηκε στην αλλοδαπή.

16. Το εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που αποκτάται κατά τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, αναγράφεται στους κωδ. 427-428 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα της παρ. 3 άρθρου 21 Κ.Φ.Ε.» της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (έντυπο Ε1). Το εισόδημα που αποκτάται σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις παρ. 11 και 12 της παρούσας, αναγράφεται στους κωδ. 403-404 «Εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα χωρίς ηλεκτρονική πληροφόρηση και χωρίς έναρξη».

Επειδή, με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν.4172/2013, ως ίσχυε τα κρινόμενα έτη, οριζόταν 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, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση. ».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου. Ο φόρος αυτός επιρρίπτεται από τον κατά νόμο υπόχρεο σε βάρος του Αντισυμβαλλομένου».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ν.2859/2000 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 ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε νομικό ή φυσικό 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 την παρ. 1 του άρθρου 16 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών.

Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά.

Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών.».

Επειδή, στο άρθρο 19 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των

αγαθών ή αυτός που παρέχει τις υπηρεσίες από τον αγοραστή, το λήπτη ή τρίτο πρόσωπο, προσαυξημένη με οποιαδήποτε παροχή που συνδέεται άμεσα με αυτή...»

Επειδή, στο άρθρο 21 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο συντελεστής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) ορίζεται σε είκοσι τέσσερα τοις εκατό (24%) στη φορολογητέα αξία...».

Επειδή, στο άρθρο 38 παρ. 1 του ν. 2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο, που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο...»

Επειδή, στο άρθρο 39 παρ. 1 και 3 του ν.2859/2000, ορίζονται τα εξής: «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 τη νομολογία (ΣτΕ 3338/2011), προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο προστιθέμενης αξίας, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, λαμβάνοντας υπόψη τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές δαπάνες, τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ' αυτόν, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν οι διαπιστώσεις του ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α.. (ΣτΕ426/2013, 1514/2013).

Επειδή, με το άρθρο 171 του Ν. 2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται 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 ενώπιον του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα

αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. 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, 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, από τα διαλαμβανόμενα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτει ότι η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διενήργησε αντιπαραβολικό έλεγχο των ληφθέντων από τις συνεργαζόμενες με τον προσφεύγοντα εταιρίες ταχυμεταφορών «.....» και «.....» στοιχείων, για τις εισπράξεις του από αντικαταβολές κατά το χρονικό διάστημακαι των εκδοθέντων φορολογικών του στοιχείων και αφού εξαίρεσε ποσά αποστολών που δεν παραλήφθηκαν ή επιστράφηκαν από τους αγοραστές, διαπίστωσε τη μη έκδοση **επτακοσίων ενενήντα τριών (793)** φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **93.823,50€** ως κάτωθι:

ΕΤΟΣ	ΕΙΣΠΡΑΧΘΕΝ ΠΟΣΟ ΑΠΟ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ		
			ΣΥΝΟΛΙΚΑ
2021	35.989,50 €	20,00 €	36.009,50 €
2020	8.678,00 €	0,00 €	8.678,00 €
2019	35.557,00 €	0,00 €	35.557,00 €
2018	13.514,00 €	65,00 €	13.579,00 €
ΣΥΝΟΛΟ	93.738,50 €	85,00 €	93.823,50 €

Όπως διαπιστώθηκε, τα ποσά που αποδεδειγμένα εισέπραξε ο προσφεύγων από τις εξ αποστάσεως πωλήσεις αγαθών που πραγματοποίησε, ήταν μεγαλύτερα από τα δηλωθέντα ή μηδενικά ακαθάριστα έσοδα του, όπως αποτυπώνονται κάτωθι:

ΕΤΟΣ	ΒΙΒΛΙΟ ΕΣΟΔΩΝ			ΕΙΣΠΡΑΞΕΙΣ ΑΠΟ ΑΝΤΙΚΑΤΑΒΟΛΕΣ			ΔΙΑΦΟΡΑ		
	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	Φ.Π.Α.	ΣΥΝΟΛΙΚΗ ΑΞΙΑ
2021	300,00€	72,00€	372,00€	29.039,92€	6.969,58€	36.009,50€	28.739,92€	6.897,58€	35.637,50€
2020	0,00	0,00	0,00	6.998,39€	1.679,61€	8.678,00€	6.998,39€	1.679,61€	8.678,00€
2019	0,00	0,00	0,00	28.675,00€	6.882,00€	35.557,00€	28.675,00€	6.882,00€	35.557,00€
2018	0,00	0,00	0,00	10.950,81€	2.628,19€	13.579,00€	10.950,81€	2.628,19€	13.579,00€
ΣΥΝΟΛΟ	300,00€	72,00€	372,00€	75.664,11€	18.159,39€	93.823,50€	75.364,12€	18.087,38€	93.451,50€

Επειδή, ακολούθως η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνέταξε και επέδωσε στιςστον προσφεύγοντα το με αριθμόσημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση άρθρου 6 του ν.2690/1999 και τον με αριθμόπροσωρινό προσδιορισμό προστίμου, με το οποίο κλήθηκε εντός προθεσμίας είκοσι (20) ημερών να υποβάλει τις απόψεις του σχετικά με τις ανωτέρω παραβάσεις. Στις **29.04.2024**, ανταποκρινόμενος ο

προσφεύγων στην ανωτέρω κλήση, υπέβαλε το με αριθμό πρωτοκόλλουγραφπτό υπόμνημα, που λήφθηκε υπόψη από την ελεγκτική αρχή, αλλά δεν μετέβαλε το πόρισμα του ελέγχου. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνέταξε την απόοικεία έκθεση ελέγχου, την οποία απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης που εξέδωσε τις κάτωθι πράξεις επιβολής προστίμων:

A. Για μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 3 και 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν.4987/2022, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ σε συνδυασμό με την παρ. 2 περ. ε΄ του ίδιου άρθρου του ν.4987/2022, ήτοι επισύρει πρόστιμο 2.500,00€ ανά έτος.

- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018,
- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019,
- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 και
- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 και

B. Για τη μη έκδοση αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για πωλήσεις διαφόρων ειδών μέσω διαδικτύου, η αξία των οποίων εισπράχθηκε με την μέθοδο της αντικαταβολής από διάφορους πελάτες, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1, 3, 5, 8 έως 13 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 58Α παρ. 1 σε συνδυασμό με την παρ. 3 του ίδιου άρθρου του ν.4987/2022.

- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **1.314,10€**, λόγω μη έκδοσης εκατόν είκοσι τεσσάρων (124) αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 10.950,81€ πλέον Φ.Π.Α. 2.628,19€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **13.579,00€**,

- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.441,00€**, λόγω μη έκδοσης τριακοσίων τριών (303) αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 28.675,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.882,00€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **35.557,00€**,

- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **839,81€**, λόγω μη έκδοσης ογδόντα μίας (81) αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων καθαρής αξίας 6.998,39€ πλέον Φ.Π.Α. 1.679,61€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **8.678,00€** και

- την με αριθμόπράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.448,79€**, λόγω μη έκδοσης διακοσίων ογδόντα πέντε (285) αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων

εσόδων καθαρής αξίας 28.739,92€ πλέον Φ.Π.Α. 6.897,58€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **35.637,50€**.

Επειδή, με το άρθρο 77 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, ο προσφεύγων για τις ανωτέρω πράξεις επιβολής προστίμου άσκησε την απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή (προβάλλοντας τους ίδιους ισχυρισμούς ουσίας με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή) για την οποία εκδόθηκε από τον προϊστάμενο της υπηρεσίας μας η με αριθμόαπορριπτική απόφαση.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος σχετικά με την αυθαίρετη και αβάσιμη κρίση της ελεγκτικής αρχής, ότι οι αποστολές μέσω εταιριών ταχυμεταφορών, αφορούσαν πωλήσεις από επιχειρηματική δραστηριότητα σύμφωνα με το αρ. 21 παρ. 3 του ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) και ότι διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο «Εγκατάσταση, ενοικίαση, παροχή υπηρεσιών σχετικά με ναργιλέδες» καθ' όλη τη διάρκεια της ελεγκτικής περιόδου (έτη 2018-2021), **απορρίπτεται ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος**.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε καμία από τις ενδεδειγμένες μεθόδους και τεχνικές για τον προσδιορισμό των εσόδων του.

Ωστόσο για το διενεργούμενο έλεγχο στον προσφεύγοντα, το 2ο ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης βασίσθηκε στην με ημερομηνία θεώρησηςέκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν.4987/2022 της Υπηρεσίας Ερευνών & Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης - Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας και στις πληροφοριακές εκθέσεις εισοδήματος και Φ.Π.Α. που απέστειλε η ως άνω υπηρεσία, ερειδόμενες σε πραγματικά στοιχεία που έλαβε από τις συνεργαζόμενες με τον προσφεύγοντα εταιρίες ταχυμεταφορών «.....» και «.....», αναφορικά με εισπράξεις αντικαταβολών από πωλήσεις εξ αποστάσεως.

Ως εκ τούτου, ο εν λόγω ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, ο προσφεύγων μέμφεται την ελεγκτική αρχή για πλημμελή έλεγχο, διότι ως υποστηρίζει, έπρεπε να αναζητήσει από τις εταιρίες καιτα έξοδα για τις αποστολές που πραγματοποίησε (κατά μέσο όρο 7,50€ ανά αποστολή) και να τα αφαιρέσει από το σύνολο των εσόδων του. Ωστόσο, ο ίδιος δεν προσκόμισε κανένα στοιχείο από το οποίο να προκύπτουν τοιαύτα έξοδα.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται ως αναπόδεικτος**.

Επειδή, ο προσφεύγων διαμαρτύρεται ότι στις προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις Φ.Π.Α. του επιβλήθηκαν τα πρόστιμα του άρθρου 58^Α παρ. 2 του ν.4987/2022, που όμως του είχαν επιβληθεί προγενέστερα με τις πράξεις επιβολής προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων. Ωστόσο, από την επισκόπηση των σχετικών πράξεων δεν προκύπτει κάτι τέτοιο (το πρόστιμο του άρθρου 58^Α παρ. 1 του ν.4987/2022 που αναγράφεται στην πράξη, έχει αφαιρεθεί από το πρόστιμο της παρ. 2, με συνέπεια να μην επιβληθεί πρόστιμο του άρθρου 58Α παρά μόνο ο κύριος φόρος που δεν αποδόθηκε. Ως εκ τούτου, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως παρελκυστικά προβαλλόμενος.**

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό

Επειδή, στο άρθρο 2 παρ. 1 του Συντάγματος, ορίζεται ότι: *«1. Ο σεβασμός και η προστασία της αξίας του ανθρώπου αποτελούν την πρωταρχική υποχρέωση της Πολιτείας.»*.

Επειδή, στο άρθρο 25 παρ. 1 εδ. α' και δ' του Συντάγματος, ορίζεται ότι: *«1. Τα δικαιώματα του ανθρώπου ως ατόμου και ως μέλους του κοινωνικού συνόλου και η αρχή του κοινωνικού κράτους δικαίου τελούν υπό την εγγύηση του Κράτους... Οι κάθε είδους περιορισμοί που μπορούν κατά το Σύνταγμα να επιβληθούν στα δικαιώματα αυτά πρέπει να προβλέπονται είτε απευθείας από το Σύνταγμα είτε από το νόμο, εφόσον υπάρχει επιφύλαξη υπέρ αυτού και να σέβονται την αρχή της αναλογικότητας.»*.

Επειδή, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παραβάσεως, θέμα παραβιάσεως της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξεως της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, κατά την πάγια νομολογία των Διοικητικών Δικαστηρίων, το βάρος απόδειξης των γενεσιουργών της φορολογικής ενοχής περιστατικών καθώς και της διάπραξης φορολογικής παράβασης φέρει η φορολογική αρχή, ενώ το βάρος απόδειξης των γεγονότων που δικαιολογούν εξαίρεση ή απαλλαγή ή περιορίζουν ή αναστέλλουν τη φορολογική υποχρέωση φέρει ο φορολογούμενος (ΣΤΕ 61/2010, 2607/2007, ΣΤΕ 2318/2018 Ολομ.). Καταρχάς, λοιπόν, γίνεται δεκτό ότι η φορολογική αρχή όταν επιβάλλει φόρο οφείλει να επικαλεσθεί τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν κατά νόμο την αξίωση του Δημοσίου και αυτή φέρει και το βάρος της απόδειξης, ο δε ασκήσας την προσφυγή έχει δικαίωμα ανταπόδειξης.

Επειδή, έχει κριθεί νομολογιακά με την υπ' αριθ. 884/2016 απόφαση του ΣΤΕ (Β' Τμήμα Επταμελές) ότι «η καταστολή της φοροδιαφυγής (και, ιδίως, της μεγάλης από απόψεως ποσού), μέσω της διαπίστωσης των οικείων παραβάσεων και της επιβολής από τη Διοίκηση των αντίστοιχων διαφυγόντων φόρων, καθώς και των προβλεπόμενων στο νόμο διοικητικών κυρώσεων, συνιστά, κατά το Σύνταγμα (άρθρο 4 παρ. 5 και άρθρο 106 παρ. 1 και 2), επιτακτικό σκοπό δημοσίου συμφέροντος. Σύμφωνα με τις θεμελιώδεις αρχές του σεβασμού της αξιοπρέπειας του ανθρώπου [...] 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.ά.). 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 ύπαρξης της αδύνατη ή υπερβολικά δυσχερή την εφαρμογή της φορολογικής νομοθεσίας από τη Διοίκηση. Τούτων έπεται ότι η τέλεση φορολογικής παράβασης, όπως η επίδικη, που συνίσταται στην παράλειψη δήλωσης φορολογητέου εισοδήματος, 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), ...].

Επειδή, το τεκμήριο της αθωότητας, όπως κατοχυρώνεται στο άρθρο 6 παρ. 2 της Ευρωπαϊκής Σύμβασης των Δικαιωμάτων του Ανθρώπου (ΕΣΔΑ) [κυρωθείσα με το ν.δ. 53/1974] που ορίζει ότι: «Παν πρόσωπον κατηγορούμενον επί αδικήματι τεκμαίρεται ότι είναι αθώον μέχρι της νομίμου αποδείξεως της ενοχής του ...» και στο άρθρο 48 παρ. 1 του Χάρτη Θεμελιωδών Δικαιωμάτων της Ευρωπαϊκής Ένωσης, αποτελεί βασική αρχή του ποινικού δικονομικού δικαίου, βάσει της οποίας ο κατηγορούμενος πρέπει να αντιμετωπίζεται σε όλα τα στάδια της ποινικής διαδικασίας και έως την αμετάκλητη καταδίκη του ως μη ένοχος αλλά ως απλώς ύποπτος (Α. Καρράς, Ποινικό Δικονομικό Δίκαιο σελ. 29).

Περαιτέρω, η εφαρμογή της αρχής *ne bis in idem* προϋποθέτει προεχόντως την ύπαρξη δύο διαδικασιών ποινικού χαρακτήρα κατά την αυτόνομη έννοια της ΕΣΔΑ, ενώ δεν ισχύει όταν η μία από τις δυο διαδικασίες δεν είναι ποινική ή, εν πάση περιπτώσει, δεν ισχύει στην έκταση που η μία από τις δύο διαδικασίες δεν είναι ποινική βάσει των κριτηρίων Engel. Εξ άλλου για να έχει εφαρμογή η αρχή *ne bis in idem* πρέπει να έχει ολοκληρωθεί αμετάκλητα μία από τις δύο ποινικές διαδικασίες, τούτο δε ανεξαρτήτως της εκβάσεώς της (καταδίκη ή αθώωση).

Επειδή το τεκμήριο της αθωότητας ενεργοποιείται μόνο εφόσον έχει προηγηθεί αμετάκλητη αθωωτική απόφαση από κατηγορία ποινικής φύσης, η εφαρμογή του δε προϋποθέτει την ύπαρξη συνάφειας/ουσιαστικού συνδέσμου μεταξύ ποινικής και επακολουθούσης μη ποινικής δίκης (πρβλ ενδ ΕΔΔΑ 12.7.2013, 25424/09, Allen κατά Ηνωμένου Βασιλείου, σκέψεις 94, 103 και 104, ΕΔΔΑ 18.10.2016, 21107/07, Alkasi κατά Τουρκίας, σκέψεις 25-28, καθώς και ΣτΕ Ολομ. ΣτΕ 4662/2012).

Επειδή αόριστα γίνεται αναφορά από τον προσφεύγοντα σε παραβίαση του τεκμηρίου αθωότητας καθώς δεν εξειδικεύεται από τον ίδιο σε τι συνίσταται η παραβίαση αυτή, ούτε και διευκρινίζεται σε ποια από τις προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις αποδίδεται ποινική φύση.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση δεν προκύπτει ότι συντρέχει ποινική ή άλλη κυρωτική διαδικασία, ώστε να εξεταστεί αν πληρούνται τα κριτήρια Engel, ούτε έχει εκδοθεί αμετάκλητη απόφαση ποινικού δικαστηρίου που να αφορά τις αποδιδόμενες στον προσφεύγοντα παραβάσεις, με συνέπεια να μην τίθεται ζήτημα παραβίασης του τεκμηρίου αθωότητας (πρβλ ΣτΕ 359/2020, 2729/2020, 951/2018, 1993/2016).

Επειδή σε κάθε περίπτωση από τις διατάξεις του άρθρου 6 ΕΣΔΑ δεν συνάγεται ότι η φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να απέχει από την έκδοση εκτελεστής διοικητικής πράξης με την οποία καταλογίζεται ορισμένη παραβατική συμπεριφορά κατ'ένανση της αρμοδιότητας της έως ότου εκδοθεί δικαστική απόφαση ιδιαίτερα σε περιπτώσεις που αφορούν σε επιβολή φόρου και δεν έχουν ποινική φύση κατά την ΕΣΔΑ (πρβλ και ΣτΕ 68/2023, 359/2020).

Κατόπιν όλων των ανωτέρω ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος περί παραβίασης θεμελιωδών αρχών του κράτους δικαίου, **απορρίπτονται**.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής τουμε **Α.Φ.Μ.**

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

A) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	2.443,09€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022	1.221,55€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	217,45€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€
Σύνολο	4.636,74€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

B) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	8.210,83€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022	4.105,42€
Ειδική εισφορά αλληλεγγύης	1.197,01€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€
Σύνολο	13.891,82€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Γ) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	1.316,95€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022	658,48€
Τέλος επιτηδεύματος	650,00€
Σύνολο	2.513,72€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Δ) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος/πράξη επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Διαφορά κύριου φόρου	5.330,66€
Πρόστιμο του άρθρου 58 του ν.4987/2022	2.665,33€
Σύνολο	7.995,99€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Ε) Η με αριθμό οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Κύριος φόρος	2.628,19€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

ΣΤ) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Κύριος φόρος	6.881,99€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Ζ) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου του Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Κύριος φόρος	1.679,62€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

Η) Η με αριθμόοριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδουτου Προϊσταμένου του 2ου ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

	Ποσό
Υπόλοιπο φόρου που δεν αναγνωρίζεται προς έκπτωση	25,60€
Κύριος φόρος	6.871,98€

Επί του οφειλόμενου φόρου, θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 52 του ΚΦΔ.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ 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.