



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, 08.04.2025
Αριθμός Απόφασης: 585

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 από **14.12.2024** κι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανή προσφυγή του **του με Α.Φ.Μ.**, κατά: **α)** της με αριθμό/11.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, **β)** της με αριθμό/15.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, **γ)** της με αριθμό/11.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, **δ)** της με αριθμό/15.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, **ε)** της με αριθμό/11.11.2024

πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, **στ)** της με αριθμό/15.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, **ζ)** της με αριθμό/11.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 και **η)** της με αριθμό/15.11.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ 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 από **14.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του 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 αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος, ασκούντος ατομική επιχείρηση με αντικείμενο δραστηριότητας «υπηρεσίες εγκατάστασης άλλων ειδών Π.Δ.Κ.Α» από τις **26.05.2021** έως τις **30.06.2022**, πρόστιμο ύψους **2.500,00€**, λόγω μη τήρησης 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.

-Με την με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018, 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, για πωλήσεις διαφόρων ειδών μέσω διαδικτύου, η αξία των οποίων εισπράχθηκε με την μέθοδο της αντικαταβολής από διάφορους πελάτες, καθαρής αξίας 10.950,81€ πλέον Φ.Π.Α. 2.628,19€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **13.579,00€**, 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.

-Με την με αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00€**, λόγω μη τήρησης 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.

-Με την με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **3.441,00€**, λόγω μη έκδοσης τριακοσίων τριών (303) 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, καθαρής αξίας 28.675,00€ πλέον Φ.Π.Α. 6.882,00€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **35.557,00€**, 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.

-Με την με αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00€**, λόγω μη τήρησης 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.

-Με την με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **839,81€**, λόγω μη έκδοσης ογδόντα μίας (81) 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, καθαρής αξίας 6.998,39€ πλέον Φ.Π.Α. 1.679,61€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **8.678,00€**, 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.

-Με την με αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **2.500,00€**, λόγω μη τήρησης 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.

-Με την με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021, 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, για πωλήσεις διαφόρων ειδών μέσω διαδικτύου, η αξία των οποίων εισπράχθηκε με την μέθοδο της αντικαταβολής, από διάφορους πελάτες, καθαρής αξίας 28.739,92€ πλέον Φ.Π.Α. 6.897,58€ (συντελεστής Φ.Π.Α. 24%), ήτοι συνολικής αξίας **35.637,50€**, 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.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από ημερομηνία θεώρησης **21.08.2024** έκθεσης 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 - Ε2 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων, σε εκτέλεση των με αριθμούς/...../28.06.2023 και/...../04.07.2023 εντολών ελέγχου του Προϊσταμένου της.

Κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου των ληφθέντων από τις συνεργαζόμενες με τον προσφεύγοντα, εταιρίες ταχυμεταφορών «.....» και «.....» στοιχείων, για τις εισπράξεις από αντικαταβολές που έλαβε το χρονικό διάστημα **01.01.2018-31.12.2021** με τα εκδοθέντα φορολογικά του στοιχεία και εξαίρεσης ποσών αποστολών που δεν παραλήφθηκαν ή επιστράφηκαν από τους αγοραστές, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης διαπίστωσε τη μη έκδοση επτακοσίων ενενήντα τριών (793) φορολογικών στοιχείων εσόδων συνολικής αξίας **93.823,50€**.

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 περιόδου ελέγχου (έτη 2018-2021). Η εν λόγω επιχείρηση λειτούργησε από τις 26.05.2021 έως 30.06.2022 και σχεδόν δεν καταλαμβάνει την περίοδο ελέγχου, πλην του τελευταίου εξαμήνου.
- 2) Η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε καμία από τις ενδεδειγμένες μεθόδους και τεχνικές για τον προσδιορισμό των εσόδων του: από το ποσό κάθε αποστολής θα έπρεπε να αφαιρεθούν τα έξοδα αυτής, τα οποία ήταν κατά μέσο όρο 7,5 ευρώ ανά αποστολή και τα οποία έπρεπε να ζητήσει να της αποστείλουν οι εταιρείες και
- 3) 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).
- 4) Έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων

Επειδή, στο άρθρο 23 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το ν.4174/2013) και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν 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 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.

2. Ο έλεγχος εκπλήρωσης των φορολογικών υποχρεώσεων του φορολογούμενου που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου: α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, δηλώσεις και λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, καθώς και έγγραφα και πληροφορίες που έχει στην κατοχή της ή με βάση τα βιβλία και λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικού εγγράφου της Φορολογικής Διοίκησης.

3. Ο Γενικός Γραμματέας Δημοσίων Εσόδων μπορεί με απόφασή του να ορίζει ειδικό τρόπο διενέργειας των ελέγχων, ενδεδειγμένες ελεγκτικές επαληθεύσεις, για ορισμένες ή και για όλες τις κατηγορίες των υπόχρεων, ανάλογα και με το αντικείμενο δραστηριότητας και το ύψος των οικονομικών δεδομένων, διαδικασίες που πρέπει να ακολουθούνται κατά τον έλεγχο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο αυτό, καθώς και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

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. προβλέπεται, 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, στο άρθρο 15 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το ν.4174/2013) και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Κατόπιν εγγράφου ή ηλεκτρονικού αιτήματος του Γενικού Γραμματέα, οι κρατικές υπηρεσίες και κάθε φορέας της Γενικής Κυβέρνησης, συμπεριλαμβανομένων των δικαστικών και εισαγγελικών αρχών και όλων των δημόσιων οργανισμών, φορέων και εταιρειών, όπου συμμετέχει ή έχει την εποπτεία το Κράτος, καθώς και των ανεξάρτητων αρχών, υποχρεούνται να παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση κάθε διαθέσιμη πληροφορία και να επιδεικνύουν, χωρίς τη μεταφορά τους εκτός των εγκαταστάσεων, όλα τα πρωτότυπα έγγραφα, μητρώα και στοιχεία που έχουν στην κατοχή τους.

2. Κατά παρέκκλιση της παραγράφου 1, η Φορολογική Διοίκηση δεν μπορεί να λαμβάνει γνώση πληροφοριών ή εγγράφων που αφορούν σε ποινικές υποθέσεις που εκκρεμούν ενώπιον των

αρμόδιων εισαγγελικών αρχών ή των ποινικών δικαστηρίων, χωρίς την προηγούμενη έγγραφη άδεια του αρμόδιου Εισαγγελέα. Πληροφορίες οι οποίες προέρχονται από την Αρχή Καταπολέμησης της Νομιμοποίησης Εσόδων από Εγκληματικές Δραστηριότητες και της Χρηματοδότησης της Τρομοκρατίας και Ελέγχου των Δηλώσεων Περιουσιακής Κατάστασης χορηγούνται στη Φορολογική Διοίκηση σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του ν.3691/2008», με την επιφύλαξη του πρώτου εδαφίου της παραγράφου αυτής.

3. Ο Γενικός Γραμματέας δικαιούται να ζητά πληροφορίες ή έγγραφα από λοιπά τρίτα πρόσωπα, όπως ιδίως από τα χρηματοπιστωτικά ιδρύματα, τους οργανισμούς συλλογικών επενδύσεων, τα επιμελητήρια, τους συμβολαιογράφους, τους υποθηκοφύλακες, τους προϊσταμένους των κτηματολογικών γραφείων, τους οικονομικούς ή κοινωνικούς ή επαγγελματικούς φορείς ή οργανώσεις, για τον καθορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, που προκύπτει με βάση τις διασταυρώσεις των στοιχείων και την είσπραξη της φορολογικής οφειλής με τους ειδικότερους όρους που προβλέπονται στην παράγραφο 1. Για την εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου, η Φορολογική Διοίκηση δύναται να αποστέλλει ερώτημα, έγγραφο ή ηλεκτρονικό, το οποίο πρέπει να απαντάται από το τρίτο πρόσωπο εντός δέκα (10) ημερών από την παραλαβή του. Σε εξαιρετικά σύνθετες υποθέσεις, η προθεσμία μπορεί να παραταθεί για είκοσι (20) επιπλέον ημέρες.

3α. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να ζητά, με έγγραφο ή ηλεκτρονικό αίτημα, από κάθε διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας, η οποία δραστηριοποιείται στην οικονομία του διαμοιρασμού, ανεξάρτητα από το εάν αυτή έχει μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 6 του Ν. 4172/2013 (ΚΦΕ) ή στις διατάξεις των ΣΑΔΦ που έχει συνάψει η Ελλάδα, οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο σχετικά με πρόσωπα που χρησιμοποιούν την πλατφόρμα ως πωλητές, για τα οποία προκύπτουν φορολογικές υποχρεώσεις στην ημεδαπή. Οι κατά τα ως άνω αιτούμενες πληροφορίες ή στοιχεία παρέχονται ή διαβιβάζονται από τον διαχειριστή ψηφιακής πλατφόρμας στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων μέχρι την τελευταία ημέρα του επόμενου μήνα από τον μήνα παραλαβής του αιτήματος. Η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου δύναται να παρατείνεται κατά έναν (1) μήνα, ανάλογα με τον όγκο των αιτούμενων πληροφοριών ή στοιχείων κατόπιν υποβολής αιτήματος από τον διαχειριστή της ψηφιακής πλατφόρμας. Οι πάροχοι υπηρεσιών διαδικτύου (ISPs) και κάθε άλλο πρόσωπο, φυσικό ή νομικό ή νομική οντότητα ή αρχή διαβιβάζουν στη Φορολογική Διοίκηση, κατόπιν σχετικού αιτήματός της με το οποίο ορίζεται ο χρόνος και ο τρόπος διαβίβασης, κάθε στοιχείο που έχουν στην κατοχή τους και αφορά στα πρόσωπα, τα οποία έχουν την ιδιοκτησία, τη χρήση ή/και την ευθύνη λειτουργίας ή/και διαχείρισης των ιστοτόπων/ονομάτων χώρου των ανωτέρω ψηφιακών πλατφορμών.

Για τις ανάγκες της παρούσας περίπτωσης, νοούνται:

Ως «ψηφιακή πλατφόρμα», κάθε λογισμικό, συμπεριλαμβανομένου ενός δικτυακού τόπου ή ενός μέρους του και εφαρμογών, συμπεριλαμβανομένων των εφαρμογών για κινητά, όπου δύο ή περισσότεροι χρήστες ή ομάδες χρηστών επικοινωνούν μέσω διαδικτύου με τη μεσολάβηση του διαχειριστή της πλατφόρμας, προκειμένου να διευκολυνθεί μια συναλλαγή μεταξύ τους, επιτρέποντας

στους πωλητές να συνδέονται με άλλα πρόσωπα για την παροχή σε αυτούς σχετικών υπηρεσιών και αγαθών, έναντι αντιτίμου.

Ως «διαχειριστής ψηφιακής πλατφόρμας», κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο που κατέχει ή καθιστά διαθέσιμη την πλατφόρμα ή μέρος αυτής στους χρήστες ή νόμιμο εκπρόσωπό της στην Ελλάδα.

Ως «πωλητής», το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, που χρησιμοποιεί την πλατφόρμα για την παροχή των σχετικών υπηρεσιών και τη σύνδεσή του με αντισυμβαλλόμενα πρόσωπα μέσω της ψηφιακής πλατφόρμας.

Με κοινή απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υπουργού Ψηφιακής Διακυβέρνησης και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζεται κάθε αναγκαίο θέμα και διαδικασία, καθώς και οι ειδικότερες λεπτομέρειες διαδικαστικού περιεχομένου για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης. 4. Ο Γενικός Γραμματέας δύναται να εκδίδει απόφαση, με την οποία ορίζονται ορισμένες κατηγορίες προσώπων που υποχρεούνται να παρέχουν αυτομάτως πληροφορίες σχετικά με τις οικονομικές συναλλαγές τους με φορολογούμενους, οι όροι και οι προϋποθέσεις για την παροχή αυτών των πληροφοριών, καθώς και οι λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.

5. Τρίτα πρόσωπα που δεσμεύονται από επαγγελματικό απόρρητο υποχρεούνται στη χορήγηση των πληροφοριών της παραγράφου 3, εφόσον αυτές αφορούν οικονομικές συναλλαγές τους με τον φορολογούμενο. Για τις λοιπές πληροφορίες που προστατεύονται από επαγγελματικό απόρρητο απαιτείται έγγραφη άδεια από τον αρμόδιο Εισαγγελέα. Για τη χορήγηση της άδειας αυτής, ο Γενικός Γραμματέας υποβάλλει στον αρμόδιο Εισαγγελέα αίτημα, στο οποίο περιλαμβάνονται:

- α) το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και η δραστηριότητα του φορολογούμενου,
- β) το ονοματεπώνυμο, η διεύθυνση και η δραστηριότητα του προσώπου που δεσμεύεται από επαγγελματικό απόρρητο,
- γ) οι σημαντικές ενδείξεις φοροδιαφυγής που έχει στη διάθεσή της η Φορολογική Διοίκηση εναντίον του φορολογούμενου,
- δ) οι λόγοι για τους οποίους η Φορολογική Διοίκηση επιθυμεί να αποκτήσει πληροφορίες από το πρόσωπο που δεσμεύεται από επαγγελματικό απόρρητο.

Αντίγραφο της άδειας επισυνάπτεται στο αίτημα πληροφοριών. Σε περίπτωση χορήγησης της άδειας, ο τρίτος δεν ευθύνεται ποινικά ή αστικά για παραβίαση του επαγγελματικού απορρήτου.....».

Επειδή, στο άρθρο 13 του ν.4987/2022 (που κωδικοποίησε το ν.4174/2013) και ίσχυσε έως 18.04.2024, οριζόταν ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία

εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους....».

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 το άρθρο 3 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), 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, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.

2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού.

3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο.

4. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης τήρησης των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου, το κριτήριο της σημαντικότητας της παρ. 5 του άρθρου 17 του παρόντος νόμου δεν έχει εφαρμογή.

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων».

Επειδή, με το άρθρο 5 του ν.4308/2014 (ΕΛΠ), ορίζεται ότι: « 1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.....».

Επειδή, στο άρθρο 12 παρ. 1 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη».

Επειδή, με το άρθρο 13 του ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής.».

Επειδή, με το άρθρο 39 του ν.4308/2014 ορίζονται τα ακόλουθα: «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, στην ΠΟΛ.1003/31.12.2014 Παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» διευκρινίσθηκε ότι: « Παράγραφος 1

39.1.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της περίπτωσης (γ) της παραγράφου 2 του άρθρου 1 δεν υπόκεινται στον παρόντα νόμο, και συνεπώς, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων που προβλέπει ο νόμος αυτός. Στα πρόσωπα αυτά περιλαμβάνονται (διαζευκτικά ή και αθροιστικά) συγκεκριμένες περιπτώσεις που κατονομάζονται στις υποπαραγράφους (α) έως (γ) της παραγράφου 1 του άρθρου 39....39.1.4 Σύμφωνα με την περίπτωση (β) της παραγράφου 1 του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

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

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

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

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

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

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές....

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

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

Επειδή, με το άρθρο 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 το άρθρο 10 παρ. 2 περ. β' και 5 του ν. 4987/2022, οριζόταν ότι: «1.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. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που πρόκειται να

ασκήσουν δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου, ως χρόνος έναρξης θεωρείται ο χρόνος της νόμιμης σύστασής τους. 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.... 5. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραλείπει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις, δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής και παρακράτησης των φόρων και από τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις.».

Επειδή, με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν.4987/2022 οριζόταν ότι: «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: 1. η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του, 2. ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1,».

Επειδή, με το άρθρο 58Α παρ. 1 και 3 του ν.4987/2022, οριζόταν ότι: «1. Σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων (φορολογικού στοιχείου) ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του Φ.Π.Α. που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.».

Επειδή, με το άρθρο 65 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: « 1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής

προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου....».

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, σύμφωνα με το άρθρο 147 ΚΔΔ: «1. Αποδεικτικά μέσα είναι: α) η αυτοψία, β) η πραγματογνωμοσύνη, γ) τα έγγραφα, δ) η ομολογία του ιδιώτη διαδίκου, ε) οι εξηγήσεις των διαδίκων, στ) οι μάρτυρες και ζ) τα δικαστικά τεκμήρια».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 148 ΚΔΔ: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 185 ΚΔΔ: «1. Οι μαρτυρικές καταθέσεις τις οποίες προσάγουν οι διάδικοι προαποδεικτικώς λαμβάνονται ενόρκως, ... ενώπιον του ειρηνοδίκη ή συμβολαιογράφου της έδρας του δικαστηρίου ή της κατοικίας του μάρτυρα. 2. Ο διάδικος που επιδιώκει τη λήψη μαρτυρικής κατάθεσης κατά τα οριζόμενα στην προηγούμενη παράγραφο επιδίδει, δέκα (10) τουλάχιστον ημέρες από την κατάθεση, στους λοιπούς διαδίκους, κλήση, η οποία αναφέρει το ένδικο βοήθημα ή μέσο που αφορά η κατάθεση, τόπο, ημέρα και ώρα διεξαγωγής της, το ονοματεπώνυμο, το επάγγελμα και τη διεύθυνση της κατοικίας του μάρτυρα, καθώς και το θέμα της κατάθεσης».

Επειδή, σύμφωνα με πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (ΣτΕ 2152/2017, 4155/2018, 1838/2016, 1327/2012, 1349/2001, 3042/2004), από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι οι προσκομιζόμενες από τους διαδίκους εξώδικες δηλώσεις, επιστολές ή βεβαιώσεις δεν είναι νόμιμα αποδεικτικά μέσα και δεν επιτρέπεται να ληφθούν νομίμως υπόψη, ούτε για τη συναγωγή δικαστικών τεκμηρίων, γιατί αποτελούν μαρτυρίες, για τις οποίες δεν τηρήθηκαν οι απαιτούμενες από τον Κώδικα Φορολογικής Δικονομίας διατυπώσεις για την εγκυρότητά τους. Αποτελούν, όμως, οι εν λόγω

δηλώσεις ή βεβαιώσεις νόμιμα αποδεικτικά μέσα, εάν είναι προγενέστερες της προσφυγής και δεν έχουν συνταγεί εν όψει ή επ' ευκαιρία της διοικητικής δίκης ή με σκοπό να χρησιμοποιηθούν στο πλαίσιο της δίκης αυτής, ή εάν έχουν τεθεί υπόψη της Διοικήσεως, στο πλαίσιο του ελέγχου που ενδεχομένως διενήργησε πριν από την έκδοση της προσβληθείσης με την προσφυγή πράξης, ώστε να καταστούν στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης.

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 ύπαρξής 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 ελλείψει 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 αθών 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 δύο 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)

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 διάστημα **01.01.2018-31.12.2021** και 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 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 στις **09.04.2024** στον προσφεύγοντα το με αριθμό/08.04.2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήση σε ακρόαση άρθρου 6 του ν.2690/1999 και τον με αριθμό/08.04.2024 προσωρινό 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 πρωτοκόλλου/.... γραπτό υπόμνημα, που λήφθηκε υπόψη από την ελεγκτική αρχή, αλλά δεν μετέβαλε το πόρισμα του ελέγχου. Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης συνέταξε την από **21.08.2024** οικεία έκθεση ελέγχου, την οποία απέστειλε στην Δ.Ο.Υ. Ε' Θεσσαλονίκης που εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι 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), ενώ στην πραγματικότητα, κατά τα φορολογικά έτη 2018 και 2019, αφορούσαν σε εκποίηση προσωπικών και οικογενειακών αντικειμένων της

αποβιώσας το έτος 2008 μητέρας του,, κατόπιν συνεννόησης με τους δύο αδερφούς του και και με τον πατέρα του Επισημαίνει δε, ότι τα αντικείμενα αυτά πωλήθηκαν χαμηλότερα από τη συνήθη αξία τους και τα εισπραχθέντα χρήματα διανεμήθηκαν μεταξύ τους ισομερώς. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις από 24.04.2024, 25.04.2024 και 24.04.2024 αντίστοιχα υπεύθυνες δηλώσεις του άρθρου 8 του ν.1599/1986 των ανωτέρω.

Περαιτέρω, για τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 διατείνεται ότι οι αποστολές μέσω των εταιριών ταχυμεταφοράς, αφορούσαν εκποιήσεις προσωπικών και οικογενειακών αντικειμένων, τις οποίες ανέλαβε αυτός να ολοκληρώσει λόγω προγενέστερης εμπειρίας του, του θείου του ύψους 2.500,00€, της γιαγιάς του ύψους 10.000,00€, της έταιρης γιαγιάς του ύψους 9.800,00€, της συζύγου του ύψους 4.800,00€, της πεθεράς του ύψους 6.000,00€, του φίλου του ύψους 4.500,00€. Επισημαίνει πάλι, ότι τα αντικείμενα αυτά πωλήθηκαν χαμηλότερα από τη συνήθη αξία τους και τα εισπραχθέντα χρήματα αποδόθηκαν στους ιδιοκτήτες των αντικειμένων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του συνυπέβαλε με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή τις από 29.04.2024, 24.04.2024, 23.04.2024, 25.04.2024, 27.04.2024 και 26.04.2024 αντίστοιχα υπεύθυνες δηλώσεις του άρθρου 8 του ν.1599/1986 των ανωτέρω.

Επειδή, οι υπεύθυνες δηλώσεις που συνυπέβαλε ο προσφεύγων ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, συντάχθηκαν κατόπιν επίδοσης στον προσφεύγοντα στις **09.04.2024**, του με αριθμό/08.04.2024 σημειώματος διαπιστώσεων ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – κλήσης σε ακρόαση άρθρου 6 του ν.2690/1999. Οι εν λόγω υπεύθυνες δηλώσεις, καίτοι στοιχείο του φακέλου της υπόθεσης, από μόνες τους, χωρίς περαιτέρω αποδεικτικά στοιχεία, δεν δύναται να τεκμηριώσουν τους ισχυρισμούς του.

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι εσφαλμένα και παντελώς αβάσιμα έκρινε η ελεγκτική αρχή ότι διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο «Εγκατάσταση, ενοικίαση, παροχή υπηρεσιών σχετικά με ναργιλέδες» καθ' όλη τη διάρκεια της περιόδου ελέγχου (έτη 2018-2021), ενώ η εν λόγω επιχείρηση λειτούργησε από τις **26.05.2021** έως τις **30.06.2022** και σχεδόν δεν καταλαμβάνει την περίοδο ελέγχου, πλην του τελευταίου εξαμήνου.

Επειδή, σε κανένα σημείο της από ημερομηνία θεώρησης **21.08.2024** έκθεσης μερικού ελέγχου δεν αναφέρεται ότι οι αποστολές μέσω εταιριών ταχυμεταφορών στις οποίες προέβη ο προσφεύγων αφορούσαν τη δραστηριότητα του «Εγκατάσταση, ενοικίαση, παροχή υπηρεσιών σχετικά με ναργιλέδες».

Επειδή, ο προσφεύγων προέβη σε έναρξη εργασιών στις **26.05.2021**. Ωστόσο, σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις, για τις υπό κρίση συναλλαγές κατά τα έτη 2018, 2019, 2020 και 2021 υποχρεούτο σε έκδοση παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση λογιστικών βιβλίων, καθώς πραγματοποιούσε συνεχείς και όχι ευκαιριακές πωλήσεις μέσω εταιριών ταχυμεταφοράς και το αποκτηθέν εισόδημα από τις συναλλαγές αυτές υπερέβαινε τις 10.000€ ετησίως, πλην του φορολογικού έτους 2020. Συνεπώς, φέρει τα χαρακτηριστικά της οργανωμένης επιχείρησης και όφειλε εντός του έτους 2018 να υποβάλει την σχετική δήλωση έναρξης εργασιών.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ισχυρισμός του **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η φορολογική αρχή δεν εφάρμοσε καμία από τις ενδεδειγμένες μεθόδους και τεχνικές για τον προσδιορισμό των εσόδων του κι ότι από το ποσό κάθε αποστολής θα έπρεπε να αφαιρεθούν τα έξοδα αυτής (κατά μέσο όρο 7,50€ ανά αποστολή) που έπρεπε να αναζητηθούν από τις εταιρίες και

Επειδή, ο προσδιορισμός του προστίμου για τη μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων συναρτάται από την αξία του μη εκδοθέντος στοιχείου και υπολογίζεται στο 50% του Φ.Π.Α. της αξίας αυτού, χωρίς την αφαίρεση οποιασδήποτε δαπάνης.

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

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι η ελεγκτική αρχή παραβίασε τις θεμελιώδεις αρχές 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).

Επειδή, εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή απέδειξε τη διάπραξη των φορολογικών παραβάσεων από τον προσφεύγοντα, ήτοι της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων, καθώς και της μη έκδοσης αποδείξεων λιανικής πώλησης ή άλλων φορολογικών στοιχείων εσόδων, για πωλήσεις διαφόρων ειδών μέσω διαδικτύου, βάσει της ισχύουσας φορολογικής νομοθεσίας. Θέμα παραβίασης των ανωτέρω αρχών δεν υφίσταται. Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, ο προσφεύγων διατείνεται ότι οι προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται αιτιολογίας.

Επειδή, επί της από ημερομηνία θεώρησης **21.08.2024** έκθεσης 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 - Ε2 Τμήμα Προληπτικών Ελέγχων, εκτίθενται αναλυτικά, διεξοδικά και εμπειριστατωμένα οι ελεγκτικές ενέργειες και διαπιστώσεις που αιτιολογούν τις καταλογισθείσες παραβάσεις.

Συνεπώς, ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται ως αβάσιμος.**

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **14.12.2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικής υποβολής ενδικοφανούς προσφυγής του του με **Α.Φ.Μ.**

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

Α) Η με αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2΄ περ. ε΄ του ν.4987/2022	2.500,00€

Β) Η με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α περ. 1 του ν.4987/2022	1.314,10€

Γ) Η με αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2΄ περ. ε΄ του ν.4987/2022	2.500,00€

Δ) Η με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α περ. 1 του ν.4987/2022	3.441,00€

Ε) Η με αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2΄ περ. ε΄ του ν.4987/2022	2.500,00€

ΣΤ) Η με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2020 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α περ. 1 του ν.4987/2022	839,81€

Ζ) Η με αριθμό/11.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 1 περ. η΄ και παρ. 2΄ περ. ε΄ του ν.4987/2022	2.500,00€

Η) Η με αριθμό/15.11.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 58Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ε΄ Θεσσαλονίκης.

Είδος προστίμου	Ποσό
Πρόστιμο άρθρου 58Α περ. 1 του ν.4987/2022	3.448,79€

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**

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.