



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Θεσσαλονίκη : 06/06/2025

Αριθμ. Αποφ.: 1072



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10
Ταχ. Κώδικας : 54639 Θεσ/νικη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@.aade.gr
Url : www.aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 ΦΕΚ Α' 58/19-4-2024) εφεξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει..

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 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 με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ... του ... με **ΑΦΜ** ..., κατοίκου, επί της οδού ..., Τ.Κ. ..., καθώς και το υπ'αριθμ. .../**23-05-2025** συμπληρωματικό υπόμνημα, κατά α)της υπ' αριθμ. .../**02-01-2025** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021 και β)της υπ'αριθμ. .../**02-01-2025** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022, γ)της υπ'αριθμ. .../**02-01-2025** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, δ)της υπ'αριθμ. .../**02-01-2025** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2021, ε)της υπ'αριθμ.../**02-01-2025** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2022 και στ)της υπ'αριθμ. .../**02-01-2025** πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58^Α του ν.4987/2022 φορολογικού έτους 2023, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή η τροποποίηση.

6. Την έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, με την οποία ζητείται η απόρριψη της ανωτέρω ενδικοφανούς προσφυγής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της του ... με **ΑΦΜ** ..., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**02-01-2025** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.600,00€, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας και λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4987/2022.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../**02-01-2025** πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη

συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4987/2022.

- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 2.500,00€, λόγω μη συμμόρφωσης με τις υποχρεώσεις του άρθρου 13 του ν.4987/2022.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 380,81€, λόγω μη έκδοσης είκοσι δύο (22) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 3.935,00€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 570,58€, λόγω μη έκδοσης τριάντα δύο (32) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 4.754,84€.
- ❖ Με την υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 605,32€, λόγω μη έκδοσης τριάντα τριών (33) αποδείξεων λιανικής πώλησης συνολικής αξίας 5.044,35€.

Οι ανωτέρω πράξεις εκδόθηκαν από τη Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, δυνάμει της από 31-10-2024 έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. του τμήματος Ε1 της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ. Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, στα φορολογικά έτη 2021-2023.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ./2024 πληροφοριακό δελτίο που αφορούσε την ορθή διαπίστωση των διατάξεων του ν.4308/2014 και του ν.4987/2022,

Η ως άνω εντολή ελέγχου κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα στις 04/06/2024 με ανάρτηση στον ηλεκτρονικό της λογαριασμό, ενώ στις 02/09/2024 της γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στα πλαίσια του ν.4512/2018. Στις 05/06/2024 κοινοποιήθηκε η υπ' αριθμ. .../04-06-2024 πρόσκληση προσκόμισης των φορολογικών αρχείων των ελεγχόμενων ετών.

Από τον έλεγχο στα ηλεκτρονικά αρχεία της ΑΑΔΕ διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν είναι επιτηδευματίας και δεν έχει υποβάλει δήλωση έναρξης επαγγέλματος. Κατόπιν αλληλογραφίας με τις εταιρείες ταχυμεταφορών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποιούσε συστηματικές μεταφορές εμπορευμάτων έναντι αντικαταβολών, γεγονός που αποδεικνύει τη

διενέργεια εμπορικών συναλλαγών, χωρίς την έκδοση φορολογικών στοιχείων και χωρίς την υποβολή έναρξης επιτηδεύματος.

Κατόπιν αυτού, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εξέδωσε και επέδωσε στην προσφεύγουσα το υπ'αρίθμ. .../17-09-2024 σημείωμα διαπιστώσεων ελέγχου και τις προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμων επί του οποίου η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αρίθμ.../.../24-09-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων που απορρίφθηκαν από τον έλεγχο και εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Με την από **06-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανή προσφυγή και το υπ'αρίθμ...../23-05-2025 συμπληρωματικό υπόμνημα η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων επικαλούμενη τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν τελέστηκαν οι αποδιδόμενες παραβάσεις των άρθρων 10, 13, 14 και 24 του ν.4987/2022. Δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022. Μη υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών. Μη άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.
2. Πλημμελής-ανύπαρκτη αιτιολογία.
3. Παράβαση των κανόνων περί του βάρους απόδειξης. Ανεπίτρεπτη αντιστροφή του βάρους της απόδειξης. Η φορολογική αρχή φέρει το βάρος της απόδειξης και εν προκειμένω δεν αποδεικνύει τις αποδιδόμενες παραβάσεις. Είναι αναπόδεικτη η έκθεση ελέγχου.
4. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου στερούνται νόμιμου ερείσματος και πρέπει να ακυρωθούν, καθώς δεν προέκυψαν μετά από διενέργεια ελέγχου όπως θα έπρεπε. Η έκθεση ελέγχου είναι της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας και όχι της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, η οποία όφειλε να συντάξει έκθεση ελέγχου
5. Παράβαση ουσιώδους τύπου που οδηγεί σε ακυρότητα των πράξεων επιβολής προστίμου. Οι πράξεις εκδόθηκαν με την υπ'αρίθμ. .../19-12-2024 εντολή ελέγχου, ενώ η έκθεση ελέγχου συντάχθηκε δυνάμει της/03-06-2024 εντολής ελέγχου. Συνεπώς οι πράξεις εκδόθηκαν χωρίς να στηρίζονται σε έκθεση ελέγχου, αφού δεν τους κοινοποιήθηκε έκθεση της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ενώ δεν νοείται οι πράξεις να εκδόθηκαν πριν την εντολή ελέγχου.
6. Μη κοινοποίηση της .../19-12-2024 εντολής ελέγχου
7. Παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας. Παραβίαση του δικαιώματός της σε ακρόαση, μη τήρηση ή πλημμελής τήρηση του οποίου επάγεται ακυρότητα των προσβαλλόμενων πράξεων.

8. Ο καταλογισμός σε βάρος της προστίμων για υποχρέωση την οποία δεν είχε, αποτελεί νόμιμη και βάσιμη περίπτωση παράβασης του άρθρου 25 παρ.1 του Συντάγματος και της αρχής της αναλογικότητας.
9. Απαλλάσσονται της επιβολής Φ.Π.Α. και δεν υπάρχει υποχρέωση τήρησης βιβλίων και στοιχείων και δεν επιβάλλεται πρόστιμο του άρθρου 58^Α του ν.4174/2013 εάν οι συναλλαγές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως, σύμφωνα με το άρθρο 39 παρ.1β' του ν.4308/2014. Στην υπό κρίση περίπτωση είναι μικρότερες των 10.000 ευρώ.
- 10.Τα ποσά είναι μηδαμινά και είναι εμφανές ότι καμία ενέργειά της δεν είχε και δεν θα μπορούσε να έχει σκοπό το κέρδος και οι φερόμενες πωλήσεις δεν έγιναν στο πλαίσιο κάποιας οργανωμένης και δομημένης επιχείρησης. Μόνο ως ευκαιριακές θα μπορούσαν να θεωρηθούν. Δεν επρόκειτο για διενέργεια εμπορικής επιχείρησης. Ο έλεγχος δεν απέδειξε τη συστηματική διενέργεια πωλήσεων.
- 11.Σύμφωνα με την Ε.2031/26-04-2023, το βάρος της απόδειξης τόσο του κέρδους per se όσο και της ύπαρξης συστηματικών πωλήσεων φέρει η Διοίκηση και όχι ο φορολογούμενος.

Ως προς τον πρώτο, δεύτερο, τρίτο, τέταρτο, ένατο, δέκατο και ενδέκατο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ.1 του Ν.4987/2022 «α)Κάθε πρόσωπο που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου ή να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο κατά τον τρόπο και το χρόνο που ορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα. Με όμοια απόφαση είναι δυνατόν να ορίζονται άλλες κατηγορίες προσώπων, για τις οποίες απαιτείται εγγραφή στο φορολογικό μητρώο. β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης. 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.»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 13 παρ.1 του Ν.4987/2022 «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, ο ν.4308/2014 (ΦΕΚ Α' 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, , ορίζει στο **άρθρο 1** 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:** α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.

β) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ομόρρυθμης ή ετερόρρυθμης εταιρείας, όταν όλοι οι άμεσοι ή έμμεσοι εταίροι των προσώπων αυτών έχουν περιορισμένη ευθύνη λόγω του ότι είναι είτε νομικά πρόσωπα της περίπτωσης α` της παρούσας παραγράφου ή άλλου νομικού τύπου συγκρίσιμου με τα νομικά πρόσωπα της περίπτωσης αυτής.

γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.» Στο **άρθρο 3** ότι : «**1.** Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. **2.** Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. **3.** Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. **11.** Η οντότητα της παρ. 2(γ) του άρθρου 1 που εμπίπτει στην κατηγορία των πολύ μικρών οντοτήτων και επιλέγει, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο, να καταρτίσει τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της παρ. 8 του άρθρου 16 δύναται να μην τηρήσει τα αρχεία της παραγράφου 2 του παρόντος άρθρου. **12.** Όταν, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου, η οντότητα δεν συντάσσει ισολογισμό, δύναται, αντί του λογιστικού συστήματος της παραγράφου 10, να χρησιμοποιεί ένα

κατάλληλο απλογραφικό λογιστικό σύστημα (βιβλία εσόδων - εξόδων) για την παρακολούθηση των στοιχείων της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, τα οποία συμπεριλαμβάνουν: α) Τα πάσης φύσεως έσοδα διακεκριμένα σε έσοδα από πώληση εμπορευμάτων, από πώληση προϊόντων, από παροχή υπηρεσιών και λοιπά έσοδα. β) Τα πάσης φύσεως κέρδη. γ)». Στο άρθρο 39, ορίζει ότι : «1. Δεν υπόκεινται στις ρυθμίσεις αυτού του νόμου τα παρακάτω φυσικά πρόσωπα που εμπίπτουν στην παράγραφο 2γ του άρθρου 1. α) Οι αγρότες του ειδικού ... β) Τα φυσικά πρόσωπα, τα οποία, ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση, πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον οι συναλλαγές αυτές στο σύνολό τους δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως. γ) Δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων και σεμιναρίων, εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα. 39.1.4 Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

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

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

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

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

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

δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

39.1.7 Με την υποπαράγραφο (1γ) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι δημόσιοι ή ιδιωτικοί υπάλληλοι ή συνταξιούχοι που είναι συγγραφείς ή

εισηγητές εκπαιδευτικών προγραμμάτων (π.χ. μεταπτυχιακά) και σεμιναρίων (π.χ. ημερίδες), εφόσον δεν ασκούν άλλη επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

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

Στο άρθρο 30, ορίζει ότι: «14. Με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων δύναται να καθορίζονται ειδικές απλουστεύσεις και απαλλαγές σε ό,τι αφορά στην τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) και στην έκδοση λογιστικών στοιχείων (παραστατικών) για κατηγορίες οντοτήτων με κριτήρια το μέγεθος ή το είδος της δραστηριότητας ή τον τρόπο ή τον τόπο άσκησης αυτής και εφόσον διασφαλίζεται ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης»

Επειδή με την ΠΟΛ.1003/31.12.2014, με την οποία παρέχονται οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΦΕΚ Α΄ 251) περί των «Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» ορίζεται μεταξύ άλλων ότι : «39.1.1 Με την παράγραφο αυτή ορίζεται ότι ορισμένα από τα πρόσωπα της παραγράφου 2γ 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).

39.1.2 Με την υποπαράγραφο (1α) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου οι αγρότες του ειδικού καθεστώτος Φ.Π.Α του Ν. [2859/2000](#) βάσει του ύψους των ακαθάριστων εσόδων από την πώληση αγροτικών προϊόντων και την παροχή αγροτικών υπηρεσιών ή του ποσού που εισέπραξαν από δικαιώματα ενιαίας ενίσχυσης κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος. Το ύψος των ποσών αυτών καθορίζεται με απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων.

39.1.3 {.....}

39.1.4 Με την υποπαράγραφο (1β) του άρθρου 39 δεν έχουν υποχρέωση εφαρμογής του παρόντος νόμου τα φυσικά πρόσωπα τα οποία ευκαιριακά και ως παρεπόμενη απασχόληση

πωλούν προϊόντα ή παρέχουν υπηρεσίες, εφόσον το εισόδημα που αποκτούν από τις συναλλαγές αυτές δεν υπερβαίνει τις 10.000 ευρώ ετησίως.

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

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

- α) Τα φυσικά πρόσωπα όπως φοιτητές, νοικοκυρές, άνεργοι κλπ, που συμβάλλονται με εταιρείες ερευνών με συμβάσεις έργου ή όχι.
- β) Τα φυσικά πρόσωπα που διενεργούν πωλήσεις με το σύστημα της κατ' οίκον επίδειξης, ως αντιπρόσωποι πωλητές (dealers).
- γ) Οι ιδιωτικοί ή δημόσιοι υπάλληλοι, φοιτητές, μεταπτυχιακοί φοιτητές, υποψήφιοι διδάκτορες κ.λ.π οι οποίοι μετέχουν σε ερευνητικά προγράμματα επιχορηγούμενα ή μη, τα οποία εκτελούνται τόσο από πρόσωπα υπόχρεα του νόμου αυτού, όσο και από διάφορους φορείς.
- δ) Οι διερμηνείς ή μεταφραστές.

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

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

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

Επειδή, στο άρθρο 2 της Πολ. 1007/16-1-2015 – Απαλλαγή τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων αγροτών & λοιπών οντοτήτων Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Απαλλάσσονται από το

φορολογικό έτος (περίοδο) 2015 και εφεξής μόνο από την ενημέρωση λογιστικών αρχείων (βιβλία) οι πολύ μικρές οντότητες της παραγράφου 2.γ του άρθρου 1 του Ν. 4308/2014 οι οποίες:

1. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που πωλούν αγαθά ή προσφέρουν υπηρεσίες, αποκλειστικά από σταθερά σημεία μετά από άδεια των αρμόδιων υπηρεσιών, με εξαίρεση τις λαϊκές αγορές και τα παζάρια. Στην απαλλαγή της παραγράφου αυτής εντάσσονται, ενδεικτικά και όχι περιοριστικά, οι σπλιβωτές υποδημάτων καθώς και οι πωλητές κουλουριών, ψημένων καλαμποκιών, κάστανων, ξηρών καρπών, καρύδας ή άλλων αγαθών, που πωλούν ή προσφέρονται.
2. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) που απαλλάσσονται από το Φ.Π.Α. λόγω ύψους ακαθαρίστων εσόδων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39 του Ν. 2859/2000 με εξαίρεση τους εκμεταλλευτές ΤΑΧΙ, τα πρατήρια υγρών καυσίμων και τους πωλητές πετρελαίου θέρμανσης.
3. Είναι ατομικές επιχειρήσεις (φυσικά πρόσωπα) – πλανόδιοι λιανοπωλητές λαχείων.
4. Είναι οντότητες που εντάσσονται στο ειδικό καθεστώς κατ' αποκοπή καταβολής του Φόρου Προστιθέμενης Αξίας, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 40 του Ν. 2859/2000».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και η' του ν. 4987/2022 ορίζεται ότι: «Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα «ή υποβάλλει ελλιπή» δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' & ε' του ανωτέρου νόμου ορίζεται ότι: «Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 {...}, ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ στις περιπτώσεις ε', ζ' και η' της παραγράφου 1 {...}»

Επειδή, σύμφωνα με την Πολ. 1252/2015 – Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κ.Φ.Δ., αναφέρεται ότι: «Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το [άρθρο 13](#) υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

Επίσης, ως μη συμμόρφωση θεωρείται η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, φορολογικών μνημών, και αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί ([άρθρο 13 παρ. 2](#), όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή του με την περ. β' της [παρ. 1 του άρθρου 3](#) του ν. [4337/2015](#)), στον χρόνο που ορίζουν οι διατάξεις της [παραγράφου 2 του άρθρου 13](#)».

Επειδή, στην παρ.1 του άρθρου 58^A του ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον Φ.Π.Α. οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα.
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».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, στα πλαίσια αξιοποίησης του υπ'αριθμ. .../2024 πληροφοριακού δελτίου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, σύμφωνα με το οποίο απεστάλησαν για έλεγχο πληροφορίες εταιρειών ταχυμεταφορών, μεταξύ των οποίων και της ... COURIER, που αφορούν σε συναλλαγές φυσικών προσώπων που δεν ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα, η Ε' Υποδιεύθυνση Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, Τμήμα Ε1 προληπτικών ελέγχων, αφού διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα είναι συνταξιούχος, δεν ασκεί επαγγελματική δραστηριότητα και δεν έχει υποβάλει δήλωση έναρξης εργασιών, απέστειλε τα υπ'αριθμ. .../17-6-2024, .../6-6-2024, .../6-6-2024 & .../06-06-2024 αιτήματα προς τις εταιρείες ταχυμεταφορών «TAXYMETAFOPES . ..», «.. M.A.E.E.», . A.E. TAXYMETAFOPΩN» & «... A.E. TAXYMETAFOPΩN» ζητώντας αναλυτικές πληροφορίες σχετικά με αποστολές που ενδεχομένως διενεργήθηκαν για λογαριασμό της προσφεύγουσας (ημερομηνία αποστολής, ποσό αντικαταβολής & είσπραξης κ.λ.π).

Επειδή, από τις απαντήσεις των ως άνω εταιρειών ταχυμεταφορών διαπιστώθηκε ότι η προσφεύγουσα κατά τα ελεγχόμενα έτη διενεργούσε συστηματικές αποστολές μέσω της εταιρείας «TAXYMETAFOPES», που αφορούσαν σε 87 περιπτώσεις αποστολών με

διαφορετικούς παραλήπτες συνολικής αξίας 16.086,00€ και μία αποστολή στο έτος 2022 μέσω της εταιρείας «... Μ.Α.Ε.Ε.» αξίας 250,00€.

Επειδή, από την επεξεργασία των στοιχείων των ως άνω εταιρειών courier η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας διαπίστωσε ότι η προσφεύγουσα πραγματοποίησε μέσω της «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ . . .», κατά το έτος 2021 είκοσι δύο (22) αποστολές προς διάφορους παραλήπτες και εισέπραξε ως αντικαταβολή το ποσό των 3.935,00€, κατά το έτος 2022 πραγματοποίησε τριάντα δύο (32) αποστολές εκ των οποίων η μία μέσω της ... Μ.Α.Ε.Ε. και εισέπραξε το ποσό των 5.896,00€ και το έτος 2023 πραγματοποίησε τριάντα τρεις (33) αποστολές και εισέπραξε το ποσό των 6.255,00€. Σε όλες τις ως άνω αποστολές που διενεργήθηκαν καθ' όλη τη διάρκεια των ελεγχόμενων ετών, η εταιρεία «ΤΑΧΥΜΕΤΑΦΟΡΕΣ ...» παραλάμβανε τα εμπορεύματα από την ίδια διεύθυνση της προσφεύγουσας στην και τα απέδιδε σε διαφορετικούς παραλήπτες στην Ελλάδα έναντι αντικαταβολής.

Επειδή, από το σύνολο των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή έκρινε ότι οι εν λόγω αποστολές αφορούν την άσκηση εμπορικής δραστηριότητας, για την οποία ουδέποτε υποβλήθηκε δήλωση έναρξης εργασιών, χωρίς να μπορεί να προσδιοριστεί το είδος των συναλλαγών, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στις προσκλήσεις του ελέγχου, ούτε παρείχε τις απαραίτητες πληροφορίες σχετικά με τις ως άνω συναλλαγές.

Επειδή περαιτέρω, ο έλεγχος έκρινε ότι η αξία των αντικαταβολών αποτελεί πρόσφορο στοιχείο προσδιορισμού της αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης και ως εκ τούτου ορθώς επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.1 περ.η' και παρ.2 περ.ε' του ν.4987/2022 ανά έτος, περί μη τήρησης των υποχρεώσεων του άρθρου 13 του ίδιου νόμου. Βάσει των διαθέσιμων πληροφοριών, ο έλεγχος έκρινε ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν πωλήσεις με Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου ορθώς επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58^A παρ.1 του ν.4987/2022 ανά έτος.

Επειδή, οι ευκαιριακά απασχολούμενοι – φυσικά πρόσωπα μπορούν να πωλούν αγαθά ή να προσφέρουν υπηρεσίες σε επιτηδευματίες και οι αντισυμβαλλόμενοι τους για την αγορά αγαθών να εκδίδουν τιμολόγιο αγοράς και για την καταβολή αμοιβών για τις προσφερόμενες υπηρεσίες ή προμήθειες απόδειξη δαπάνης (μέχρι του οριζόμενου ορίου των 10.000€).

Αντίθετα, όταν τα φυσικά αυτά πρόσωπα 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 (αρ.1,

022.4, σελ.55, Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, Δημήτρης Σταματόπουλος, εκδόσεις forin, 2015).

Επειδή, το άρθρο 39 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) όπως ισχύει από 1-1-2019, αφορά το ειδικό καθεστώς απαλλαγής από την υποβολή δηλώσεων Φ.Π.Α. των πολύ μικρών επιχειρήσεων που πραγματοποιούν παραδόσεις αγαθών και παροχή υπηρεσιών μέχρι 10.000€, οι οποίες νομίμως έχουν υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών και τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων & στοιχείων).

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι οι εν λόγω συναλλαγές αφορούν ευκαιριακή απασχόληση, ενώ η φορολογική αρχή δεν απέδειξε την ύπαρξη οργανωμένης και δομημένης επιχείρησης κατ' εφαρμογή της παρ.3 του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και της Ε. 2031/2023 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον πέμπτο και έκτο ισχυρισμό.

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 27 του ν.5104/2022 «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. [...]

Επειδή, σύμφωνα με την υπ'αρίθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ2020 απόφαση - «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», ορίζεται ότι:

«Άρθρο 3 – διάρθρωση, 1.- Η Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) αποτελείται από τις παρακάτω Υπηρεσίες: (α) Υπηρεσίες που υπάγονται απευθείας στον Διοικητή, [...] (θθ) Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) (Περιφερειακές Υπηρεσίες)

[...]

Άρθρο 13 - Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.) και Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.)

1.- α) Η Διεύθυνση Προγραμματισμού και Αξιολόγησης Ελέγχων και Ερευνών (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), Ειδική Αποκεντρωμένη Υπηρεσία (Ε.Α.Υ.) και οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.), Περιφερειακές Υπηρεσίες (Π.Υ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιπέδου Διεύθυνσης, κατά τον τομέα των αρμοδιοτήτων τους, ασκούν τις αρμοδιότητες επί των ελέγχων πρόληψης για την εξακρίβωση της ορθής εφαρμογής των διατάξεων της φορολογικής νομοθεσίας, οι οποίες μεταβιβάστηκαν στη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων (Γ.Γ.Δ.Ε.) με τις διατάξεις των υποπεριπτώσεων β' και γ' της περίπτωσης 3 της υποπαραγράφου Ε.2 της παραγράφου Ε' του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (Α' 222), όπως προστέθηκε με την περίπτωση 1 της υποπαραγράφου Β1 της παραγράφου Β' του άρθρου πρώτου του ν. 4152/2013 (Α' 107) και εξειδικεύθηκαν με την αριθ. Δ6Α 1166403 ΕΞ 2013/31-10-2013 (Β' 2775) απόφαση του Υπουργού Οικονομικών και του Υφυπουργού Οικονομικών, τις σχετικές κατά τα προαναφερθέντα έρευνες, καθώς και όλες τις αρμοδιότητες και τα καθήκοντα που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, οι οποίες μεταφέρθηκαν στη Γ.Γ.Δ.Ε. από την Ειδική Γραμματεία Σ.Δ.Ο.Ε., με τις διατάξεις της περίπτωσης 1 της υποπαραγράφου Δ.7 της παραγράφου Δ' του άρθρου 2 του ν. 4336/2015 (Α' 94). β) Οι Υπηρεσίες Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε. είναι οι κατωτέρω: αα) Αττικής ββ) Θεσσαλονίκης γγ) Πάτρας δδ) Ηρακλείου γ) Κύριο έργο των παραπάνω Υπηρεσιών είναι η αποκάλυψη και η καταπολέμηση εστίων οικονομικού εγκλήματος που άπτονται φορολογικών υποθέσεων, μεγάλης φοροδιαφυγής, ο έλεγχος της κίνησης κεφαλαίων, ο έλεγχος της διακίνησης αγαθών και υπηρεσιών. δ) Οι αρμοδιότητες των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ασκούνται από τις οργανικές τους μονάδες παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε.. 2.- α) Στα πλαίσια άσκησης των αρμοδιοτήτων τους οι Προϊστάμενοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν και όλα τα δικαιώματα που ορίζονται από τις σχετικές διατάξεις για τους Προϊσταμένους των Δημόσιων Οικονομικών Υπηρεσιών (Δ.Ο.Υ.) και των Ελεγκτικών Κέντρων. β) Οι υπάλληλοι της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. έχουν πρόσβαση και λαμβάνουν οποιαδήποτε πληροφορία ή στοιχείο που αφορά ή σχετίζεται με την άσκηση του έργου και της αποστολής τους, ύστερα από σχετική υπηρεσιακή εντολή, μη υποκείμενοι σε περιορισμούς διατάξεων περί απορρήτου, υποχρεούμενοι, όμως, στην τήρηση των διατάξεων περί εχεμύθειας, όπως εκάστοτε ισχύουν στον Υπαλληλικό Κώδικα. 3.- Οι επιχειρησιακοί στόχοι, η διάρθρωση, η κατά τόπον αρμοδιότητα και η εξειδίκευση των αρμοδιοτήτων της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. και των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. καθορίζονται στην Ενότητα Β' του παρόντος άρθρου. 4.- Με ειδική εντολή του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. ή του Προϊσταμένου της ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. μπορεί να ανατίθεται στις Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. η διενέργεια ελέγχων και

ερευνών, εκτός των ορίων της κατά τόπον αρμοδιότητας ή συναρμοδιότητάς τους. 5.- Οι πράξεις καταλογισμού φόρων και προσδιορισμού προστίμων, που προκύπτουν από τα πληροφοριακά δελτία και τις εκθέσεις των Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., εκδίδονται από τις Δ.Ο.Υ., που παραλαμβάνουν τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος του φορολογουμένου, στον οποίο αφορούν και σε περίπτωση που έχει καταργηθεί το Τμήμα Ελέγχου της Δ.Ο.Υ. αυτής, από τη Δ.Ο.Υ. στην οποία περιήλθε η αρμοδιότητα του ελέγχου, 19 σύμφωνα με τις οικείες αποφάσεις, όπως ορίζεται στην αριθ. Δ.ΟΡΓ. Α 1115805 ΕΞ 2017/31-7-2017 (Β' 2743) απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως εκάστοτε ισχύει ή από τα κατά τόπον αρμόδια Τελωνεία. [...]

Επειδή, όπως προκύπτει από τα ανωτέρω, οι Υπηρεσίες Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων έχουν την αρμοδιότητα να διενεργούν έλεγχο παράλληλα και ανεξάρτητα από τις άλλες Υπηρεσίες της Α.Α.Δ.Ε., ενώ οι πράξεις επιβολής φόρων και προστίμων που προκύπτουν από τις εκθέσεις της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. εκδίδονται από τις αρμόδιες για την παραλαβή των δηλώσεων φόρου εισοδήματος Δ.Ο.Υ.

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, το Ε1 Τμήμα προληπτικών ελέγχων της Ε' Υποδιεύθυνσης Λάρισας της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. νομίμως διενήργησε έλεγχο στην προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθμ. .../.../3-6-2024 εντολής ελέγχου και συνέταξε την από 31-10-2024 έκθεση ελέγχου Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ.. Κατόπιν διαβίβασης της ως άνω έκθεσης ελέγχου στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, η τελευταία, εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων, δυνάμει της .../19-12-2024 εντολής ελέγχου, σύμφωνα με τις διατάξεις της Α. 1413/2019 και στις 07/01/2025 κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και την έκθεση ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας επί της οποίας εδράζονται οι ως άνω πράξεις.

Ως εκ τούτου, οι ισχυρισμοί περί παράβασης ουσιώδους τύπου της διαδικασίας, λόγω έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων από διαφορετική υπηρεσία από αυτήν που συνέταξε την έκθεση ελέγχου απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Ως προς τον έβδομο ισχυρισμό

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 20 του Συντάγματος: «*Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερόμενου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του*».

Με την ανωτέρω διάταξη θεσπίζεται ατομικό δικαίωμα του διοικούμενου φορολογούμενου να αναπτύσσει τις απόψεις του πριν από κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων και συμφερόντων του. Το δικαίωμα δε αυτό εξειδικεύτηκε

με το άρθρο 6 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (ν. 2690/1999), με το οποίο ορίζονται τα εξής: «1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικά, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.3... 4. Οι διατάξεις των παρ. 1 και 2 εφαρμόζονται και όταν οι σχετικές με τη δυσμενή διοικητική πράξη διατάξεις προβλέπουν δυνατότητα άσκησης διοικητικής προσφυγής..».

Κατ' εφαρμογή της ανωτέρω συνταγματικής επιταγής περί τήρησης της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσης των ατομικών διοικητικών πράξεων, θεσπίστηκε η διαδικασία του άρθρου 28 του ν. 4174/2013, όπως πλέον επαναλαμβάνεται στις παρ.1&2 του άρθρου 33 του ν.5104/19-4-2024 (Κ.Φ.Δ.) και ισχύει: «1.Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα 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 εμπεριστατωμένα 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, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 83 του ν.5104/2024: «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 ως άνω άρθρο του Κ.Φ.Δ. προβλέπεται, μεταξύ άλλων, ότι «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 28 προβλέπεται ότι με την ολοκλήρωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων από τον ελεγκτή και σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και την έκδοση της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, θα επιδίδεται στον υπόχρεο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με τη φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση.

Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του.

Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκρισή του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη του φόρου.».

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, η Ε' Υποδιεύθυνση της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Λάρισας κοινοποίησε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα στις 17/09/2024 το υπ'αριθμ. .../17-09-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και την υπ'αριθμ./17-09-2024 προσωρινή πράξη προσδιορισμού προστίμου στον οποίο περιλαμβάνεται, μεταξύ άλλων, αναλυτικά ο πίνακας με τις αποστολές εμπορευμάτων της εταιρείας ταχυμεταφορών. Επί του ως άνω σημειώματος διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλε το υπ'αριθμ. .../24-09-2024 υπόμνημα αντιρρήσεων.

Κατόπιν των ανωτέρω, ο ως άνω ισχυρισμός απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον όγδοο ισχυρισμό

Επειδή η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεώς τους, όπως δέχεται το ΣτΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες

φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

Επειδή, 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 μόνο 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 (ΟΛ.ΣΤΕ 990/2014, ΣΤΕ 1249/2010).

Κατόπιν των ανωτέρω,

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της από **06-02-2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ... ενδικοφανούς προσφυγής της του με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

1)Επί της υπ' αριθμ. ../02-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.600,00 €	2.600,00 €

2)Επί της υπ' αριθμ. ../02-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

3)Επί της υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 54 του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	2.500,00 €	2.500,00 €

4)Επί της υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	380,81 €	380,81 €

5)Επί της υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	570,58 €	570,58 €

6)Επί της υπ' αριθμ. .../02-01-2025 πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 58Α του ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2023

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
	605,32 €	605,32 €

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη Της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

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.