



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



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– Θεσσαλονίκη
Πληροφορίες : Κ. Μαβινίδου
Τηλέφωνο : 2313-332246
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 25/05/2023

Αριθμός απόφασης: 1050

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

- α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α΄ 206), εφεξής ΚΦΔ,
- β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της 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 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 2759B/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, με **ΑΦΜ**, κατοίκου, κατά της με αριθ. Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, για το φορολογικό έτος 2016 και της με αριθ.Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α/Επιβολής Προστίμου, για την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, του Προϊσταμένου τουκαι τα προσκομιζόμενα με αυτήν έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

7.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στον σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξη Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου τουγια το φορολογικό έτος 2016, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού 1.549,58€, πλέον πρόστιμο του άρθρου 58 ΚΦΔ ποσού 774,79€, πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης ποσού 151,22 €, πλέον τέλος επιτηδεύματος ποσού 650,00 €, ήτοι συνολικό ποσό **3.125,59 €**, λόγω:

α) παράλειψης δήλωσης έναρξης στο φορολογικό μητρώο της επαγγελματικής δραστηριότητας της πώλησης κοσμημάτων κατά παράβαση του άρθρου 10 του ΚΦΔ και β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε διακόσιες μία (201) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων, καθαρής αξίας 7.033,51 € πλέον ΦΠΑ 1.660,39 € ήτοι συνολικής αξίας 8.693,90 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) .

Με την με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου τουγια την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016, προσδιορίστηκε φόρος εκροών ποσού 1.660,39 ευρώ που αντιστοιχούσε στο ποσό των 7.033,51 ευρώ από τις πωλήσεις που διενεργήθηκαν, συνεπώς επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας φόρος ποσού **1.660,39 €** λόγω: α) παράλειψης δήλωσης έναρξης στο φορολογικό μητρώο της επαγγελματικής δραστηριότητας της πώλησης κοσμημάτων κατά παράβαση του άρθρου 10 του ΚΦΔ και β) μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου σε διακόσιες μία (201) περιπτώσεις πώλησης κοσμημάτων και μικροαντικειμένων, καθαρής αξίας 7.033,51 € πλέον ΦΠΑ 1.660,39 € ήτοι συνολικής αξίας 8.693,90 €, κατά παράβαση των συνδυασμένων διατάξεων των άρθρων 1 και 8 έως 13 του Ν.4308/14(Ε.Λ.Π.) .

Δυνάμει της με αρ. εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου τουδιενεργήθηκε έλεγχος στην προσφεύγουσα στη φορολογία εισοδήματος και ΦΠΑ. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αριθμό πρωτοκόλλου έγγραφο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Θεσσαλονίκης, με την από 15/11/2022 συνημμένη σε αυτό Έκθεση Ελέγχου για εφαρμογή των διατάξεων των Ν.4308/2014 και ΚΦΔ, κατόπιν τηλεφωνικής καταγγελίας που δέχθηκε η ανωτέρω υπηρεσία, για πώληση κοσμημάτων και μικροαντικειμένων μέσω διαδικτύου από την προσφεύγουσα, χωρίς την έκδοση αποδείξεων και χωρίς την απαιτούμενη έναρξη δραστηριότητας για τον σκοπό αυτό. Ο παραπάνω έλεγχος της ΥΕΔΔΕ διενεργήθηκε για το χρονικό διάστημα από 01/01/2016 έως 31/12/2020, σε εκτέλεση της υπ'αρ..... εντολής ελέγχου.

Στα πλαίσια του ανωτέρω ελέγχου, η εν λόγω υπηρεσία προέβη σε άρση του τραπεζικού απορρήτου για τους τηρηθέντες τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας και προσδιόρισε από τις πρωτογενείς καταθέσεις που δεν προήλθαν από τόκους, επιστροφές χρημάτων, επιδόματα και ποσά μισθοδοσίας, ύψους 8.693,90 ευρώ, τα έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία αφενός δεν υποβλήθηκε δήλωση έναρξης δραστηριότητας και αφετέρου δεν εκδόθηκαν φορολογικά στοιχεία σε διακόσιες μία (201) περιπτώσεις, τα οποία προσδιορίζονται σε ποσό 7.033,50 ευρώ ως καθαρή αξία, με πλέον ΦΠΑ 1.660,40 ευρώ.

Από τον έλεγχο τουπροσδιορίστηκαν προσωρινά, ως προς τις φορολογίες εισοδήματος και ΦΠΑ, τα αποτελέσματα χρήσης 2016 της προσφεύγουσας, τα οποία της κοινοποιήθηκαν με την έκδοση του με αριθμό Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου. Ακολούθως, η προσφεύγουσα, εντός της προβλεπόμενης προθεσμίας, κατέθεσε ηλεκτρονικά τις απόψεις - αντιρρήσεις της, οι οποίες δεν έγιναν δεκτές από τον έλεγχο και ως εκ τούτου εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, για τους ακόλουθους λόγους :

-Ουδέποτε άσκησε επιχειρηματική δραστηριότητα. Οι πωλήσεις κοσμημάτων ήταν όλες ευκαιριακές, συμπτωματικές και περιστασιακές. Τα ποσά που εισέπραττε δεν συγκεντρώνουν τα εννοιολογικά χαρακτηριστικά του εισοδήματος.

-Εσφαλμένη η μη αναγνώριση προς έκπτωση λειτουργικών δαπανών απαραίτητων για την λειτουργία και εξυπηρέτηση του σκοπού της επιχείρησής της (εφ' όσον θεωρηθεί ότι ασκούσε πράγματι επιχείρηση).

-Απαλλαγή από την εισφορά του τέλους επιτηδεύματος (εφ' όσον θεωρηθεί ότι ασκούσε πράγματι επιχείρηση).

-Να τύχει της προβλεπόμενης απαλλαγής από τον ΦΠΑ (εφόσον θεωρηθεί ότι ασκούσε πράγματι επιχείρηση).

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό ότι είναι ευκαιριακές και περιστασιακές οι πωλήσεις κοσμημάτων και δεν συνιστούν την έννοια του εισοδήματος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 του ΚΦΔ**: «1α..... 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.... 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 φόρου προστιθέμενης αξίας στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος. γ. Με απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των παραγράφων 1 α και 1 β του παρόντος.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 1§2 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)**: «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 [του ιδιωτικού τομέα] που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη.», **άρθρο 3** ορίζει ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονός της 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. 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».

Επειδή, από τις διατάξεις της **ΠΟΛ 1003/2014** για την παροχή οδηγιών για την εφαρμογή των διατάξεων του Ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) ορίζονται τα εξής:

«.....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, εν προκειμένω, από τον έλεγχο που διενεργήθηκε από την ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης στους τραπεζικούς λογαριασμούς της προσφεύγουσας, προέκυψαν κινήσεις – πιστώσεις οι οποίες θεωρήθηκαν πρωτογενείς και αποδεικνύουν την συνέχεια της άσκησης επαγγελματικής δραστηριότητας, ότι δηλαδή πρόκειται για κατά σύστημα άσκηση της δραστηριότητας του πωλητή-παρέχοντος εργασία, καθόσον αυτές ανήλθαν σε αριθμό τις 201 περιπτώσεις κατά την περίοδο από 01/01/2016 έως 31/12/2016, συνεπώς δεν αποτελούν συμπτωματικές ή ευκαιριακές πράξεις πώλησης με την έννοια των παραπάνω διατάξεων, σε κάθε δε περίπτωση η λιανική πώληση σύμφωνα με την παρ. 39.1.9 της ΠΟΛ.1003/2014 δεν μπορεί να χαρακτηριστεί ευκαιριακή.

Επειδή, ως αβάσιμος και αναπόδεικτος πρέπει να απορριφθεί ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της, πως οι εν λόγω πιστώσεις δεν αποτέλεσαν κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα, καθώς η πρόθεση για απόκτηση ή μη κέρδους που επικαλείται, αφενός δεν αποδεικνύεται διότι δεν προσκόμισε κάποιο στοιχείο προς επίρρωση αυτού, αφετέρου όπως προκύπτει από την έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, στα προς διάθεση προϊόντα που είχε αναρτήσει στην ιστοσελίδα της στο facebook αναγράφονταν οι τιμές πώλησης εκ των οποίων επ' ουδενί αμφισβητείται η φύση της εμπορικότητας των συναλλαγών.

Επειδή, αβάσιμος κρίνεται και ο ισχυρισμός πως οι πιστώσεις που έλαβαν χώρα στους τραπεζικούς της λογαριασμούς ποσού 243 ευρώ και 645,50 ευρώ αφορούν σε προσωπικές καταθέσεις και σε καταθέσεις που διενεργήθηκαν στα πλαίσια οικονομικής βοήθειας που δέχτηκε από φίλικά της πρόσωπα και συνεπώς πρέπει να απορριφθεί, καθώς δεν προσκομίζεται κανένα στοιχείο συναλλαγής που να αποδεικνύει το αντίθετο, πως δηλαδή δεν είχαν σχέση με την πώληση κοσμημάτων.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό περί μη αναγνώρισης προς έκπτωση λειτουργικών δαπανών απαραίτητων για την λειτουργία και εξυπηρέτηση του σκοπού της επιχείρησής της.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **αρ. 21§1 του Ν.4172/2013**, όπως αυτές ίσχυσαν κατά την ελεγχόμενη χρήση: **« 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.....»**.

Επειδή, σύμφωνα με το **αρ. 22 του ν. 4172/2013**, όπως ίσχυε με την κωδικοποίηση του ν. 4223/2013: « Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθεις εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, στην προκείμενη περίπτωση τα δικαιολογητικά δαπανών που προσκομίζονται με την παρούσα δεν είχαν τεθεί ενώπιον της φορολογικής αρχής ούτε κατά το στάδιο της διενέργειας ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, αλλά ούτε και στο στάδιο διενέργειας του παρόντος ελέγχου για τον προσδιορισμό του αποτελέσματος.

Πιο συγκεκριμένα στην έκθεση ελέγχου της ΥΕΔΔΕ αναφέρεται:

«Το περιεχόμενο της καταγγελίας αφορά στην άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας για την οποία η ελεγχόμενη δεν έχει υποβάλλει δήλωση έναρξης και δεν εκδίδει φορολογικά στοιχεία, ωστόσο η παράλειψη αυτή δεν αποκλείει άνευ ετέρου, την τήρηση λογιστικών αρχείων. Για το λόγο αυτό, επιδόθηκε στην ελεγχόμενη στα γραφεία της υπηρεσίας μας η υπ αρ..... πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ για προσκόμιση των λογιστικών αρχείων φορολογικών ετών 2016 - 2020. Η ελεγχόμενη, αφού αιτήθηκε και έλαβε παράταση πέντε ημερών, ανταποκρίθηκε στην παραπάνω πρόσκληση και απέστειλε στην υπηρεσία μας το με αρ. πρωτ. email με επισυναπτόμενα τα ζητούμενα λογιστικά βιβλία. Από τον έλεγχο των λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι η ελεγχόμενη τηρούσε απλογραφικά βιβλία εσόδων όπου είναι καταχωρημένες συναλλαγές (πωλήσεις) κατά το χρονικό διάστημα 2016 -2020 οι οποίες αφορούν σε πιστώσεις που προέκυψαν από τις κινήσεις των τραπεζικών της λογαριασμών. Στο σκέλος των εξόδων είναι καταχωρημένες δαπάνες ενοικίου, ΔΕΗ, αερίου και αγορές υλικών.....»

Σε άλλο σημείο αναφέρεται, πως η προσφεύγουσα «...δεν υπέβαλλε τις απόψεις της επί των διαπιστωμένων παραβάσεων του ελέγχου αν και της δόθηκε το δικαίωμα με την υπ' αριθμόκλήση προς ακρόαση.»

Επειδή, κατά τον έλεγχο φορολογίας Εισοδήματος, ελέγχονται ανεξαρτήτως ποσού οι δαπάνες που αναφέρονται στο άρθρο 23 του ν. 4172/2013, καθώς και οι δαπάνες προβλέψεων επισφαλών απαιτήσεων σύμφωνα με το άρθρο 26 του ίδιου νόμου. Ενώ, αναφορικά με την ορθή έκπτωση των δαπανών με βάση τα κριτήρια του άρθρου 22 του ν. 4172/2013 ελέγχονται ποσά δαπανών, τα οποία από ελεγκτική άποψη κρίνονται σημαντικά ανάλογα με τα ιδιαίτερα χαρακτηριστικά της κάθε υπόθεσης.

Επειδή, τα ανωτέρω έγγραφα αποτελούν αποκόμματα αποστολών και ως έξοδα μεταφοράς υλικών, αγαθών με μεταφορικά μέσα τρίτων εκπίπτουν από τα ακαθάριστα έσοδα (ΚΦΕ, άρθρο 22), όμως δεν καταχωρήθηκαν στα βιβλία της προσφεύγουσας ώστε να τυγχάνουν της έκπτωσης που προβλέπουν οι διατάξεις, διότι όπως προβάλλει με τον πρώτο ισχυρισμό της η διενέργεια της πώλησης των κοσμημάτων και άλλων αντικειμένων ήταν ευκαιριακή και συνεπώς δεν υποχρεούνταν στην έναρξη δραστηριότητας ούτε στην τήρηση βιβλίων για τον σκοπό αυτό.

Επειδή, τα ανωτέρω έγγραφα που προσκομίζει με την παρούσα δεν έθεσε ενώπιον του ελέγχου της ΥΕΔΔΕ, αν και κλήθηκε να υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις ή τις αντιρρήσεις της με την υπ' αριθμό κλήση προς ακρόαση, ώστε να ληφθούν υπόψη από τον εκεί διενεργηθέντα έλεγχο των πρωτογενών καταθέσεων, ούτε συμπεριέλαβε αυτά στα αποδεικτικά που προσκόμισε με την κατάθεση των αντιρρήσεων της στο σημείωμα διαπιστώσεων του παρόντος ελέγχου, ώστε ενδεχομένως να ληφθούν υπόψη κατά τον προσδιορισμό του φόρου, συνεπώς ο ισχυρισμός της για εσφαλμένη μη αναγνώρισή τους απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό περί απαλλαγής από την εισφορά του τέλους επιτηδεύματος.

Επειδή, σύμφωνα με την **παρ. 1 γ' του άρθρου 31 του Ν. 3986/2011** ορίζεται ότι: «1. Οι επιτηδευματίες και οι ασκούντες ελεύθερο επάγγελμα, εφόσον τηρούν βιβλία Β` ή Γ κατηγορίας του Κ.Β.Σ., υποχρεούνται σε καταβολή ετήσιου τέλους επιτηδεύματος, το οποίο ορίζεται ως εξής:..... γ) Για ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθερους επαγγελματίες, σε εξακόσια πενήντα (650) ευρώ ετησίως....».

Επειδή, με την **παράγραφο 3** του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι: «εξαιρούνται από τις υποχρεώσεις καταβολής του τέλους, εκτός εάν πρόκειται για τουριστικούς τόπους, οι εμπορικές επιχειρήσεις και ελεύθεροι επαγγελματίες που ασκούν τη δραστηριότητά τους σε χωριά με πληθυσμό έως πεντακόσιους (500) κατοίκους και σε νησιά κάτω από τρεις χιλιάδες εκατό (3.100) κατοίκους. Επίσης εξαιρούνται ατομικές εμπορικές επιχειρήσεις και η ατομική άσκηση ελεύθερου επαγγέλματος, εφόσον δεν έχουν παρέλθει πέντε (5) έτη από την πρώτη έναρξη εργασιών, καθώς και οι περιπτώσεις ατομικών επιχειρήσεων εφόσον για τον επιτηδευματία υπολείπονται τρία (3) έτη από το έτος της συνταξιοδότησής του. Ως έτος συνταξιοδότησης νοείται το 65ο έτος της ηλικίας....».

Επειδή, με την **Ε. 2025/2019** εγκύκλιο, το ΣτΕ, λαμβάνοντας υπόψη ότι όσοι ασκούν ελεύθερο επάγγελμα για διάστημα μικρότερο των πέντε ετών «από την πρώτη έναρξη εργασιών», θεωρούνται, κατά την εκτίμηση του νομοθέτη, ως οικονομικά ασθενέστεροι και κατά συνέπεια μειωμένης φοροδοτικής ικανότητας, λόγω των περιορισμένων εσόδων και των αυξημένων δαπανών που απαιτούνται για την οργάνωση του επαγγέλματός τους κατά τα πέντε πρώτα έτη, καθώς και ότι με την οικεία ρύθμιση επιδιώκεται η ομαλή ένταξη των εν λόγω προσώπων στην αγορά εργασίας, με την αριθ. 89/2019 απόφασή του έκρινε τα ακόλουθα: κατά την αληθή έννοια

των διατάξεων [του άρθρου 31 παρ. 3 του ν.3986/2011](#), ως πρώτη έναρξη εργασιών από την οποία άρχεται κατά νόμο η πενταετής περίοδος απαλλαγής από το τέλος επιτηδεύματος **νοείται η έναρξη που πραγματοποιείται στο αυτό ή συναφές ελεύθεριο επάγγελμα, ήτοι σε επάγγελμα στεγαζόμενο υπό τον αυτό κωδικό στο υποσύστημα Μητρώου του Ολοκληρωμένου Πληροφοριακού Συστήματος Φορολογίας (Taxisnet)**. Προϋπόθεση, ως εκ τούτου, για την επιβολή τέλους επιτηδεύματος στους ελεύθερους επαγγελματίες είναι η εκ μέρους τους άσκηση της αυτής κατ' αντικείμενο επαγγελματικής δραστηριότητας επί πενταετία από της οικείας έναρξεως εργασιών. Αντιθέτως, ελεύθεροι επαγγελματίες, οι οποίοι είχαν μεν προβεί κατά το παρελθόν σε έναρξη εργασιών, πλην, όμως σε επάγγελμα διαφορετικό του ενεστώτος επαγγέλματός τους, εν συνεχεία, όμως, διέκοψαν την επαγγελματική τους δραστηριότητα εξαιρούνται επί πενταετία από την υποχρέωση καταβολής τέλους επιτηδεύματος για την άσκηση του νέου επαγγέλματός τους, ανεξαρτήτως του αν η αρχική έναρξη εργασιών είχε λάβει χώρα σε χρόνο προγενέστερο της πενταετίας από τη γένεση της σχετικής φορολογικής υποχρέωσης και ανεξαρτήτως του αν ο υπόχρεος είχε συμπληρώσει πέντε έτη ασκήσεως της αρχικής επαγγελματικής του δραστηριότητας. Για την επιβολή του τέλους επιτηδεύματος δεν απαιτείται, πάντως, η εν τοις πράγμασι άσκηση του επαγγέλματος, αλλά αρκεί η προ πενταετίας έναρξη εργασιών, εφόσον εν τω μεταξύ δεν επήλθε διακοπή με δήλωση στη φορολογική αρχή της σχετικής επαγγελματικής δραστηριότητας. Σε περίπτωση, εξάλλου, που προ της συμπληρώσεως πενταετίας στην άσκηση του επαγγέλματος, υπεβλήθη δήλωση διακοπής ενώπιον της φορολογικής αρχής, τυχόν εκ νέου έναρξη εργασιών στο ίδιο κατ' αντικείμενο επάγγελμα δεν θεωρείται μεν ως πρώτη έναρξη, ο χρόνος, όμως, διακοπής δεν συνυπολογίζεται για τη συμπλήρωση της πενταετίας.

Επειδή, εν προκειμένω, αβασίμως προβάλλεται ο επικουρικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί της εσφαλμένης απόδοσης του τέλους επιτηδεύματος, η έκπτωση του οποίου σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις προϋποθέτει να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών στο φορολογικό μητρώο της επαγγελματικής δραστηριότητας, ώστε να προσδιορίζεται ημερολογιακά η πενταετία που προβλέπεται για την απαλλαγή, καθώς όμως η προσφεύγουσα δεν προέβη σε αυτή, δεν δύναται να προσδιοριστεί ο χρόνος που ορίζεται στις ανωτέρω διατάξεις και επομένως ορθά καταλογίστηκε από τον έλεγχο, με την προσβαλλόμενη πράξη φόρου εισοδήματος, το συγκεκριμένο τέλος ποσού 650,00 ευρώ.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό της προσφεύγουσας περί απαλλαγής από τον ΦΠΑ (εφόσον θεωρηθεί ότι ασκούσε πράγματι επιχείρηση).

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 3 παρ. 1^α του Ν.2859/2000 περί ΦΠΑ** ορίζεται ότι : « Στο φόρο υπόκειται κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής.

Στο άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου, « 1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

β) η Εισαγωγή αγαθών στο εσωτερικό της χώρας,

γ) η Ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών που πραγματοποιείται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο, ο οποίος ενεργεί με αυτή την ιδιότητα ή από μη υποκείμενο στο φόρο νομικό πρόσωπο, όταν ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο εγκαταστημένος σε άλλο κράτος μέλος, ενεργεί με αυτή την ιδιότητα και δεν απαλλάσσεται από το φόρο λόγω ύψους πραγματοποιηθέντος ετήσιου κύκλου εργασιών, σύμφωνα με τη νομοθεσία της χώρας του, ούτε υπάγεται στις διατάξεις των παραγράφων 2, 3 και 5 του άρθρου 13.»

Στο **άρθρο 39 παράγραφος 1** του ίδιου νόμου, ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, ορίζεται ότι, «Δύνανται να απαλλάσσονται από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης και καταβολής του φόρου υποκείμενοι, οι οποίοι, κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος, πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών κατά την έννοια του άρθρου 2, χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας, αξίας μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ.»

Ενώ με την παράγραφο 3 ορίζεται πως, « Οι υποκείμενοι που δεν υπερβαίνουν το όριο του πρώτου εδαφίου της παραγράφου 1 και επιθυμούν να ενταχθούν στο απαλλασσόμενο καθεστώς, υποβάλλουν δήλωση μεταβολών εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη του φορολογικού έτους με ημερομηνία μεταβολής την έναρξη του φορολογικού έτους.

Οι ανωτέρω προθεσμίες για την ένταξη στο απαλλασσόμενο καθεστώς είναι ανατρεπτικές.»

Επειδή, με την **Ε 2012/17-01-2019** εγκύκλιο, « Κοινοποιούνται οι διατάξεις [του άρθρου 111 παρ.2 του ν.4549/2018](#), με τις οποίες **αντικαθίσταται το άρθρο 39** του Κώδικα ΦΠΑ ([ν. 2859/2000](#)), με σκοπό τη βελτίωση και απλοποίηση του ειδικού καθεστώτος των μικρών επιχειρήσεων και την πλήρη έναρμόνισή του με το κοινοτικό δίκαιο και παρέχονται οι ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους: **Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 το ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, το οποίο είναι προαιρετικό καθεστώς, καθίσταται πιο αποτελεσματικό και δίκαιο, δεδομένου ότι σε αυτό εντάσσονται οι πραγματικά μικρές επιχειρήσεις οι οποίες δυσκολεύονται να εκπληρώσουν τις υποχρεώσεις του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ. Με τις νέες διατάξεις του άρθρου 39 προβλέπεται απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου αυτού, ανεξάρτητα από την κατηγορία λογιστικών αρχείων (βιβλίων) που τηρούν, όχι μόνο για τους υποκειμένους οι οποίοι κατά το προηγούμενο φορολογικό έτος πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, κατά την έννοια του άρθρου 2 του Κώδικα ΦΠΑ, μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, χωρίς στο ποσό αυτό να περιλαμβάνεται φόρος προστιθέμενης αξίας, αλλά και για τους νέους υποκειμένους οι οποίοι με την υποβολή της δήλωσης έναρξης των εργασιών τους επιθυμούν την ένταξη στο καθεστώς αυτό....» .**

Επειδή, εν προκειμένω με την προσβαλλόμενη πράξη ΦΠΑ προσδιορίστηκε φόρος ποσού 1.660,39 ευρώ, επί φορολογητέων εκροών αξίας 7.033,51 ευρώ, σύμφωνα με τις ανωτέρω

διατάξεις καθώς δεν έχουν εφαρμογή στην υπό κρίση περίπτωση οι διατάξεις του άρθρου 39 ειδικό καθεστώς μικρών επιχειρήσεων, που επικαλείται η προσφεύγουσα.

Επειδή, με το άρθρο αυτό απαλλάσσονταν από την υποχρέωση για καταβολή ΦΠΑ μόνο όσοι υποκείμενοι πραγματοποίησαν κατά το προηγούμενο έτος παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών, μέχρι του ποσού των 10.000 ευρώ χωρίς το φόρο προστιθέμενης αξίας και υποβάλλοντας απαραίτητα σχετική δήλωση/αίτηση εντός των τριάντα (30) πρώτων ημερών του έτους ή από την έναρξη της δηλούμενης δραστηριότητας.

Επομένως, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας για την απαλλαγή της από την καταβολή του ΦΠΑ που προσδιορίστηκε με την προσβαλλόμενη πράξη επειδή δήθεν τα έσοδά της για το ελεγχόμενο έτος 2016 δεν ξεπέρασαν το ποσό των 10.000 κρίνεται αβάσιμος και πρέπει να απορριφθεί διότι αφενός επικαλείται την διάταξη του άρθρου 111 παρ.2 του ν.4549/2018 με ισχύ από 01/01/2019, με την οποία προβλέπεται η απαλλαγή από την υποχρέωση υποβολής δήλωσης ΦΠΑ και καταβολής του φόρου εισάγοντας στην ανωτέρω διάταξη και τους νέους υποκείμενους που πραγματοποίησαν παραδόσεις αγαθών και παροχές υπηρεσιών μέχρι δέκα χιλιάδες (10.000) ευρώ, αφετέρου, παραλείπει την αναφορά στις προϋποθέσεις που εισάγει η παράγραφος 3, σύμφωνα με την οποία η απαλλαγή αφορά σε υποκείμενους που έχουν προβεί σε δήλωση για την ένταξη στο καθεστώς αυτό...»

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **26-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, με **ΑΦΜ**

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Πράξη Επιβολής Προστίμου , του Προϊσταμένου τουγια το φορολογικό έτος 2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	3.125,59 €	3.125,59 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

Η με αριθμόΟριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./Επιβολής Προστίμου, του Προϊσταμένου τουγια την φορολογική περίοδο 01/01/2016-31/12/2016.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	1.660,39 €	1.660,39 €

Επί του οφειλόμενου φόρου θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ..

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

Ακριβές Αντίγραφο

Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς

Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ

ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

Σ η μ ε ί ω σ η : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.