



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη :02/05/2023  
Αριθμ. Αποφ.:853

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ  
ΤΜΗΜΑ Α7-ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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

**ΑΠΟΦΑΣΗ  
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 ΦΕΚ 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 1064/28.04.2017 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 **05-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ..... με **ΑΦΜ** .....,κατοίκου . ...., επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., κατά των με αριθμ. **α)...../07-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., φορολογικού έτους 2016, **β)..../07-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ. – Ε.Λ.Π., φορολογικού έτους 2016 και **γ)..../07-12-2022** πράξης επιβολής προστίμου μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, φορολογικού έτους 2016, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας και τα προσκομιζόμενα με αυτές σχετικά έγγραφα.

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

6.Την από 09-01-2023 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Βέροιας ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε., με την οποία ζητείται η απόρριψη της υπό κρίση Ενδικοφανούς Προσφυγής.

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

Επί της από **05-01-2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου .... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ..... 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 **.../07-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ.54 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα πρόστιμο **ύψους 100,00€**, λόγω μη υποβολής δήλωσης έναρξης δραστηριότητας.
- Με την με αριθμό **.../07-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου του αρ. 54 του ν. 4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2016, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο **ύψους 2.500,00€**, λόγω μη τήρησης λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων.
- Με την με αριθμό **.../07-12-2022** πράξη επιβολής προστίμου επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του αρ.58Α παρ.1 του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.), φορολογικού έτους 2016, **ύψους 6.180,17€**, λόγω μη έκδοσης 1319 φορολογικών στοιχείων εσόδων (Α.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας 51.501,45€ πλέον Φ.Π.Α. 12.360,35€.

Οι ως άνω πράξεις εκδόθηκαν δυνάμει της από 06-12-2022 έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & Κ.Φ.Δ. που διενήργησε το Α5 Τμήμα Κοζάνης της Α' Υποδιεύθυνσης ελέγχων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης στον προσφεύγοντα, δυνάμει της υπ'αριθμ. ..../2020 εντολής ελέγχου, η οποία αντικαταστάθηκε με την υπ' αριθμ...../2022 εντολή ελέγχου επεξεργασίας.

Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ'αριθμ...../2019 πληροφοριακό δελτίο της Διεύθυνσης Προγραμματισμού Αξιολόγησης Ελέγχων & Ερευνών της Α.Α.Δ.Ε. (ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε.), που αφορά τον έλεγχο δραστηριότητας επιχειρήσεων στο διαδίκτυο και πιο συγκεκριμένα, εάν τα ποσά που εισπράττονται μέσω αντικαταβολών συμπεριλαμβάνονται στα ακαθάριστα έσοδα, καθώς ο προσφεύγων κατά το έτος 2016 παρουσιάζει εισπράξεις που έχουν κατατεθεί στον υπ' αριθμ. GR..... ατομικό τραπεζικό λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς, με δικαιούχο τον προσφεύγοντα, δεδομένου ότι υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 20-03-2019, με έδρα στην ...., επί της οδού ..... και αντικείμενο δραστηριότητας «*Χονδρικό & Λιανικό εμπόριο προϊόντων ομορφιάς & υγείας*».

Κατόπιν ανοίγματος του εν λόγω τραπεζικού λογαριασμού από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. διαπιστώθηκε η ύπαρξη πρωτογενών καταθέσεων ύψους 63.861,80€ στο έτος 2016, με καταθέτη την ACS courier. Στα πλαίσια αιτήματος παροχής πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. προς τον προσφεύγοντα σχετικά με την αιτιολόγηση των καταθέσεων, ο προσφεύγων υποστήριξε ότι αυτές προέρχονται από πωλήσεις της εταιρείας «.....» συμφερόντων του, με έδρα το ..... Βουλγαρίας. Ο έλεγχος δεν αποδέχθηκε την ως άνω αιτιολόγηση, καθώς οι συγκεκριμένες πιστώσεις αφορούσαν αντικαταβολές έναντι αποστολής εμπορευμάτων με τόπο παραλαβής εντός της Ελλάδας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων ως φορολογικός κάτοικος Ελλάδας κατά το ελεγχόμενο φορολογικό έτος, δεν δηλώνει εισοδήματα αλλοδαπής. Συνεπώς, ο προσφεύγων πραγματοποίησε πωλήσεις εντός της Ελλάδας, χωρίς να έχει προβεί στην έναρξη επαγγέλματος και χωρίς να εκδίδει τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία.

Κατόπιν αυτού, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. συνέταξε και επέδωσε στον προσφεύγοντα το υπ'αριθμ. ..../15-11-2022 σημείωμα διαπιστώσεων και την υπ' αριθμ. ..../..... προσωρινή πράξη επιβολής προστίμων μη έναρξης και μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων εσόδων, επί των οποίων ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε, με αποτέλεσμα να συνταχθεί η από 06-12-2022 έκθεση μερικού ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Α' υποδιεύθυνση – Τμήμα Α5 Κοζάνης, βάσει της οποίας η αρμόδια Δ.Ο.Υ. Βέροιας εξέδωσε τις προβαλλόμενες οριστικές πράξεις.

Με τη με αριθμό πρωτοκόλλου **.../05-01-2023** ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση ή την τροποποίηση των προβαλλόμενων πράξεων ισχυριζόμενος ότι:

1. Έλλειψη νομικού ερείσματος για την επιβολή προστίμου του άρθρου 58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013. Ακυρότητα επιβολής προστίμου. Σύμφωνα με τα άρθρα 3 & 9 παρ.1 του Κ.Φ.Ε. φορολογικός κάτοικος Ελλάδας που αποκτά εισόδημα στην αλλοδαπή, ο καταβλητέος φόρος εισοδήματος μειώνεται κατά το ποσό του φόρου που καταβλήθηκε στην αλλοδαπή. Από τα πραγματικά περιστατικά αποδεικνύεται ότι οι πιστώσεις στον ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό αφορούν συναλλαγές εμπορευμάτων της εταιρείας .....LTD, για τις οποίες η ACS courier εξέδωσε τιμολόγια. Στο υπ'αριθμ. .../7-12-2022 σημείωμα διαπιστώσεων που του

κοινοποιήθηκε και προηγήθηκε της έκδοσης των προσβαλλόμενων πράξεων, εμμέσως πλην σαφώς διατυπώνεται επιφύλαξη των αρμόδιων ελεγκτών αναφορικά με την πιθανή φορολόγηση των ως άνω καταθέσεων ως εισοδημάτων της εταιρείας .....LTD συμφερόντων του ίδιου, από την αρμόδια φορολογική αρχή της Βουλγαρίας. Επ' ουδενί γίνεται λόγος για προσωπικό – ατομικό εισόδημα, φορολογητέο εν Ελλάδι. Το οικείο εισόδημα έχει ως πηγή – χώρα προέλευσης τη Βουλγαρία, καθώς αφορά συναλλαγές που έλαβαν χώρα ανάμεσα στην εταιρεία .....LTD και σε διάφορους πελάτες της. Ως εκ τούτου ελλείπει το νομικό έρεισμα για την επιβολή των προσβαλλόμενων προστίμων. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει πιστοποιητικά καταχώρησης της εν λόγω εταιρείας στο Εμπορικό Μητρώο & στο Μητρώο Νομικών Προσώπων, επικυρωμένες και μεταφρασμένες φορολογικές δηλώσεις και Αποτελέσματα χρήσης και ανάλυση λογαριασμών της .....LTD ετών 2016-2019 καθώς και παραστατικά προμήθειας – αγοράς εμπορευμάτων από διάφορους προμηθευτές, από όπου συνάγεται ότι η .....LTD αγόραζε τα προς διάθεση προϊόντα. (σχετικά 1 ως 6).

2. Μη νομότυπη επιμέτρηση του προστίμου του άρ.58<sup>Α</sup> του ν.4174/2013. Όπως προκύπτει από την ως άνω διάταξη σε περίπτωση μη έκδοσης παραστατικού πωλήσεων επιβάλλεται πρόστιμο 50% επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, ήτοι επιβάλλεται ένα πρόστιμο για κάθε ένα μη εκδοθέν παραστατικό. Ο νόμος πουθενά δεν προβλέπει και δεν νομιμοποιεί την αθροιστική σωρευτική επιβολή προστίμου σε περίπτωση μη έκδοσης περισσότερων παραστατικών. Κατά συνέπεια, θα έπρεπε να επιβληθεί ένα πρόστιμο ανά παράβαση.

#### **Ως προς τους ως άνω ισχυρισμούς**

**Επειδή,** σύμφωνα με το **άρθρο 10 παρ.1 του Ν.4987/2022** «α. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα που πρόκειται να καταστεί υπόχρεο σε καταβολή ή παρακράτηση φόρου, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία, ή σε υποβολή οποιασδήποτε δήλωσης που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα, υποβάλλει δήλωση εγγραφής στο φορολογικό μητρώο...

Με την εγγραφή η Φορολογική Διοίκηση αποδίδει μοναδικό Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) σε κάθε φορολογούμενο κατά τα οριζόμενα στο επόμενο άρθρο. Στη δήλωση εγγραφής περιλαμβάνονται τα προσωπικά στοιχεία του φορολογούμενου, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, καθώς και η επωνυμία, ο διακριτικός τίτλος και η έδρα, σε περίπτωση νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας. Προκειμένου για νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, η δήλωση εγγραφής υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από τη νόμιμη σύστασή τους. 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.[...], ενώ στην παρ. 5 του ίδιου ως άνω άρθρου και νόμου ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος παραλείψει τις δηλωτικές του υποχρεώσεις, δεν απαλλάσσεται από την υποχρέωση καταβολής και παρακράτησης των φόρων και από τις λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις.

**Επειδή,** στο **άρθρο 36 του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.)** υποχρεώσεις υποκείμενων στο φόρο ορίζεται ότι : «1. Ο υποκείμενος στο φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, Α' 170).

**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** περαιτέρω, ο **v.4308/2014** (ΦΕΚ Α΄ 251/24.11.2014) Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις, όπως ισχύει κατά τη χρήση 2016, ορίζει **άρθρο 3** 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 προκύπτων 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 5**, 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..... 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.» Στο **άρθρο 12**, 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. Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης. Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών, κατά το χρόνο παράδοσης ή την έναρξη της αποστολής. ... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας. γ) ... δ) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής «αγαθών,» υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το παραστατικό της πώλησης εκδίδεται όταν μέρος της αμοιβής καθίσταται απαιτητό για το μέρος της υπηρεσίας ή του έργου που έχει ολοκληρωθεί και σε κάθε περίπτωση με την ολοκλήρωση της υπηρεσίας ή του έργου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 54 παρ. 1 περ. ζ' και η' του v. 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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, [...] ζ) δεν προβαίνει σε εγγραφή στο φορολογικό μητρώο ή εγγράφεται το φορολογικό μητρώο περισσότερες φορές η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το **άρθρο 13 υποχρεώσεις του**»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 54 παρ. 2 περ. α' και 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**, στο **άρ.58Α παρ.1 του ν.4987/2022** ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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**, σύμφωνα με το **άρθρο 64 του Ν.4987/2022** «Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το **άρθρο 65 του Ν.4987/2022** «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση:

- Το Α5 τμήμα Κοζάνης της Α' Υποδιεύθυνσης Θεσσαλονίκης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης δυνάμει της από .../2020 εντολής ελέγχου, πραγματοποίησε επιτόπιο έλεγχο στην ατομική επιχείρηση του προσφεύγοντα που βρίσκεται στην . . . . ., επί της οδού . . . . ., με αντικείμενο εργασιών «Χονδρικό και λιανικό εμπόριο προϊόντων ομορφιάς και υγείας» και επέδωσε στον προσφεύγοντα την υπ' αριθμ. .../6-2-2020 πρόσκληση προσκόμισης βιβλίων & στοιχείων.
- Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το υπ' αριθμ. .... /2019 πληροφοριακό δελτίο της Δι.Π.Α.Ε.Ε. με το οποίο ζητείται να πραγματοποιηθεί έλεγχος σχετικά με δραστηριότητες επιχειρήσεων στο διαδίκτυο και ειδικότερα σχετικά με τα ποσά που εισπράττουν μέσω αντικαταβολών. Μεταξύ αυτών, ζητήθηκε να διενεργηθεί έλεγχος στον προσφεύγοντα, καθώς στο έτος 2016 παρουσίασε εισπράξεις ύψους 63.028,80€ οι οποίες κατατέθηκαν στον υπ' αριθμ. GR..... λογαριασμό της τράπεζας Πειραιώς, δεδομένου ότι ο προσφεύγων υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών στις 20-03-2019.
- Στα πλαίσια του ελέγχου πραγματοποιήθηκε άρση του τραπεζικού απορρήτου του εν λόγω λογαριασμού, από την οποία προέκυψαν 1.329 πρωτογενείς καταθέσεις συνολικού ποσού 63.861,80€, με καταθέτη την ACS courier, όπως αναλυτικά παρατίθενται στις σελ. 2 έως 7 της από 06-12-2022 έκθεσης ΕΛΠ της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – τμήμα Α5 Κοζάνης. Κληθείς ο προσφεύγων να αιτιολογήσει τις ανωτέρω πιστώσεις προσκόμισε στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. δώδεκα (12) Τ.Π.Υ. έκδοσης της ACS courier προς την εταιρεία .....LTD, με έδρα το ..... της Βουλγαρίας και με ΑΦΜ (V.A.T.) ..... Σύμφωνα με την από 6-12-2022 έκθεση Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ. της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε., ο προσφεύγων ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι η ως άνω εταιρεία είναι συμφερόντων του ίδιου και έχει ως δραστηριότητα την ηλεκτρονική πώληση καλλυντικών, ενώ οι εισπράξεις πραγματοποιούνταν μέσω του ως άνω ατομικού τραπεζικού του λογαριασμού.
- Η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης – Τμήμα Α5 Κοζάνης, με το υπ' αριθμ. ΚΟΖ .../02-11-2022 έγγραφο της ζήτησε πληροφορίες από την ACS Ταχυμεταφορές Α.Ε. σχετικά με τη συνεργασία της με τον προσφεύγοντα και την εταιρεία .....LTD, επί του οποίου η ACS, με το υπ' αριθμ. .... /24-11-2022 έγγραφο της, ενημέρωσε τη φορολογική αρχή ότι από 1-1-2016 μέχρι και το 2<sup>ο</sup> του 2019 υπήρχε συνεργασία με την εταιρεία .....LTD με ΑΦΜ: ..... Οι αποστολές στο συνημμένο αρχείο excel διακινήθηκαν για λογαριασμό της

εταιρείας .....LTD και με την παράδοση εισπράττονταν, ανάλογα με την αξία των εμπορευμάτων, το αντίστοιχο ποσό με αντικαταβολή. Επιπλέον, όλες οι αποστολές είχαν τόπο παραλαβής των δεμάτων προς διανομή την ..... Θεσσαλονίκης και όχι τη Βουλγαρία.

**Επειδή**, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα Τ.Π.Υ. της ACS, από τα έγγραφα πληρωμών για διαφημίσεις στο facebook, καθώς και από διάφορα φορολογικά παραστατικά αγορών της .....LTD, οι εν λόγω πιστώσεις στον τραπεζικό του λογαριασμό προέρχονται από συναλλαγές της εταιρείας .....LTD με διάφορους πελάτες της. Κατά συνέπεια, αποτελούν εισόδημα με πηγή προέλευσης τη Βουλγαρία, στην οποία αποδόθηκαν οι αναλογούντες φόροι, όπως προκύπτει από τις προσκομισθείσες φορολογικές δηλώσεις της ως άνω εταιρείας. Περαιτέρω, ο προσφεύγων υποστηρίζει ότι η εμπορική δραστηριότητα της ως άνω επιχείρησης αποδεικνύεται από τα τιμολόγια διαφημίσεων της facebook προς την εταιρεία .....LTD, καθώς και από πληθώρα τιμολογίων αγορών και δαπανών, ελληνικών και αλλοδαπών προμηθευτών. Επομένως, ουδέποτε ασκήθηκε επαγγελματική δραστηριότητα από τον ίδιο στην Ελλάδα.

**Επειδή**, από τα στοιχεία του φακέλου προκύπτει ότι ο προσφεύγων το έτος 2016 ήταν φορολογικός κάτοικος Ελλάδας και υπέβαλε την υπ' αριθμ. .... δήλωση φόρου εισοδήματος με μηδενικά εισοδήματα, ενώ τόσο στο έτος 2016, όσο και στα επόμενα 2017 & 2018 δεν δήλωσε κανένα εισόδημα αλλοδαπής προέλευσης (μερίσματα).

Οι επίμαχες πιστώσεις στον ατομικό τραπεζικό του λογαριασμό προέρχονται από 1.329 αντικαταβολές κατόπιν πώλησης εμπορευμάτων, για τις οποίες η ACS εξέδωσε Τ.Π.Υ. προς την .....LTD. Ωστόσο, όπως προκύπτει από τα προσκομισθέντα Τ.Π.Υ., καθώς και από το υπ' αριθμ...../24-11-2022 έγγραφο της ACS courier, όλες οι αποστολές των εμπορευμάτων πραγματοποιούνταν από το εσωτερικό της χώρας και εξυπηρετούνταν από το κατάστημα της ACS στην ..... Θεσσαλονίκης, είχαν δηλαδή τόπο παραλαβής των δεμάτων προς διανομή στους τελικούς πελάτες την ..... Θεσσαλονίκης και όχι τη Βουλγαρία.

Περαιτέρω, από τα προσκομισθέντα φορολογικά παραστατικά που αφορούν αγορές της .....LTD προκύπτουν αγορές της Βουλγάρικης εταιρείας, σημαντικά μικρότερης αξίας των επίμαχων πωλήσεων (15.000,00€ κατά προσέγγιση)

**Επειδή**, ο προσφεύγων δεν προσκομίζει κανένα στοιχείο και δεν αποδεικνύει ότι οι συγκεκριμένες διανομές της ACS αφορούν πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν από τη Βουλγαρία, ήτοι ότι τα εμπορεύματα ανήκαν στη Βουλγάρικη εταιρεία και κατά την πώλησή τους σε πελάτες λιανικής, διακινήθηκαν από τη Βουλγαρία προς την Ελλάδα. Επίσης, δεν αποδεικνύει ότι αυτές αφορούν ηλεκτρονικό εμπόριο της Βουλγάρικης εταιρείας, για το οποίο τηρήθηκε η διαδικασία που προβλέπεται στα άρθρα 1&4 της Πολ.1004/01-01-1993 ως προς τη φορολογία Φ.Π.Α. και στην Πολ. 1113/2013, ήτοι την απόδοση Α.Φ.Μ. και τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου. Αντίθετα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, επρόκειτο για πωλήσεις που πραγματοποιήθηκαν εντός της Ελλάδας και δεν εισήλθαν από άλλο κράτος – μέλος της Ε.Ε.

Για τις εν λόγω πωλήσεις, ο προσφεύγων δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών, δεν τήρησε λογιστικό σύστημα και δεν εξέδωσε τα απαραίτητα φορολογικά στοιχεία εσόδων.

**Επειδή**, σε ότι αφορά την ...../2022 πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 54 κανένας ισχυρισμός δεν προβάλλεται.

Κατόπιν αυτού

### **Αποφασίζουμε**

την απόρριψη της από **05-01-2023** και με αριθ. πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ... .. του ... με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου - Καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση.**

**1)Επί της υπ' αριθμ. .../07-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016**

Πρόστιμο	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	100,00 €	100,00 €

**2)Επί της υπ' αριθμ. .../07-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 54 του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016**

Πρόστιμο	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	2.500,00 €	2.500,00 €

**3)Επί της υπ' αριθμ. .../07-12-2022 πράξης επιβολής προστίμου του αρ. 58Α του Κ.Φ.Δ. φορολογικού έτους 2016**

Πρόστιμο	<b>ΕΛΕΓΧΟΥ</b>	<b>ΑΠΟΦΑΣΗΣ</b>
	6.180,17 €	6.180,17 €

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της  
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών  
Ο Προϊστάμενος Της Υποδιεύθυνσης  
Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης**

**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.