



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/01.2026

Αριθμός απόφασης: 187

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312351

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»(ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 26.09.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ., που εδρεύει στην

....., οδός, Τ.Κ. και του, Α.Φ.Μ., κατοίκου Αττικής, οδός, Τ.Κ. κατά:

- της υπ' αριθμ. /10.09.2025 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,
 - της υπ' αριθμ. /10.09.2025 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.,
- και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης **26.09.2025** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και του, Α.Φ.Μ. η οποία υποβλήθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /10.09.2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 50.000,00€ καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

Μη προσκόμιση, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Αρχής, των λογιστικών αρχείων και εκδοθέντων/ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη περίοδο 26.01.2021 – 31.12.2021, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 1 του άρθρου 14 και 1 και 2 του άρθρου 24 Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), καθώς και της παραγράφου 14 του άρθρου 5 Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022.

Με την υπ' αριθ. /10.09.2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 50.000,00€ καθώς διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην κάτωθι παράβαση:

Μη προσκόμιση, κατόπιν αιτήματος της Φορολογικής Αρχής, των λογιστικών αρχείων και εκδοθέντων/ληφθέντων φορολογικών στοιχείων για την ελεγχόμενη περίοδο 01.01.2022 – 31.12.2022, κατά παράβαση των διατάξεων των παραγράφων 1 του άρθρου 14 και 1 και 2 του άρθρου 24 Ν. 4987/2022 (ΚΦΔ), καθώς και της παραγράφου 14 του άρθρου 5 Ν.4308/2014 (ΕΛΠ).

Η επιβολή του προστίμου αυτού προβλέπεται από τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022.

Οι ανωτέρω πράξεις εδράζονται επί της από 10.09.2025 έκθεσης μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ΚΦΔ του Κ.Ε.ΜΕ.Φ..

ΓΕΝΙΚΑ ΣΤΟΙΧΕΙΑ

Σύμφωνα με τα στοιχεία μητρώου του συστήματος taxis η προσφεύγουσα εταιρεία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, με κύρια δραστηριότητα « Υπηρεσίες φορέα για ασύρματες τηλεπικοινωνίες.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Από τον Προϊστάμενο του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. εκδόθηκαν οι με αριθμό/06.05.2025 και/26.06.2025 εντολές μερικού επιτόπιου ελέγχου για τις φορολογικές περιόδους 26.01.2021 – 31.12.2021 και 01.01.2022 – 31.12.2022, προκειμένου να διαπιστωθεί η ορθή ή μη τήρηση βιβλίων και έκδοσης στοιχείων.

Αιτία ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. στην προσφεύγουσα εταιρεία αποτέλεσε το με αρ. πρωτ./17.10.2024 (εισερχόμενο ΚΕ.ΜΕ.ΕΠ./23.10.2024) πληροφοριακό δελτίο της ΥΕΔΔΕ Αττικής και ειδικότερα των συνημμένων σε αυτό: α) με ID/11.10.2024 πληροφοριακή έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.2859/2000 (Φ.Π.Α.) της ΥΕΔΔΕ Αττικής και β) με ID/13.03.2024 πληροφοριακή έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.2859/2000 (ΦΠΑ) & Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Αττικής, για έκδοση ΑΕΠ.

Αιτία ελέγχου της ΥΕΔΔΕ Αττικής,(υπ' αριθ./2024 εντολή ελέγχου), για επιτόπιο έλεγχο εφαρμογής διατάξεων του ν.2859/2000 (ΦΠΑ) αποτέλεσε η εμπλοκή υπόπτων οντοτήτων σε απάτη στο πεδίο του ενδοκοινοτικού ΦΠΑ στο πλαίσιο εφαρμογής των διατάξεων της ΠΟΛ. 1200/2015 (ΦΕΚ.2022 Β' /2015).

Η ΥΕΔΔΕ Αττικής, λαμβάνοντας υπόψη τα πραγματικά περιστατικά και τις επιμέρους διαπιστώσεις του ελέγχου, σε συνδυασμό με τα στοιχεία που αντλήθηκαν από τα αρχεία της φορολογικής διοίκησης, διαπίστωσε ότι συντρέχουν οι προϋποθέσεις των διατάξεων του αρθ. 1 περ. α υποπερ. vi & iii της ΠΟΛ. 1200/02.09.2015, (έναρξη εφαρμογής από 15.09.2015), περί αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για τη διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών της προσφεύγουσας εταιρείας καθώς:

1) Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν βρέθηκε να λειτουργεί στην δηλωθείσα διεύθυνση επαγγελματικής εγκατάστασης και δεν έχει ενημερώσει την αρμόδια φορολογική αρχή με υποβολή σχετικών δηλώσεων

2) Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στη με αριθ./13.03.2024 πρόσκληση της ΥΕΔΔΕ Αττικής, με την οποία ζητούνταν να τεθούν στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), λοιπές πληροφορίες και έγγραφα, προκειμένου να ολοκληρωθεί ο έλεγχος.

3) Η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στο με αριθ./02.08.2024 ΣΔΕ – κλήση προς ακρόαση, έγγραφο στο οποίο υπήρχε σαφής ενημέρωση για την πρόθεση της φορολογικής διοίκησης περί αναστολής χρήσης του ΑΦΜ της για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών.

Η ΥΕΔΔΕ Αττικής – Β' Υποδιεύθυνση – Τμήμα Β5 – Ερευνών και καταπολέμησης της απάτης στον ΦΠΑ κατέληξε στα εξής: «Κατόπιν- όλων των ανωτέρω έχουν εφαρμογή οι διατάξεις του αρθ. 1 περ. α υποπερ. vi & iii της ΠΟΛ. 1200/02.09.2015 (έναρξη εφαρμογής από 15/09/2015), περί

αναστολής χρήσης του Α.Φ.Μ. για διενέργεια ενδοκοινοτικών συναλλαγών της ελεγχόμενης οντότητας «.....».

Η Δ.Ο.Υ. στην οποία κοινοποιείται η παρούσα έκθεση παρακαλείται για τις περαιτέρω ενέργειες της σχετικά με τη μη αναγνώριση του δικαιώματος της έκπτωσης του ΦΠΑ για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών της ελεγχόμενης, χρήσης 2021 (ήτοι 4.564.430,42€ X 13% ή 24% κατά περίπτωση) και χρήσης 2022 (ήτοι 1.048.623,96€ X 13% ή 24% κατά περίπτωση), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 32§1 περ. δ του ν.2859/2000, δεδομένου ότι δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα νόμιμα τιμολόγια ή άλλα φορολογικά στοιχεία τα οποία αφορούν τις συγκεκριμένες συναλλαγές.»

Εν συνεχεία στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργήθηκε από το Κ.Ε.ΜΕ.Φ., με την με αρ. πρωτ. /01.07.2025 πρόσκληση του άρθρου 14 ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία τα λογιστικά αρχεία, καθώς και τα εκδοθέντα και ληφθέντα στοιχεία φορολογικών ετών 2021 και 2022, για τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Παρ' ότι παρήλθε το χρονικό διάστημα των δέκα (10) ημερών που όριζε η προαναφερόμενη πρόσκληση δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα και επιπλέον αφού λήφθηκε υπόψη το γεγονός ότι:

α) η προσφεύγουσα εταιρεία είναι υπόχρεη τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος και
β) η προσφεύγουσα εταιρεία προέβη σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων μόνο κατά τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης για υποβολή φορολογικών δηλώσεων και κατά τα επόμενα φορολογικά έτη (2023 και μετέπειτα)
με τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβλήθηκε το κατώτερο προβλεπόμενο πρόστιμο βάσει της κατηγορίας τηρήσεως λογιστικών αρχείων/ βιβλίων, ήτοι 50.000,00€ ανά ελεγχόμενο φορολογικό έτος.

Οι προσφεύγοντες με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητούν την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- 1) Πραγματικός υποκρυπτόμενος διαχειριστής και επιτηδευματίας στην εταιρεία ήταν ο και σε αυτόν προσωπικά και αποκλειστικά έπρεπε να επιβληθεί ο επίδικος καταλογισμός.
- 2) Ο επίδικος καταλογισμός είναι αντίθετος με την αρχή αναλογικότητας, διότι παραβιάζει τη φοροδοτική τους ικανότητα σε σημείο που να καθίσταται αυτοσκοπός αποβλέποντας μόνο στην τιμωρία τους και όχι στην είσπραξη του καταλογισθέντος ποσού.

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 5 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος» του ν.4308/2014 ορίζεται ότι:

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

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

... 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«... 2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και παράδοση των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται ηλεκτρονικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία-βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. ...

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.» του ν.4987/2022:

«1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

...

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«... 11. Σε φορολογούμενους που, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δεν επιδεικνύουν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται η κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 57, εκτός αν η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή

φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. ...»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«... 2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. ...».

Επειδή σύμφωνα με την Ε. 2028/2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν.4987/2022 – Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ»:

« ... Α. Γενικά

1. Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε ΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο ή η οντότητα στα οποία, κατά τον κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων έχει κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25 ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.

2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ιδίως όταν ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων του και είναι εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός της έκτασης της συναλλακτικής δράσης αυτού καθώς και των συνθηκών λειτουργίας του.

Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α ΚΦΔ).

3. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α', όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 ν. 4864/2021 (Α' 237), ορίζονται τα εξής:

3.1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

3.2. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

3.3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.4. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

3.5. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών

δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

4. Πεδίο εφαρμογής

4.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται, μετά το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μη τήρηση από πλευράς του ελεγχόμενου των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων). Συνεπώς, η φορολογική Αρχή, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, μπορεί να διαπιστώνει παραβάσεις και για το αμέσως προηγούμενο του ελέγχου φορολογικό έτος (και πάντως όχι προγενέστερο του έτους 2020) υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος διενεργείται σε χρόνο μεταγενέστερο του οριζόμενου από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4.2. Ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων για τους σκοπούς του άρθρου 54Ε ΚΦΔ νοούνται και:

...

4.2.2. Η μη επίδειξη στον φορολογικό έλεγχο, για οποιονδήποτε λόγο, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της περιόδου για την οποία έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνος ενημέρωσής τους για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4.3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου επισημαίνεται ότι ως λογιστικά αρχεία (βιβλία) νοούνται τα αρχεία (βιβλία) που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, ήτοι απλογραφικά βιβλία και διπλογραφικά βιβλία. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16 του ν. 4308/2014 (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων κ.λπ.) δεν περιλαμβάνονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) για τους σκοπούς του άρθρου 54Ε ΚΦΔ και συνεπώς τυχόν παρατυπίες στην σύνταξή τους δεν επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου αυτού.

5. Υπολογισμός προστίμου

5.1. Ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ γίνεται με βάση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου. Το πρόστιμο επιβάλλεται, για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση. Επιβάλλεται ένα πρόστιμο ανά ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται παράβαση, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποκαταστημάτων ή των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που τυχόν ασκεί ο ελεγχόμενος.

5.2. Το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το ανωτέρω πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

5.3. Στην περίπτωση που η ελεγχόμενη οντότητα δεν έχει υποβάλει έστω και μία (1) δήλωση φορολογίας εισοδήματος για τα τρία (3) τελευταία φορολογικά έτη, παρά την ύπαρξη της σχετικής

υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των λοιπών υποβληθεισών εντός των τριών τελευταίων φορολογικών ετών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

...

7. Έναρξη ισχύος

7.1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α' ν. 4714/2020 το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται για παραβάσεις που αφορούν στα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά. Συνεπώς, οι διενεργούμενοι έλεγχοι μπορούν να διαπιστώνουν παραβάσεις που αφορούν φορολογικά έτη από το 2020 και εφεξής και όχι παλαιότερα έτη.

...

8. Μη επιβολή προστίμου

8.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ δεν επιβάλλεται εφόσον η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ως «πρόσφορο μέσο» νοείται οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου (π.χ. στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 ΚΦΔ έως και το έτος 2020, για δραστηριότητες χονδρεμπορίου ή στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA για τα έτη 2021 και εφεξής, επιχειρηματικές συναλλαγές κυρίως μέσω τραπεζικών μέσων ή ηλεκτρονικών πλατφορμών κ.λπ.). Επιπλέον, λαμβάνεται πάντοτε υπόψη και η διαθεσιμότητα των στοιχείων ή πληροφοριών κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όπως αυτή προκύπτει από τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων, σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ. Δε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν πρόσφορα μέσα στην περίπτωση που στοιχεία και πληροφορίες νομίμως δεν υφίστανται κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης διενεργείται με βάση τις κείμενες διατάξεις, ενώ η αναφορά στο άρθρο 54Ε ΚΦΔ στον προσδιορισμό του εισοδήματος με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δε συνιστά σε καμία περίπτωση νέο τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

8.2. Ενδεικτικές περιπτώσεις μη επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ:

8.2.1. Όταν το πρόσωπο ή η οντότητα δεν τηρεί τα «λοιπά λογιστικά αρχεία», που αναφέρονται στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου). Διευκρινίζεται ότι η παράβαση περιλαμβάνεται στην έννοια της μη τήρησης βιβλίων στο κεφάλαιο IV της ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.2. Στην περίπτωση τήρησης κατώτερου από το οριζόμενο με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 λογιστικού συστήματος από τον υπόχρεο. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις

κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου), όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.3. Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραλείψεις, πλημμέλειες και παρατυπίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16 του ν. 4308/2014 (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων κ.λπ.) καθόσον οι εν λόγω καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται στην έννοια των λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

8.2.4. Σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων, όπως είναι π.χ. η πλημμελής τήρηση αυτών λόγω μη καταχώρησης μέρους εκ του συνόλου των εκδοθέντων και ληφθέντων παραστατικών μέχρι το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων (σχετ. παρ.1γ' του άρθρου 6 του ν. 4308/2014), ήτοι μέχρι τον χρόνο που απαιτείται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στην ελεγκτική αρχή μετά από την πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ και διαπιστώνεται ότι είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων. ...»

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^Ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

Επειδή οι προσφεύγοντες ισχυρίζονται ότι πραγματικός υποκρυπτόμενος διαχειριστής και επιτηδευματίας στην προσφεύγουσα εταιρεία ήταν ο και της και σε αυτόν προσωπικά και αποκλειστικά έπρεπε να επιβληθεί ο επίδικος καταλογισμός. Ειδικότερα ισχυρίζονται ότι:

- Με το από 26.01.2021 καταστατικό σύστασης ιδρύθηκε από τον προσφεύγοντα (.....) με ποσοστό συμμετοχής 30% (ήτοι με 1.500 μερίδια επί συνόλου 5.000 μεριδίων) και τον με ποσοστό συμμετοχής 70% (ήτοι με 3.500 μερίδια επί συνόλου 5.000 μεριδίων) η προσφεύγουσα εταιρεία (.....), στην οποία ο προσφεύγων (.....) ορίσθηκε ως διαχειριστής από το καταστατικό της.
- Αμέσως μετά την ίδρυση της προσφεύγουσας εταιρείας επιδεινώθηκε επικίνδυνα η υγεία του προσφεύγοντα (.....) και νοσηλεύτηκε με καρδιολογικά προβλήματα. Ο τον επισκέφθηκε στο νοσοκομείο και συμφώνησαν ο προσφεύγων να μεταβιβάσει στον τα μερίδια του και τη διαχείριση της προσφεύγουσας εταιρείας. Για το σκοπό αυτό χορήγησε στον σχετική εξουσιοδότηση και εν συνεχεία τον διαβεβαίωσε ότι μεταβίβασε τα μερίδια της προσφεύγουσας εταιρείας στο όνομά του και όρισε τον εαυτό του ως διαχειριστή. Η προσφεύγουσα εταιρεία μέχρι εκείνη τη στιγμή δεν είχε πραγματοποιήσει οποιαδήποτε συναλλαγή. Επίσης ο προσφεύγων έδωσε στον τους κωδικούς taxis για να προβεί στις ανωτέρω αλλαγές και για να διαχειρίζεται τα φορολογικά θέματα της εταιρείας.
- Ο προσφεύγων διαπίστωσε στις αρχές Ιουλίου του 2025 μετά από πρόσκληση του ΣΔΟΕ για προσκόμιση των βιβλίων και στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας ότι ο: α) δεν μεταβίβασε όπως ψευδώς του παρέστησε, το Φεβρουάριο του 2021 τα μερίδια της προσφεύγουσας εταιρείας στον εαυτό του, ούτε και όρισε τον εαυτό του ως διαχειριστή όπως συμφωνήθηκε, β) από το Φεβρουάριο του 2021 ο ασκούσε εν τις πράγμασι την εσωτερική και εξωτερική διαχείριση της εταιρείας όχι όμως στο όνομα του όπως συμφωνήθηκε, αλλά στο όνομα του προσφεύγοντα, γ) αντί ο να λειτουργήσει νόμιμα την εταιρεία, στην πραγματικότητα προέβη κατ' εξακολούθηση σε έκδοση εικονικών φορολογικών στοιχείων, τα

οποία εξέδιδε προς τρίτες εταιρείες, αλλά εξαιτίας της μη αλλαγής της διαχείρισης κατά τα ανωτέρω συμφωνηθέντα, στα φορολογικά αυτά στοιχεία φαίνεται ως υπόχρεος και συνυπεύθυνος εκδότης μαζί με την εταιρεία ο ίδιος (προσφεύγων), αντί να φαίνεται ο ως εκδότης αυτών.

Επειδή οι παραβάσεις που καταλογίστηκαν στην προσφεύγουσα εταιρεία με τις προσβαλλόμενες πράξεις αφορούν σε μη ανταπόκριση στην υπ' αριθμ. πρωτ. Κ.Ε.ΜΕ.Φ./01.07.2025 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν. 5104/2024 (πρώην άρθρο 14 του ν.4987/2022) της Φορολογικής Διοίκησης. Δεν επεδείχθη, αλλά ούτε και ετέθη στη διάθεση του ελέγχου, το σύνολο των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων/βιβλίων της προσφεύγουσας εταιρείας για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022 και συνεπώς για έκαστο έτος επιβλήθηκε το πρόστιμο της περ. α' της παραγράφου 1 του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 (νυν άρθ. 57 παρ. 2 ν.5104/2024) καθώς η μη επίδειξη για οποιοδήποτε λόγο μετά την πρόσκληση του άρθρου 14 των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Ειδικότερα, στην οικεία έκθεση ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. αναφέρεται ότι στις 01.07.2025 ο έλεγχος προέβη σε ηλεκτρονική κοινοποίηση της με αριθμ. πρωτ./01.07.2025 Πρόσκλησης του άρθρου 14 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) προσκόμισης των λογιστικών αρχείων, καθώς και των εκδοθέντων και ληφθέντων στοιχείων κατά τη διάρκεια φορολογικών ετών 2021 και 2022, για τη διενέργεια των απαραίτητων ελεγκτικών επαληθεύσεων. Η ηλεκτρονική κοινοποίηση της ως άνω πρόσκλησης πραγματοποιήθηκε στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας, καθώς και του προσφεύγοντα ως διαχειριστή/ νομίμου εκπροσώπου αυτής, όπως οι εν λόγω λογαριασμοί εμφανίζονται στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

Επειδή παρ' ότι παρήλθε το χρονικό διάστημα των δέκα (10) ημερών που όριζε η προαναφερόμενη πρόσκληση, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν προσκόμισε στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία και τα εκδοθέντα/ληφθέντα φορολογικά στοιχεία. Εν συνεχεία με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ., συντάχθηκε και κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά (e-κοινοποίηση) στην προσφεύγουσα εταιρεία στις 24.07.2025 το υπ' αριθμ.:/24.07.2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με συνημμένους Προσωρινούς Διορθωτικούς Προσδιορισμούς Φ.Π.Α και Επιβολής Προστίμων άρθρου 54Ε Ν.4987/2022 φορολογικών ετών 2021 και 2022 και εκλήθη όπως εντός είκοσι (20) ημερών από την επόμενη της κοινοποίησης του, να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις της. Η προσφεύγουσα εταιρεία, κατέθεσε ενώπιον του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. εκπρόθεσμα στις 05.09.2025, το με αρ πρωτ./05.09.2025 υπόμνημα.

Επειδή η θέση του ελέγχου ως προς το ανωτέρω υπόμνημα έχει ως εξής:

«Από το περιεχόμενο και μόνο της ως άνω επιστολής, προκύπτει εμφανώς ότι η ελεγχόμενη δεν προσκόμισε, έστω και εκπροθέσμως, τα λογιστικά αρχεία και τα φορολογικά στοιχεία τα οποία είναι απαραίτητα για την πραγματοποίηση των προβλεπόμενων από την ΠΟΛ 1124/2015 (όπως ισχύει) ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Έτσι, παρά τις ανωτέρω αναφερθείσες 2 προσκλήσεις (προς τη νομική οντότητα και τον διαχειριστή αυτής), αλλά ακόμη και μετά την επίδοση του ως άνω Σημειώματος Διαπιστώσεων Ελέγχου, δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία (βιβλία) τα οποία είναι απαραίτητα για

την πραγματοποίηση των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων από την ΠΟΛ 1124/2015 (όπως ισχύει).»

Επειδή λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω και δεδομένου ότι:

- α) οι με αριθμό/06.05.2025 και/26.06.2025 εντολές ελέγχου του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. εκδόθηκαν προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία
 - β) με την υπ' αριθμ. πρωτ./01.07.2025 πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.5104/2024 ζητήθηκε η προσκόμιση των τηρηθέντων λογιστικών αρχείων/βιβλίων και φορολογικών στοιχείων της προσφεύγουσας εταιρείας
 - γ) δεν προσκομίστηκαν στον έλεγχο τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία/βιβλία και φορολογικά στοιχεία της προσφεύγουσας εταιρείας,
- ως εκ τούτου ορθά εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμων σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας και ο ισχυρισμός περί ακύρωσης των προσβαλλόμενων πράξεων και καταλογισμού της παράβασης στον ως πραγματικού και υποκρυπτόμενου διαχειριστή απορρίπτεται ως αβάσιμος.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 2^ο ΙΣΧΥΡΙΣΜΟ

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

Επειδή, η Διοίκηση κατά την εφαρμογή των διατάξεων του ΚΦΔ για τον καταλογισμό των προστίμων ενεργεί κατά δέσμια αρμοδιότητα, λόγω της αντικειμενικής υπόστασης των φορολογικών παραβάσεων και δεν απαιτείται υπαιτιότητα ή πρόθεση του φορολογούμενου.

Επειδή, η Φορολογική Αρχή επέβαλε τα πρόστιμα που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (νυν άρθ. 57 παρ. 2 ν.5104/1014), ως όφειλε, στα πλαίσια της αρχής της νομιμότητας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

Συνεπώς, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω **ο προβαλλόμενος ισχυρισμός**, περί του ότι ο επίδικος καταλογισμός είναι αντίθετος με την αρχή αναλογικότητας, διότι παραβιάζει τη φοροδοτική τους ικανότητα σε σημείο που να καθίσταται αυτοσκοπός αποβλέποντας μόνο στην τιμωρία τους και όχι στην είσπραξη του καταλογισθέντος ποσού **απορρίπτεται ως αβάσιμος**.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην από 10.09.2025 έκθεση μερικού ελέγχου ορθής εφαρμογής των διατάξεων περί τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων

του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και ΚΦΔ του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της από 26.09.2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», Α.Φ.Μ. και του του Α.Φ.Μ. και την **επικύρωση** των κάτωθι πράξεων:

- με αριθμό/10.09.2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. και
- με αριθμό/10.09.2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.

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

Φορολογικό έτος 2021

Υπ' αριθ./10.09.2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2021, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ. : **50.000,00€**

Φορολογικό έτος 2022

Υπ' αριθ./10.09.2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθ. 54Ε ν.4987/2022, φορολογικού έτους 2022, του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΜΕ.Φ.: **50.000,00€**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ

Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ

ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.