



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 22/04/2026

Αριθμός Απόφασης: 1696

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

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 (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία 24/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του σωματείου με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αριθ. /28-11-2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2023, και β) της υπ' αριθ. /28-11-2025 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία από 28/11/2025 έκθεση ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., της ελεγχόμενης περιόδου 01/10/2022 – 30/06/2025.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./28-11-2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2023, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στο προσφεύγον σωματείο πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.5104/2024, ποσού 2.500,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Α) Δεν επέδειξε στη Φορολογική Διοίκηση το Γενικό Ημερολόγιο της φορολογικής περιόδου από 01/01/2023 – 31/12/2023 κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ 2025/26-08-2025 έγγραφου αιτήματος της υπηρεσίας.

Β) Από το προσκομισθέν Ισοζύγιο Γενικών και Αναλυτικών Καθολικών προέκυψε ότι δεν ενημερώθηκαν ορθά οι λογαριασμοί όπως εμφανίζονται στο Ισοζύγιο σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., άρα δεν τηρήθηκαν ορθά τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας.

Επιπλέον η μη επίδειξη των λογιστικών αρχείων για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.5104/2024 εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Επομένως δεν τηρήθηκαν διπλογραφικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 23, 24 και 54 παρ. 1η του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2 ε του άρθρου 54 του ν.4987/2022, ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο 2.500,00 ευρώ.

Με την υπ' αριθ./28-11-2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2024, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης, επιβλήθηκε στο προσφεύγον σωματείο πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.5104/2024, ποσού 2.500,00 ευρώ, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην παρακάτω παράβαση:

Α) Δεν επέδειξε στη Φορολογική Διοίκηση το Γενικό Ημερολόγιο της φορολογικής περιόδου από 01/01/2024 – 30/06/2024 κατόπιν του υπ' αριθ. πρωτ. ΕΜΠ ΕΞ 2025/26-08-2025 έγγραφου αιτήματος της υπηρεσίας.

Β) Από το προσκομισθέν Ισοζύγιο Γενικών και Αναλυτικών Καθολικών προέκυψε ότι δεν ενημερώθηκαν ορθά οι λογαριασμοί όπως εμφανίζονται στο Ισοζύγιο σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π., άρα δεν τηρήθηκαν ορθά τα λογιστικά αρχεία της ελεγχόμενης οντότητας.

Επιπλέον, η μη επίδειξη των λογιστικών αρχείων για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.5104/2024 εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

Επομένως, δεν τηρήθηκαν διπλογραφικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 23, 24 και 54 παρ. 1η του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε), παράβαση που επισύρει τις κυρώσεις της παρ. 2ε του άρθρου 54 του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε), ήτοι επιβάλλεται πρόστιμο 2.500,00 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 28/11/2025 έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ'

αριθ./06-08-2025 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Αιτία του ελέγχου ήταν η με αριθμό πρωτ./24-07-2025 ηλεκτρονική αίτηση επιστροφής Φ.Π.Α. πιστωτικού υπολοίπου 5.890,63 ευρώ, φορολογικής περιόδου 01/06/2025 - 30/06/2025, που υπέβαλε το προσφεύγον σωματείο προς την αρμόδια φορολογική αρχή. Με την υπ' αριθ./06-08-2025 εντολή μερικού φορολογικού ελέγχου διενεργήθηκε έλεγχος για τη φορολογική περίοδο από 01/10/2022 έως 30/06/2025 σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 27, 29, 30 και 79 του ν.5104/2024, τη ΔΕΛ Α 1197280 ΕΞ 2013/24-12-2013, την Α.1104/06-05-2020 και την Ο.3024/24-03-2023.

Το προσφεύγον σωματείο, κατά την ελεγχόμενη περίοδο, αποτελούσε μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα Νομικό Πρόσωπο Ιδιωτικού Δικαίου και είχε δηλωμένη ως κύρια δραστηριότητα «ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΠΟΥ ΠΑΡΕΧΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΕΡΓΑΤΙΚΕΣ ΕΝΩΣΕΙΣ». Ως προς τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία, κατά την ελεγχόμενη περίοδο τηρούσε: α) από 01/10/2022 έως 31/12/2022 απλογραφικό λογιστικό σύστημα, β) από 01/01/2023 έως 31/10/2024 διπλογραφικό λογιστικό σύστημα και γ) από 01/11/2024 μέχρι και την ημέρα υπογραφής της οικείας έκθεσης ελέγχου μηχανογραφικά απλογραφικό λογιστικό σύστημα του άρθρου 3 του ν.4308/2014, συνέτασσε δε Ετήσιες Χρηματοοικονομικές Καταστάσεις σύμφωνα με τα Ε.Λ.Π. (κεφάλαιο 4 του ν.4308/2014).

Μετά την επίδοση της με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ-...../07-08-2025 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων επιδόθηκε το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ-...../ΕΞ 2025/26-08-2025 έγγραφο αίτημα για προσκόμιση όλων των λογιστικών αρχείων που τηρήθηκαν την περίοδο από 01/10/2022 έως 30/06/2025.

Το προσφεύγον σωματείο ανταποκρίθηκε μερικώς στην ως άνω πρόσκληση, θέτοντας στη διάθεση του ελέγχου:

- για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2023 έως 31/12/2023 το Ισοζύγιο Γενικών και Αναλυτικών Καθολικών του 12^{ου} μήνα του 2023 και το Ισοζύγιο Τέλους Χρήσης,
- για τη φορολογική περίοδο από 01/01/2024 έως 31/12/2024 (με περίοδο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων από 01/01/2024 έως 31/10/2024) το Ισοζύγιο Γενικών και Αναλυτικών καθολικών και το Ημερολόγιο από 01/07/2024 έως 31/10/2024.

Από τα προσκομιζόμενα αρχεία ο έλεγχος διαπίστωσε για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις τα κάτωθι:

- Σχετικά με το φορολογικό έτος 2023

1) δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το Γενικό Ημερολόγιο της φορολογικής περιόδου 01/01/2023 έως 31/12/2023,

2) οι δηλωθείσες (με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. της χρήσης) απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές ανέρχονται σε 17.390,00 ευρώ ενώ βάσει ισοζυγίου ο λογαριασμός 7 «Οργανικά Έσοδα κατ' είδος» εμφανίζεται με πιστωτικό υπόλοιπο ποσού 24.203,64 ευρώ, επομένως υπάρχει διαφορά μεταξύ δηλώσεων και βιβλίων ύψους 6.813,64 ευρώ,

3) βάσει Ισοζυγίου ο λογαριασμός 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» εμφανίζει χρεωστικό υπόλοιπο ποσού 8.076,14 ευρώ, ήτοι δεν ενημερώθηκε σωστά με τις συνδρομές, τις χορηγίες και τα λοιπά έσοδα της περιόδου.

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη ότι αφενός μεν η μη επίδειξη των λογιστικών αρχείων μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.5104/2024 εξομοιώνεται με μη τήρηση αυτών, ήτοι με μη συμμόρφωση με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4987/2022, αφετέρου η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε ορθά και αξιόπιστα λογιστικά βιβλία, διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκαν διπλογραφικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 23, 24 και 54 § 1η του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2ε του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε), ήτοι πρόστιμο 2.500,00 ευρώ.

- Σχετικά με το φορολογικό έτος 2024

A) Για την περίοδο 01/01/2024 – 31/10/2024 (κατά την οποία τηρήθηκαν διπλογραφικά βιβλία)

1) δεν τέθηκε στη διάθεση του ελέγχου το Γενικό Ημερολόγιο της περιόδου από 01/01/2024 – 30/06/2024,

2) οι δηλωθείσες (με τις δηλώσεις Φ.Π.Α. της χρήσης) απαλλασσόμενες και εξαιρούμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης εκροές ανέρχονται σε 1.568,64 ευρώ ενώ βάσει Ισοζυγίου Γενικών και Αναλυτικών Καθολικών του 10^{ου} του 2024 (μέχρι και 31/10/2024 που τηρήθηκαν διπλογραφικά βιβλία) τα έσοδα ανέρχονται σε 7.555,00 ευρώ, επομένως υπάρχει διαφορά μεταξύ δηλώσεων και βιβλίου ύψους 5.986,36 ευρώ,

3) βάσει Ισοζυγίου Γενικών και Αναλυτικών Καθολικών του 10^{ου} του 2024 ο λογαριασμός 38 «Χρηματικά Διαθέσιμα» έχει χρεωθεί για την περίοδο 01/01-31/10/2024 με το ποσό των 8.176,14 ευρώ, γεγονός που δεν αποτυπώνεται ούτε στις υποβληθείσες δηλώσεις Φ.Π.Α. ούτε στα καταχωρημένα στο Ισοζύγιο έσοδα της περιόδου αυτής.

B) Για την περίοδο 01/11/2024 – 31/12/2024 (κατά την οποία τηρήθηκαν απλογραφικά βιβλία)

Από τα προσκομισθέντα βιβλία εσόδων εξόδων προέκυψε ότι δεν είχαν συμπεριληφθεί στις δηλώσεις Φ.Π.Α. έσοδα-εκροές συνολικού ποσού 725,00 ευρώ.

Επομένως, λαμβάνοντας υπόψη ότι αφενός μεν η μη επίδειξη των λογιστικών αρχείων μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ν.5104/2024 εξομοιώνεται με μη τήρηση αυτών, ήτοι με μη συμμόρφωση με τις διατάξεις του άρθρου 13 του ν.4987/2022, αφετέρου η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε ορθά και αξιόπιστα λογιστικά βιβλία, διαπιστώθηκε ότι δεν τηρήθηκαν διπλογραφικά βιβλία κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 5 παρ. 14 του ν.4308/2014 σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 13, 14, 23, 24 και 54 § 1η του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε), που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2ε του ν.4987/2022 (όπως ίσχυε), ήτοι πρόστιμο 2.500,00 ευρώ.

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις αποτυπώθηκαν στο υπ' αριθ./2025 Σ.Δ.Ε. – Κλήση σε Ακρόαση και κοινοποιήθηκαν στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο, χωρίς ωστόσο το ίδιο να υποβάλει αντιρρήσεις μέσα στην προβλεπόμενη προθεσμία. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος προχώρησε στην έκδοση και κοινοποίηση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου, χωρίς μεταβολή επί των προσωρινών.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή το προσφεύγον σωματείο ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τον ισχυρισμό ότι η τήρηση των φορολογικών

στοιχείων έγινε σύμφωνα με τον νόμο κατά τη διάρκεια της ελεγχόμενης περιόδου και ο μοναδικός λόγος για τη μη έγκαιρη προσκόμιση όλων των ζητηθέντων αρχείων ήταν το γεγονός ότι είχαν αποθηκευτεί σε usb stick, το οποίο είχε παραπέσει σε άλλα έγγραφα της βιβλιοθήκης του σωματείου και δεν ανευρέθηκε πριν τη λήξη του ελέγχου. Ως εκ τούτου, η μη έγκαιρη προσκόμιση των τηρηθέντων βιβλίων αποτελεί μόνο μία τυπική παράλειψη και επ' ουδενί δεν είναι αποτέλεσμα της πρόθεσής του να μην επιδείξει τα ζητηθέντα στοιχεία. Προς απόδειξη του ισχυρισμού αναφέρει ότι επισυνάπτει με την προσφυγή τα αιτηθέντα από τον έλεγχο φορολογικά στοιχεία, ήτοι τα Γενικά Ημερολόγια 2023 και 2024, τα Ισοζύγια Γενικών και Αναλυτικών Καθολικών 2023 και 2024 καθώς και τα Ισοζύγιο Λογιστικής 2023 και 2024.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, 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.

2. Τα λογιστικά αρχεία, οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί, οι φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί πρέπει να διαφυλάσσονται κατ' ελάχιστον:

α) για διάστημα πέντε (5) ετών από τη λήξη του αντίστοιχου φορολογικού έτους, μέσα στο οποίο υπάρχει η υποχρέωση υποβολής δήλωσης ή

β) εφόσον συντρέχουν οι προϋποθέσεις της παρ. 2 του άρθρου 36, έως ότου παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης από τη Φορολογική Διοίκηση πράξης προσδιορισμού του φόρου, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παράγραφο αυτή ή

γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεστεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, πρέπει να παρέχονται μέσα σε πέντε (5) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος, εκτός εάν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας.

2. Κατόπιν έγγραφου αιτήματος (πρόσκλησης) της Φορολογικής Διοίκησης, αντίγραφα μέρους των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) ή οποιουδήποτε συναφούς εγγράφου, πρέπει να παρέχονται στη Φορολογική Διοίκηση μέσα σε πέντε (5) 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, εφόσον οι δυσχέρειες αυτές οφείλονται σε πράξεις ή παραλείψεις της

Δημόσιας Διοίκησης ή σε λόγους ανωτέρας βίας. Όταν τα βιβλία τηρούνται ή τα στοιχεία εκδίδονται μηχανογραφικά, παρέχονται αντίγραφα των ηλεκτρονικών αρχείων. Η Φορολογική Διοίκηση υποχρεούται να παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 23 «Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης» του ν.4987/2022 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 τις παραγράφους 1 και 2 του άρθρου 24 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Εάν τα βιβλία και τα στοιχεία τηρούνται σε ηλεκτρονική μορφή, η Φορολογική Διοίκηση έχει δικαίωμα πρόσβασης σε οποιαδήποτε σχετιζόμενα αρχεία. Ειδικότερα, ο φορολογούμενος υποχρεούται να παράσχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της φορολογικής διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τη μορφή των δεδομένων αυτών. Την ίδια υποχρέωση έχουν και όσοι τρίτοι παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία ψηφιακών δεδομένων, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση. Η Φορολογική Διοίκηση δικαιούται να λαμβάνει τα ηλεκτρονικά αρχεία σε αναγνώσιμη ηλεκτρονική ή έντυπη μορφή.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 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 ορίζεται ότι:

«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. β) Στην περίπτωση που κατά τη διενέργεια μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης της παρ. 7 του άρθρου 25 διαπιστώνεται ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν διαφύλαξε ή δεν προσκόμισε, ύστερα από πρόσκληση του άρθρου 14, Φ.Η.Μ. και φορολογικές μνήμες και αρχεία που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., επιβάλλεται αναλόγως το πρόστιμο της περ. α', εκτός εάν πριν την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ν.4987/2022 ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:

[...]

η) δεν συμμορφώνεται με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του,

[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής:

[...]

ε) δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ, στις περ. ε), ζ), η) και ιδ) της παρ. 1

[...].»

Επειδή με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015 με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)» της Γ.Γ.Δ.Ε. διευκρινίστηκαν μεταξύ άλλων τα κάτωθι:

«1. Για μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ (άρθρο 54 παρ. 2 περ. ε').

Κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 13, όπως ισχύει μετά την αντικατάστασή της με την περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 3 του ν. 4337/2015, "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."

Ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις, θεωρείται, π.χ., η μη τήρηση των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις βιβλίων, καθώς και η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη.

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

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 85 «Τελικές διατάξεις» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Παραπομπές στον ν. 4987/2022 (Α' 206) νοούνται, μετά την έναρξη ισχύος του παρόντος, ως παραπομπές στα αντίστοιχα άρθρα που καταγράφονται στον πίνακα κωδικοποιούμενων διατάξεων, ο οποίος αποτελεί το Παράρτημα Β' του παρόντος.»

Επειδή μετά την έκδοση της υπ' αριθ./06-08-2025 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου επιδόθηκε στο προσφεύγον νομικό πρόσωπο το με αριθμό πρωτ. ΕΜΠ -.....ΕΞ 2025 «ΕΓΓΡΑΦΟ ΑΙΤΗΜΑ ΧΟΡΗΓΗΣΗΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΩΝ ΜΕΡΟΥΣ ΤΩΝ ΒΙΒΛΙΩΝ ΚΑΙ ΣΤΟΙΧΕΙΩΝ» του άρθρου 14 παρ. 2 του ν.5104/2024, με το οποίο του ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου, εντός προθεσμίας δέκα ημερών από την κοινοποίηση του αιτήματος, όλα τα λογιστικά αρχεία που τηρήθηκαν κατά τη διάρκεια της φορολογικής περιόδου 01/10/2022 - 30/06/2025.

Επειδή, σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα της οικείας από 28/11/2025 έκθεσης ελέγχου προστίμου του άρθρου 54 του Κ.Φ.Δ., το προσφεύγον σωματείο δεν ανταποκρίθηκε πλήρως στην ανωτέρω πρόσκληση, αφού μέχρι το πέρας του ελέγχου δεν έθεσε στη διάθεση της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής:

- α) το Γενικό Ημερολόγιο της φορολογικής περιόδου από 01/01/2023 έως 31/12/2023, και
- β) το Γενικό Ημερολόγιο της φορολογικής περιόδου από 01/01/2024 έως 30/06/2024.

Επειδή με την υπό κρίση προσφυγή το προσφεύγον νομικό πρόσωπο ισχυρίζεται ότι προσκομίζει στην υπηρεσία μας – μεταξύ άλλων – αντίγραφα των λογιστικών αρχείων που του ζητήθηκαν από τον έλεγχο αλλά δεν τα προσκόμισε μέχρι και την ολοκλήρωση της ελεγκτικής διαδικασίας, ήτοι το Γενικό Ημερολόγιο του φορολογικού έτους 2023 και το Γενικό Ημερολόγιο της φορολογικής περιόδου από 01/01/2024 έως 30/06/2024. Ωστόσο από την επισκόπηση των συνημμένων αρχείων προκύπτει ότι επισυνάφθηκε μόνο το Γενικό Ημερολόγιο της φορολογικής περιόδου από 01/01/2024 έως 31/07/2024.

Επειδή ρητώς ορίζεται από τις κείμενες διατάξεις ότι η επιβολή των επίδικων προστίμων σχετίζεται με τη μη τήρηση ορισμένης συμπεριφοράς από την πλευρά του φορολογούμενου, ήτοι την προσκόμιση των ζητηθέντων αρχείων, μέσα σε ορισμένη προθεσμία από την παραλαβή της πρόσκλησης του άρθρου 14 του Κ.Φ.Δ., ώστε να είναι εφικτή η διενέργεια των επαληθεύσεων που θεωρούνται απαραίτητες από τη Φορολογική Διοίκηση.

Επειδή δε δύναται να ακυρωθεί το πρόστιμο για το οποίο κρίνεται από την υπηρεσία μας ότι κατά τον χρόνο διαπίστωσης της παράβασης πληρούνταν οι προϋποθέσεις επιβολής του.

Επειδή κατά τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 54Ε του ν.4987/2022 η μη επίδειξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) κατόπιν σχετικής πρόσκλησης από τον έλεγχο ισοδυναμεί με μη τήρηση αυτών, η οποία αντιστοιχεί σε μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 του ν.4987/2022 υποχρεώσεις του φορολογούμενου, που επισύρει τις κυρώσεις της παραγράφου 1η σε συνδυασμό με την παράγραφο 2ε του άρθρου 54 του ν.4987/2022.

Επειδή, συνεπεία των προαναφερθέντων, απορρίπτεται ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος και κρίνεται ορθή η έκδοση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 24/12/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του σωματείου με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Υπ' αριθ. /28-11-2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Ποσό για καταβολή: 2.500,00 ευρώ

1) Υπ' αριθ. /28-11-2025 Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης του 2^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Θεσσαλονίκης

Ποσό για καταβολή: 2.500,00 ευρώ

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στο υπόχρεο νομικό πρόσωπο.

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**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.