



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 20/04/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1618

ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8,
Αθήνα
Ταχ. Κώδικας : 104 40
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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. της με αριθμό Α.1165/22-11-2022 Απόφασης 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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσα ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα στο, νομίμως εκπροσωπούμενης από τον, κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση και την οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία, η οποία κατατέθηκε **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:

Σύμφωνα με τα στοιχεία του υποσυστήματος Μητρώου του Taxis, η προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία τηρεί διπλογραφικά βιβλία, προέβη σε έναρξη εργασιών στις 08-08-2013 με κύρια δραστηριότητα

Με τη με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ποσού **50.000,00€**, επειδή διαπιστώθηκε ότι υπέπεσε στην πιο κάτω παράβαση:

Μη ανταπόκριση στην υπ' αριθμ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων για το φορολογικό έτος 2019, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 παρ.1 του ν.5104/2024 σε συνδυασμό με τα άρθρα 27 και 29 του ίδιου νόμου, καθώς και του άρθρου 5 παρ.14 του ν.4308/2014.

Η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τον 5104/2024) (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ.

Η παραπάνω προσβαλλόμενη πράξη και η οικεία έκθεση ελέγχου **αναρτήθηκαν ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **12-11-2025** στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της και **αναγνώσθηκαν** στις **27-11-2025**.

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ που εκδόθηκε για τη διερεύνηση των αναφερομένων στο ΕΜΠ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ (αριθμ. ΕΜΠ), διενεργήθηκε μερικός έλεγχος για το φορολογικό έτος 2019 στην προσφεύγουσα εταιρεία, για την ορθή εφαρμογή των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (όπως αντικαταστάθηκε και ισχύει με τον 5104/2024) (Κ.Φ.Δ.).

Στις, η ΔΙ.Π.Α.Ε.Ε. απέστειλε το υπ' αριθμ. ΕΜΠ έγγραφό της στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ (αριθ. ΕΜΠ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ) με το οποίο διαβιβάστηκαν πίνακες με επιχειρήσεις εστίασης προς έλεγχο, οι οποίες διενεργούσαν πωλήσεις μέσω πλατφορμών παραγγελίας φαγητού κατά το έτος 2019. Μεταξύ αυτών ήταν και η

προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία δεν είχε υποβάλει δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορ. έτους 2019.

Προκειμένου να διερευνηθούν τα αναφερόμενα στο υπ' αριθμ. ΕΜΠ Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ (ΕΜΠ της Δι.Π.Α.Ε.Ε. με ειδική εντολή), εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου, που αφορά φορολογία εισοδήματος, Φ.Π.Α., Ε.Λ.Π. και Κ.Φ.Δ..

Στα πλαίσια του ελέγχου πραγματοποιήθηκαν οι παρακάτω ενέργειες:

1. Με το υπ' αριθμ. έγγραφο, κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η ανωτέρω εντολή ελέγχου σε ακριβές αντίγραφο.
2. Με το υπ' αριθμ. έγγραφο, γνωστοποιήθηκε στην προσφεύγουσα η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων.
3. Με το υπ' αριθμ. έγγραφο, ενημερώθηκε η αρμόδια Δ.Ο.Υ. για τον έλεγχο που διενεργείται.
4. Με την υπ' αριθμ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων, ζητήθηκαν από την προσφεύγουσα τα τηρούμενα λογιστικά αρχεία έτους 2019 καθώς και τυχόν συμφωνητικά με όσες πλατφόρμες παραγγελίας φαγητών είχε συνεργασία κατά το ίδιο έτος 2019. Ωστόσο, η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην ως άνω πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων.

Σημειώνεται ότι τα παραπάνω έγγραφα κοινοποιήθηκαν με e-mail στην δ/ση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου που τηρεί η οντότητα στο taxis με ημερομηνία ανάρτησης στις 15-10-2024.

5. Με το υπ' αριθμ. ΕΜΠ έγγραφο, ζητήθηκε από την η χορήγηση στοιχείων αναφορικά με τις online παραγγελίες που είχε πραγματοποιήσει η προσφεύγουσα κατά το έτος 2019, καθώς και άλλα στοιχεία (τηρούμενος λογ/σμός αναλυτικού καθολικού, αντίγραφα εκδοθέντων τιμολογίων, συμβάσεις συνεργασίας, καταστάσεις συμφωνητικών άρθρου 8 του ν.1882/1990).

Ακολούθως, συντάχθηκε το υπ' αριθμ. Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και ο ταυτάριθμος Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου, τα οποία κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα (μέσω e-mail), με ημερομηνία ανάρτησης στις 13-05-2025, στα οποία δεν ανταποκρίθηκε.

Στη συνέχεια, η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ προέβη στη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης.

Σημειώνεται ότι αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δήλωση για το φορολογικό έτος 2019, ο έλεγχος διαπίστωσε αποκρουσικά φορολογητέα ύλη ύψους 496.686,16€ βάσει των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., που προέρχεται από τη διενέργεια πωλήσεων και συνέταξε ιδιαίτερη Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση της προσβαλλόμενης πράξης, προβάλλοντας τα ακόλουθα:

1^{ος} ΛΟΓΟΣ. Προσκόμιση των λογιστικών αρχείων και στοιχείων στον έλεγχο στο πλαίσιο διενεργούμενου φορολογικού ελέγχου και συνεπώς εν προκειμένω παρίσταται μη προσήκουσα και άνευ αντικειμένου η επιβολή προστίμου – Η προσφεύγουσα εταιρεία επικαλείται την υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία κοινοποιήθηκε με το αριθ. πρωτ. έγγραφο, δυνάμει της οποίας διατάχθηκε η διενέργεια ελέγχου στην εν λόγω εταιρεία για το φορολογικό έτος 2019, καθώς και την υπ' αριθμ. Πρόσκληση για προσκόμιση των τηρηθέντων

ημερολογίων, ισοζυγίων, αναλυτικών καθολικών και εκδοθέντων και ληφθέντων φορολογικών στοιχείων, μέρος των οποίων προσκομίσθηκε στις 18-12-2025 (σχετ. 1 και 2 ενδικοφανούς προσφυγής)

2ος ΛΟΓΟΣ. Πλημμελής και κατά παράβαση των άρθρων 27 και 30 του ν.5104/2024 κοινοποίηση πρόσκλησης για προσκόμιση λογιστικών αρχείων και στοιχείων στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, στο πλαίσιο επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, χωρίς προηγούμενη μετάβαση του αρμοδίου ελεγκτή στην έδρα της προσφεύγουσας, όπου και όφειλαν να επιδειχθούν τα βιβλία και στοιχεία – Η κοινοποίηση πρόσκλησης με ψηφιακά μέσα θα ήταν επιτρεπτή μόνο στην περίπτωση που κατά τον επιτόπιο έλεγχο η προσφεύγουσα δεν επιδείκνυε τα αιτηθέντα έγγραφα – Παραβίαση της οικείας εντολής ελέγχου που όριζε ρητά ότι ο έλεγχος είναι επιτόπιος, καθώς θα πραγματοποιείτο στην έδρα της εταιρείας στο Ν. Ψυχικό

3ος ΛΟΓΟΣ. Μη νόμιμη κοινοποίηση στην προσφεύγουσα της πρόσκλησης για διάθεση των λογιστικών αρχείων, με αποτέλεσμα ουδέποτε να λάβει γνώση αυτής ώστε να προσκομίσει τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία – Παράβαση των ισχυουσών εν προκειμένω διατάξεων των νόμων 4174/2013 και 4987/2022 και των οικείων κανονιστικών αποφάσεων – Μη εφαρμογή των διατάξεων του ν.5104/2024 όπως πλημμελώς έκρινε ο έλεγχος

4ος ΛΟΓΟΣ. Κατά χρόνο αναρμοδιότητα εκδόσεως απόφασης επιβολής προστίμου λόγω λήξης της διάρκειας ισχύος της υπ' αριθμόν εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ

5ος ΛΟΓΟΣ. Έλλειψη ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας και εν γένει μη επαρκής τεκμηρίωση της επιβολής του επιβληθέντος προστίμου καθώς και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή του άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024 ως προς τις νόμιμες προϋποθέσεις που απαιτούνται εκ της ως άνω διατάξεως, καθώς και της δεσμευτικής για τη Διοίκηση εγκυκλίου Ε.2028/2023 για την επιβολή του εν λόγω προστίμου – Ειδικότερα η Διοίκηση εφήρμοσε πλημμελώς τις εν λόγω διατάξεις και δεν αιτιολόγησε επαρκώς την επιβολή του οικείου προστίμου, δεδομένου ότι εν προκειμένω δεν συνέτρεχαν οι προϋποθέσεις για την επιβολή του, διότι ήταν δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων της προσφεύγουσας, παρά τη μη επίδειξη των λογιστικών της αρχείων

6ος ΛΟΓΟΣ. Το επίμαχο πρόστιμο είναι αντίθετο στην αρχή της αναλογικότητας στον βαθμό που δεν καταλείπεται στη φορολογική αρχή δυνατότητα επιμέτρησης του προστίμου και δη μείωσης αυτού, ανάλογα με τον βαθμό υπαιτιότητας του φορολογουμένου και των λοιπών πραγματικών περιστατικών της εκάστοτε υπόθεσης.

Επιπλέον, η προσφεύγουσα εταιρεία, με την παρούσα ενδικοφανή προσφυγή, προσκομίζει συμπληρωματικό υπόμνημα με Α.Π. ΔΕΔ με αίτημα παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης κατ' άρθρο 72 παρ.5 του Κ.Φ.Δ.. Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα προσκομίζει έγγραφα και στοιχεία βάσει των οποίων ισχυρίζεται ότι αποδεικνύεται η σύννομη, προσήκουσα και εμπρόθεσμη προσκόμιση των λογιστικών της αρχείων πριν την κοινοποίηση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου, τα οποία είναι τα εξής:

α) Η με αρ. πρωτ. βεβαίωση του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, στην οποία αναγράφονται τα ακόλουθα:

«Σε απάντηση στο ανωτέρω σχετικό έγγραφό σας, σας γνωρίζουμε ότι συνεπεία του με αριθμό πρωτ. εγγράφου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε Πάτρας, εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας για την επιχείρηση με την επωνυμία αρχικά η με αριθμό

..... εντολή μερικού απομακρυσμένου ελέγχου φορολογίας εισοδήματος για τη φορολογική περίοδο 01.01.2019-31.12.2019. Στη συνέχεια δεδομένου ότι η εταιρεία τέθηκε σε εκκαθάριση την 02.08.2019, το ελεγχόμενο χρονικό διάστημα της ανωτέρω εντολής περιορίστηκε στην περίοδο από 01.01.2019-01.08.2019 και συνακόλουθα εκδόθηκε από την Υπηρεσία μας η με αριθμό εντολή ελέγχου για το χρονικό διάστημα 02.08.2019-01.08.2020 (πρώτο έτος εκκαθάρισης).

Κατόπιν σχετικών προσκλήσεων της Υπηρεσίας μας και σε εκτέλεση των ανωτέρω εντολών, η ελεγχόμενη επιχείρηση προσκόμισε στην Υπηρεσία μας τα τηρούμενα λογιστικά βιβλία των περιόδων από 01.01.2019-01.08.2019 και 02.08.2019-01.08.2020 και μόνο τα λογιστικά στοιχεία της περιόδου 01.01.2019-01.08.2019.

Σας ενημερώνουμε ότι ο έλεγχος της Υπηρεσίας για την ανωτέρω επιχείρηση είναι σε εξέλιξη.

Η παρούσα βεβαίωση χορηγείται κατόπιν αιτήσεως της εταιρείας προκειμένου να προσκομισθεί ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Α.Α.Δ.Ε..».

β) Αντίγραφο του από 12-11-2025 ηλεκτρονικού μηνύματος (e-mail) με το οποίο η προσφεύγουσα προσκόμισε ενώπιον του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ μέρος των ανωτέρω ζητηθέντων.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 1^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, ως προελέχθη, αναφορικά με τη φορολογία εισοδήματος και δεδομένου ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν υπέβαλε δήλωση για το φορολογικό έτος 2019, ο έλεγχος της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ διαπίστωσε αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη ύψους 496.686,16€ βάσει των υποβληθεισών περιοδικών δηλώσεων Φ.Π.Α., που προέρχεται από τη διενέργεια πωλήσεων και συνέταξε ιδιαίτερη Πληροφοριακή Έκθεση Ελέγχου Εισοδήματος.

Βάσει της ως άνω έκθεσης εκδόθηκε η υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου αρμοδιότητας του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ, η οποία κοινοποιήθηκε με το αριθ. πρωτ. έγγραφο, δυνάμει της οποίας διατάχθηκε η διενέργεια ελέγχου φορολογίας εισοδήματος στην εν λόγω εταιρεία για το φορολογικό έτος 2019 και στη συνέχεια συντάχθηκε η υπ' αριθμ. Πρόσκληση για διάθεση λογιστικών αρχείων βάσει της ως άνω εντολής ελέγχου.

Επειδή, ο εν λόγω έλεγχος αφορά τη φορολογία εισοδήματος για την οποία εκδόθηκε διακριτή εντολή ελέγχου αρμοδιότητας του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ και τα λογιστικά αρχεία και στοιχεία που προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα αφορούσαν τον συγκεκριμένο έλεγχο. Αντιθέτως, τα λογιστικά αρχεία που ζητήθηκαν με την υπ' αριθμ. Πρόσκληση από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ και τα οποία αφορούσαν έλεγχο έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) δυνάμει της υπ' αριθμ. εντολής ελέγχου δεν προσκομίσθηκαν από την προσφεύγουσα εταιρεία.

Επειδή επιπλέον, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι το αίτημα παράτασης της προθεσμίας έκδοσης απόφασης κατ' άρθρο 72 παρ.5 του Κ.Φ.Δ. που προσκομίζει η προσφεύγουσα εταιρεία με το με Α.Π. ΔΕΔ συμπληρωματικό υπόμνημα δεν γίνεται δεκτό.

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος δεν κρίνεται βάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ 2^ο ΚΑΙ 4^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 27 του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται, μεταξύ άλλων, 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης.

...

7. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται στην εγκατάσταση του φορολογούμενου (επιτόπιος έλεγχος) ή σε άλλον τόπο, όπου προσκομίζονται, εφόσον απαιτείται, τα στοιχεία από τον φορολογούμενο (απομακρυσμένος έλεγχος). Ο φορολογούμενος παρέχει στη Φορολογική Διοίκηση κάθε στοιχείο που ζητείται στο πλαίσιο του ελέγχου. Ο χρόνος διενέργειας του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου μπορεί να είναι και εκτός του επίσημου ωραρίου της Φορολογικής Διοίκησης.

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.

...».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ο υπάλληλος ή οι υπάλληλοι της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον φορολογικό έλεγχο φέρουν έγγραφη εντολή διενέργειας επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, η οποία εκδίδεται από τον Διοικητή ή από εξουσιοδοτημένα από αυτόν όργανα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία επιδεικνύουν μαζί με το δελτίο αστυνομικής ή υπηρεσιακής ταυτότητάς τους πριν από την έναρξη του φορολογικού ελέγχου. Η εντολή της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το παρόν κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.

2. Ο επιτόπιος φορολογικός έλεγχος διενεργείται στις εγκαταστάσεις του φορολογούμενου, κατά το επίσημο ωράριο εργασίας της Φορολογικής Διοίκησης, και μπορεί να παρατείνεται μέχρι την ολοκλήρωσή του. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να διενεργεί επιτόπιο φορολογικό έλεγχο και εκτός του επίσημου ωραρίου εργασίας, εφόσον απαιτείται

από το είδος των δραστηριοτήτων του φορολογούμενου. Στην περίπτωση αυτή, γίνεται ειδική μνεία στην εντολή φορολογικού ελέγχου. Η είσοδος στην κατοικία του φορολογούμενου επιτρέπεται μόνο με εντολή του αρμόδιου Εισαγγελέα και ο έλεγχος πραγματοποιείται μόνο με την παρουσία δικαστικού λειτουργού.

3. Ο φορολογούμενος υποχρεούται να συνεργάζεται πλήρως και να διευκολύνει το έργο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργούν τον έλεγχο. Οι ελέγχοντες υπάλληλοι δεν δύνανται να μετακινούν βιβλία και στοιχεία ή έγγραφα που έχουν τεθεί στη διάθεσή τους σε άλλο τόπο, εκτός εάν ο φορολογούμενος αδυνατεί να παράσχει αμέσως ακριβή αντίγραφα, όπως προβλέπεται στην παρ. 1 του άρθρου 29. Σε αυτή την περίπτωση, τα έγγραφα και στοιχεία είναι δυνατόν να απομακρυνθούν από τις εγκαταστάσεις έναντι απόδειξης παραλαβής και επιστρέφονται στον φορολογούμενο μέσα σε δέκα (10) ημέρες από την παραλαβή.

...».

Επειδή, σύμφωνα με την από έκθεση απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, στην υπ' αριθμ. εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ δεν αναφέρεται σε κανένα σημείο ότι αφορά επιτόπιο έλεγχο. Αντιθέτως, η εντολή αφορά ρητώς τη διενέργεια «ελέγχου- έρευνας».

Επειδή επιπλέον, στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ αναγράφεται ότι ο έλεγχος πραγματοποιήθηκε στα γραφεία της εν λόγω Υπηρεσίας.

Επειδή, η ως άνω έκθεση ελέγχου έχει ημερομηνία θεώρησης και για την προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής του Προστίμου, για την έκδοση της οποίας αρμόδιο είναι το ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, έχει εκδοθεί νέα εντολή, ήτοι η υπ' αριθμ.

Συνεπώς, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι δεν κρίνονται βάσιμοι και δεν γίνονται δεκτοί.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΝ 3^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟ ΛΟΓΟ

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.5104/2024 ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Η κοινοποίηση πράξεων και λοιπών εγγράφων που εκδίδει σύμφωνα με τον Κώδικα η Φορολογική Διοίκηση, γίνεται με ψηφιακά μέσα με την επιφύλαξη της παρ. 7 του παρόντος και της παρ. 2 του άρθρου 83.

...

3. Αν η πράξη ή το έγγραφο αφορά νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, η ψηφιακή κοινοποίηση συντελείται με την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του νομικού προσώπου ή της νομικής οντότητας ή του νόμιμου εκπροσώπου ή του φορολογικού εκπροσώπου ή του φορολογικού αντιπροσώπου τους στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, την οποία ακολουθεί ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου τους.

...

4. Πράξη ή έγγραφο που κοινοποιείται ψηφιακά στον λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, σύμφωνα με τις παρ. 1 έως 3, θεωρείται ότι έχει νομίμως

κοινοποιηθεί: α) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την ανάρτησή τους στον λογαριασμό του προσώπου στο οποίο αφορά η κοινοποίηση στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης και την ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής τους, ή β) μετά την παρέλευση δέκα (10) ημερών από την αποστολή τους στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, αν το πρόσωπο στο οποίο αφορά η κοινοποίηση δεν διαθέτει λογαριασμό με λειτουργικότητα ανάρτησης στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης.

...».

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόψη υπόθεσης προκύπτει ότι η υπ' αριθμ. **Πρόσκληση** για διάθεση λογιστικών αρχείων έτους 2019 **αναρτήθηκε ηλεκτρονικά** μέσω της εφαρμογής «e-Κοινοποίηση» στις **15-10-2024** στον λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρείας στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, οπότε και εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου της βάσει του αποδεικτικού ηλεκτρονικής κοινοποίησης.

Συνεπώς, ο ως άνω προβαλλόμενος λόγος δεν κρίνεται βάσιμος και δεν γίνεται δεκτός.

ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΟΥΣ 5^ο ΚΑΙ 6^ο ΠΡΟΒΑΛΛΟΜΕΝΟΥΣ ΛΟΓΟΥΣ

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 76** του **ν.5104/2024** ορίζεται ότι:

«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 πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του **άρθρου 14** του **ίδιου ως άνω νόμου** ορίζεται ότι:

«1. Οι πληροφορίες, τις οποίες ζητά εγγράφως η Φορολογική Διοίκηση από τον φορολογούμενο, παρέχονται μέσα σε δέκα (10) εργάσιμες ημέρες από την κοινοποίηση του σχετικού αιτήματος. Η προθεσμία αυτή δύναται να παραταθεί με απόφαση του αρμοδίου Προϊσταμένου αν ο φορολογούμενος προσκομίσει επαρκείς αποδείξεις για πιθανές δυσχέρειες κατά την προετοιμασία και υποβολή των πληροφοριών που του ζητήθηκαν για λόγους που δεν οφείλονται σε δική του υπαιτιότητα.

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, με τις διατάξεις των παρ.2 και 11 του **άρθρου 53** του **ίδιου ως άνω νόμου** ορίζεται ότι:

«2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου και τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή **δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.**

...

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, με τις διατάξεις των παρ.1 και 2 του άρθρου 57 του ίδιου ως άνω νόμου ορίζεται ότι:

«1. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, το οποίο, κατά παράβαση του άρθρου 13, **δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, επιβάλλεται πρόστιμο δυόμισι χιλιάδων (2.500) ευρώ.**

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, με την Ε.2028/2023 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ 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» παρασχέθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με την επιβολή του προστίμου που προβλέπεται πλέον με την παρ.2 του άρθρου 57 του νέου Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024). Συγκεκριμένα, διευκρινίσθηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

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:

4.2.1. Η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) εντός του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν.4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

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.

...

6. Σχέση με άλλες διατάξεις

6.1. Επισημαίνεται ότι στις περιπτώσεις που, κατόπιν ελέγχου, επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ.1 περ.α΄ ΚΦΔ, για τις παραβάσεις που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής αυτού δεν επιβάλλεται και το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ.2 περ.ε΄ ΚΦΔ (2.500 ευρώ) για παραβάσεις του άρθρου 54 παρ.1 περ.η΄ ΚΦΔ περί «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. άρθρο 62 παρ.7 ΚΦΔ).

...

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.

...».

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

«...

2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

...

ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογουμένου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η΄)

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΄).

...

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, με βάση την οικεία έκθεση ελέγχου και την προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου η προσφεύγουσα εταιρεία δεν ανταποκρίθηκε στην υπ΄ αριθμ. Πρόσκληση με την οποία ζητήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) για το φορολογικό έτος 2019, με αποτέλεσμα τη ματαίωση των ελεγκτικών επαληθεύσεων.

Επειδή ωστόσο, το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ν.4987/2022 (νυν άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024) επιβάλλεται για παραβάσεις που αφορούν στα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά βάσει των διατάξεων του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α' ν.4714/2020 και την Ε.2028/2023 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ, προκύπτει ότι στην προκειμένη περίπτωση, όπου ζητήθηκαν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) για το φορολογικό έτος 2019, δεν επιβάλλεται το εν λόγω πρόστιμο.

Επειδή, στη συγκεκριμένη περίπτωση στοιχειοθετείται η παράβαση της μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και επιβάλλεται το πρόστιμο που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 57 του ν.5104/2024, ήτοι 2.500 ευρώ.

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 Κ.Φ.Δ. 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, 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, οι ως άνω προβαλλόμενοι λόγοι γίνονται μερικώς δεκτοί.

Επειδή, οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στη με ημερομηνία θεώρησης έκθεση μερικού ελέγχου έρευνας εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.4987/2022 (Κ.Φ.Δ.) του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΠΑΤΡΑΣ, κρίνονται κατά τα λοιπά βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία και την τροποποίηση της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης εταιρείας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 57 παρ.2 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΕΛΕΓΧΟΣ	Δ.Ε.Δ.
Πρόστιμο συνολικού ποσού	50.000,00 €	2.500,00 €

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη εταιρεία.

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Τμήματος Διοικητικής Υποστήριξης

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.