ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αθήνα, 12/05/2026

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

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

Αριθμός Απόφασης: 1981

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 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με Α.Φ.Μ. ....., κατά: α) της υπ' αριθ..../11-12-2025 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και β) της υπ' αριθ. ...../11-12-2025 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση και την οικεία από 11/12/2025 έκθεση μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024).

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Επί της από 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., 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. ...../11-12-2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 του ν.5104/2024, ποσού 100,00 ευρώ, λόγω μη υποβολής καταστάσεων πελατών προμηθευτών του άρθρου 14 του ν.4987/2022 και της ΠΟΛ.1022/2014, για τη διόρθωση των αποκλίσεων που υφίστανται.

Με την υπ' αριθ..../11-12-2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα πρόστιμο του άρθρου 57 παρ. 1 του ν.5104/2024, ποσού 2.500,00 ευρώ, λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί της από 11/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024), η οποία συντάχθηκε μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε κατόπιν της υπ' αριθ. ..../16-04-2025 εντολής μερικού ελέγχου της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Μετά την έκδοση της ανωτέρω εντολής ελέγχου κοινοποιήθηκε στον προσφεύγοντα αίτημα παροχής στοιχείων του άρθρου 14 του ν.5104/2024, με το οποίο του ζητήθηκε να προσκομίσει τα τηρηθέντα βιβλία και στοιχεία των δύο ελεγχόμενων χρήσεων. Ο προσφεύγων δεν ανταποκρίθηκε πλήρως αφού προσκόμισε:
- μέρος από τα ληφθέντα στοιχεία, ήτοι μέρος των τιμολογίων αγοράς εμπορευμάτων και πολύ μικρό μέρος των παραστατικών δαπανών και εξόδων,
- αντίγραφα των εκδοθέντων μέσω του ΕΑΦΔΣΣ τιμολογίων.
Μετά την επίδοση του Σ.Δ.Ε. προσκόμισε επιπλέον:
- λογιστικό αρχείο με τίτλο «Βιβλίο Εξόδων 2020», με αναλυτική καταγραφή εξόδων και δαπανών αλλά ένα μέρος αυτών χωρίς αναφορά στους εκδότες των παραστατικών,
- λογιστικά αρχεία με τίτλο «Έξοδα 1ο τριμ 2019», «Έξοδα 2ο τριμ 2019», «Έξοδα 3ο τριμ 2019», «Έξοδα 4ο τριμ 2019», στα οποία δεν υπήρχε καταγραφή εξόδων και δαπανών του έτους αλλά μόνο τα συνολικά ποσά.
Δεν προσκόμισε ωστόσο μεγάλο μέρος των τιμολογίων αγορών εμπορευμάτων, εξόδων και δαπανών, τα βιβλία εσόδων, τα στοιχεία που αφορούσαν τους Φορολογικούς Μηχανισμούς, ήτοι ΑΛΠ, δελτία Ζ και λοιπές αναφορές και τα αρχεία τύπου txt, που παρήχθησαν από την εν χρήσει ΕΑΦΔΣΣ.

Από τη διενέργεια των προβλεπόμενων ελεγκτικών επαληθεύσεων βάσει της ΠΟΛ.1293/2019, διαπιστώθηκαν μεταξύ άλλων οι κάτωθι παραβάσεις:
1) για τις χρήσεις 2019 – 2020 η μη τήρηση αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8, 9, 10, 11, 12 και 13 του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), που επισύρει τις κυρώσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 του ν.5104/2024,

2) για τη χρήση 2019, η μη υποβολή καταστάσεων πελατών προμηθευτών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4987/2022 και της ΠΟΛ.1022/2014, που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 53 παρ. 1α του ν.5104/2024.

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις συμπεριλήφθηκαν στο υπ' αριθ. ...../2025 Σ.Δ.Ε. και κοινοποιήθηκαν στον προσφεύγοντα με τις σχετικές προσωρινές πράξεις επιβολής προστίμου Κ.Φ.Δ., φορολογικών ετών 2019 και 2020. Ακολούθως, ο προσφεύγων υπέβαλε το με αριθμό πρωτ. ...../28-11-2025 υπόμνημα με τις αντιρρήσεις του, το οποίο λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο αλλά δεν τροποποίησε τη θέση του επί των παραβάσεων που διαπιστώθηκαν, με συνέπεια να εκδοθούν οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου, χωρίς μεταβολή σε σχέση με τις προσωρινές.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:
1. Παραβίαση της αρχής της προηγούμενης ακρόασης, αφού η φορολογική αρχή προέβη στην έκδοση των οριστικών πράξεων χωρίς να εκδώσει προηγουμένως τις προσωρινές πράξεις, ώστε να έχει τη δυνατότητα να εκθέσει τις απόψεις του αντικρούοντας τις θέσεις του ελέγχου.
2. Εσφαλμένη η θέση της ελεγκτικής αρχής περί ανακριβούς υποβολής ΜΥΦ, αφού για το φορολογικό έτος 2019 προκύπτουν αποκλίσεις μεταξύ συνολικών εσόδων ΜΥΦ και Δ.Φ.Ε. μόλις ύψους 63,59 ευρώ (168.414,34 – 168.477,93), ενώ για το φορολογικό έτος 2020 προκύπτει διαφορά ύψους 2.683,00 ευρώ (60.568,22 – 57.885,04) η οποία οφείλεται σε διαφορετικό τρόπο ομαδοποίησης των παραστατικών από το λογισμικό των αντισυμβαλλομένων.
3. Εσφαλμένη και νομικά πλημμελής η θέση του ελέγχου περί μη προσκόμισης στοιχείων, αφού τα δεδομένα της ΦΗΜ ήταν αποθηκευμένα στη συσκευή και επομένως ήταν διαθέσιμα ανά πάσα στιγμή στον έλεγχο, ο οποίος ωστόσο δεν προσήλθε στην επιχείρηση ως όφειλε για να τα αναζητήσει.
4. Οι οριστικές πράξεις περιέχουν ασάφειες ως προς τα δεδομένα που λήφθηκαν υπόψη για την έκδοση των καταλογιστικών πράξεων και ως προς τη διαδικασία του φορολογικού ελέγχου.
5. Παραβίαση ουσιώδους τύπου της ελεγκτικής διαδικασίας και δη μετατροπή μερικού ελέγχου σε πλήρη χωρίς έκδοση νέας εντολής ελέγχου, παράλειψη αναγραφής των ονομάτων των ελεγκτών επί της εντολής ελέγχου και παράνομη η αναγραφή της ημερομηνίας λήξης του ελέγχου χωρίς καμία νομική βάση.
6. Μη τήρηση των συνταγματικά κατοχυρωμένων αρχών του κράτους δικαίου, της δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του διοικούμενου και της χρηστής διοίκησης.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικό 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.

[...]
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 σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28 «Διάρκεια ελέγχου» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:
«1. Η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου ορίζεται σε έως ένα (1) έτος και δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Προϋπόθεση χορήγησης της παράτασης είναι η έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας εντός της αρχικής διάρκειας του φορολογικού ελέγχου. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις που αιτιολογούνται ειδικώς. Η διάρκεια του ελέγχου δεν αναστέλλει ούτε επιμηκύνει τον χρόνο παραγραφής. Ως έναρξη της ελεγκτικής διαδικασίας για την εφαρμογή του παρόντος θεωρείται η κοινοποίηση της πρόσκλησης του άρθρου 14 ή η έναρξη των ελεγκτικών επαληθεύσεων. Οι προθεσμίες της παρούσας αναστέλλονται για όσο χρονικό διάστημα πραγματοποιούνται, στο πλαίσιο του ελέγχου, ενέργειες από αρχές πλην της Φορολογικής Διοίκησης και για το χρονικό διάστημα μεταξύ της υποβολής, από τη Φορολογική Διοίκηση, αιτήματος για τις ενέργειες αυτές, προς εισαγγελικές ή διωκτικές αρχές, ειδικούς επιστήμονες που διενεργούν πραγματογνωμοσύνη ή αλλοδαπές αρχές, στο πλαίσιο της διοικητικής συνεργασίας, και της απόκρισης σε αυτό. Σε κάθε περίπτωση η αναστολή των ως άνω προθεσμιών δεν παρατείνεται πέραν του ενός (1) έτους.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 13 «Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 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 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) έως ότου, σύμφωνα με τις προϋποθέσεις των παρ. 2 και 3 του άρθρου 37, παραγραφεί το δικαίωμα έκδοσης πράξης προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση, ή
γ) έως ότου τελεσιδικήσει η υπόθεση την οποία αφορά η απαίτηση της Φορολογικής Διοίκησης, σε συνέχεια διενέργειας φορολογικού ελέγχου, ή έως ότου αποσβεσθεί ολοσχερώς η απαίτηση λόγω εξόφλησης.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.5104/2024 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.

3. Φορολογούμενος που τηρεί βιβλία σύμφωνα με το απλογραφικό λογιστικό σύστημα δεν υποχρεούται να παράσχει αντίγραφο των βιβλίων του για τα φορολογικά έτη, για τα οποία δηλώνει ότι το σύνολο των σχετικών πληροφοριών εσόδων και εξόδων έχει διαβιβασθεί στην ψηφιακή πλατφόρμα «myDATA».

4. Η Φορολογική Διοίκηση παραδίδει στον φορολογούμενο αποδεικτικό παράδοσης, στο οποίο γίνεται μνεία όλων των παραδοθέντων εγγράφων ή αρχείων.»

Επειδή με την Απόφαση ΠΟΛ.1022/2014 με θέμα: «Υποβολή καταστάσεων φορολογικών στοιχείων, για διασταύρωση πληροφοριών» της Γ.Γ.Δ.Ε. προβλέπεται ότι:

«**Άρθρο 1**

Έκταση εφαρμογής

α) Κάθε φυσικό πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, κάθε νομικό πρόσωπο και νομική οντότητα με εξαίρεση τις υποκείμενες στο ειδικό συνταγματικό καθεστώς Ιερές Μονές του Αγίου Όρους, καθώς και οι αγρότες που υπάγονται στο άρθρο 41 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. 2859/2000), υποβάλλει καταστάσεις φορολογικών στοιχείων, πελατών και προμηθευτών, για τα εκδοθέντα και τα ληφθέντα φορολογικά στοιχεία, αποκλειστικά με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου, στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ανεξάρτητα από τον τρόπο έκδοσης αυτών (μηχανογραφικά ή χειρόγραφα).

β) Τις ίδιες υποχρεώσεις έχουν και οι μη εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας υποκείμενοι στο φόρο, οι οποίοι διαθέτουν ΑΦΜ στο εσωτερικό της χώρας, για τις αγορές ή πωλήσεις που πραγματοποιούν χρησιμοποιώντας τον ΑΦΜ αυτό, εφόσον στα πρόσωπα αυτά ή σε όμιλο που ανήκουν, έχει χορηγηθεί άδεια για την πραγματοποίηση εισαγωγών, με αναστολή καταβολής του οφειλόμενου Φ.Π.Α. κατά την εισαγωγή και εφαρμογή του συστήματος αντιστροφής της υποχρέωσης για τις μεταγενέστερες παραδόσεις των αγαθών στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της περίπτωσης ή΄ της παραγράφου 1 του άρθρου 35 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000).

γ) Στις καταστάσεις φορολογικών στοιχείων δεν καταχωρούνται οι κατωτέρω συναλλαγές: Πωλήσεις αγαθών ή υπηρεσιών από και προς την αλλοδαπή, ενοίκια ακινήτων εφόσον η αξία δεν επιβαρύνεται με Φ.Π.Α., πωλήσεις εισιτήριων όλων των μεταφορικών μέσων, στις οποίες

συμπεριλαμβάνονται και οι αποδείξεις πώλησης εισιτηρίων (Α.Π.Ε.) και τα πιστωτικά τιμολόγια που εκδίδονται γι' αυτά, συνδρομές σε επαγγελματικές οργανώσεις και επαγγελματικά επιμελητήρια, συνδρομές και δωρεές σε συλλόγους και νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, για τις οποίες εκδίδονται μη φορολογικά στοιχεία (αποδείξεις είσπραξης), συναλλαγές που αφορούν τόκους ή προμήθειες που χορηγούνται ή λαμβάνονται από τραπεζικά ιδρύματα, πλην προμηθειών πιστωτικών καρτών από και προς υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, συναλλαγές που αφορούν τόκους ή προμήθειες που καταβάλλονται ή λαμβάνονται από και προς τραπεζικά ιδρύματα από υπόχρεους απεικόνισης συναλλαγών, πλην καταβαλλόμενων προμηθειών πιστωτικών καρτών προς τα ιδρύματα αυτά, αξία εγγυοδοσίας, εφόσον δεν περιλαμβάνεται στη φορολογητέα αξία των πωληθέντων αγαθών, έξοδα μισθοδοσίας (μισθοί, ημερομίσθια, συντάξεις), εισφορές που καταβάλλονται σε Ταμεία Ασφάλισης (Ο.Α.Ε.Ε. κ.λπ.), γραμμάτια προκαταβολής (προείσπραξης) δικηγορικών συλλόγων, μερίσματα που χορηγούν οι δικηγορικοί σύλλογοι, οι σύλλογοι δικαστικών επιμελητών κ.λπ. στα μέλη τους, τέλη και δικαιώματα, που εισπράττουν οι άμισθοι υποθηκοφύλακες, για λογαριασμό τους και για λογαριασμό τρίτων, ασφάλιστρα και αντασφάλιστρα, κοινόχρηστες δαπάνες, πωλήσεις λαχείων.

Εξαιρετικά, για το ημερολογιακό έτος 2014, τα φορολογικά στοιχεία για τις πωλήσεις ηλεκτρικού ρεύματος (μόνο Δ.Ε.Η.), τις πωλήσεις ύδατος μη ιαματικού και την παροχή τηλεπικοινωνιακών υπηρεσιών, δεν συμπεριλαμβάνονται στις καταστάσεις πελατών που υποβάλλουν οι εκδότες αυτών, ενώ οι λήπτες, υποβάλλουν στην κατάσταση προμηθευτών, τα στοιχεία αυτά, συγκεντρωτικά, χωρίς αναγραφή του Α.Φ.Μ. του αντισυμβαλλόμενου (εκδότη), στις οποίες, επίσης, δεν καταχωρούνται το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ηλεκτροδοτούμενων Δομημένων Επιφανειών (Ε.Ε.Τ.Η.Δ.Ε.), καθώς και το Έκτακτο Ειδικό Τέλος Ακινήτων (Ε.Ε.Τ.Α.), που εισπράττονται μέσω των λογαριασμών της Δ.Ε.Η.

[...]

Άρθρο 6

Διασταυρώσεις και Εκκαθάριση

Κατά τη διάρκεια του ημερολογιακού έτους, τα υποβληθέντα στοιχεία των καταστάσεων πελατών−προμηθευτών διασταυρώνονται από τη Γενική Γραμματεία Δημοσίων Εσόδων και οι ασυμφωνίες και αποκλίσεις αναρτώνται στους «λογαριασμούς» των υπόχρεων προσώπων, που τηρούνται στο διαδικτυακό τόπο του Υπουργείου Οικονομικών, ώστε να έχουν τη δυνατότητα προσαρμογής και περαιτέρω διόρθωσης αυτών.

Για τη διόρθωση των αποκλίσεων στα υποβληθέντα στοιχεία προμηθευτών, μπορεί να υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση μέχρι το τέλος του Μαρτίου του επόμενου ημερολογιακού έτους που αφορούν.

Δεν απαιτείται η διόρθωση των αποκλίσεων, εφόσον η συνολική αξία αυτών, προ Φ.Π.Α. ανά αντισυμβαλλόμενο, δεν ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.

[...]»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν.5104/2024 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.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:

α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου

[...]»

Επειδή σύμφωνα 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. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«*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 σύμφωνα με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1026/2018 με θέμα: «Παροχή οδηγιών και διευκρινίσεων αναφορικά με την επιβολή κυρώσεων για παραβάσεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) και λοιπές περιπτώσεις παραβάσεων» του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι:

«Τέλος και ανεξάρτητα από τα προαναφερόμενα διευκρινίζεται ότι «ως μη συμμόρφωση με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις», για την εφαρμογή των διατάξεων της περίπτωσης η' της παραγράφου 1 του άρθρου 54, όπως άλλωστε έχει διευκρινιστεί στο παρελθόν και με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015, θεωρείται αποκλειστικά και μόνο, η μη τήρηση βιβλίων, η τήρηση βιβλίων κατώτερης κατηγορίας από την προβλεπόμενη, η μη διαφύλαξη των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων), καθώς και η μη διαφύλαξη των ΦΗΜ, φορολογικών μνημών και αρχείων των ΦΗΜ.

Επισημαίνεται ότι οι προαναφερόμενες παραβάσεις, εφόσον διαπιστώνονται στο πλαίσιο διενέργειας του ίδιου ελέγχου εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και ως εκ τούτου επιβάλλεται ένα

πρόστιμο 2.500 ευρώ. Επανάληψη παράβασης νοείται, εφόσον αυτές διαπιστώνονται σε διαφορετικό έλεγχο.
Περαιτέρω διευκρινίζεται ότι για λοιπές περιπτώσεις παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων (όπως η εκπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η μη εμπρόθεσμη ενημέρωση βιβλίων, η εκπρόθεσμη έκδοση στοιχείων, η μη καταχώρηση στα βιβλία στοιχείου ή στοιχείων, η μη παρακολούθηση της λογιστικής ή της φορολογικής βάσης κάποιου στοιχείου εσόδου, εξόδου, κλπ.), δεν θεμελιώνεται παράβαση και δεν επιβάλλονται πρόστιμα. Το θέμα αυτό επίσης έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1252/2015.»

Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή, πριν τη έκδοση των οριστικών πράξεων επιβολής προστίμου και των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2019 και 2020, ο έλεγχος προέβη στην έκδοση και κοινοποίηση των αντίστοιχων προσωρινών πράξεων μαζί με το υπ' αριθ. .../2020 Σ.Δ.Ε., επί του οποίου ο προσφεύγων υπέβαλε τις αντιρρήσεις του την 28/11/2025, με το με αριθμό πρωτ. ...../2025 υπόμνημα προς τον έλεγχο.

Επειδή η κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων προκύπτει τόσο από τα διαλαμβανόμενα της οικείας από 11/12/2025 έκθεσης ελέγχου όσο και από το πιστοποιητικό ηλεκτρονικής κοινοποίησης του taxisnet, σύμφωνα με το οποίο οι προσωρινές πράξεις και το Σ.Δ.Ε. αναρτήθηκαν στη θυρίδα προσωποποιημένης πληροφόρησης του προσφεύγοντος την 10/11/2025 και ώρα 09:57:09, με ταυτόχρονη αποστολή ειδοποίησης στη δηλωθείσα από τον ίδιο διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου (...) και αναγνώστηκαν την ίδια μέρα και ώρα 10:41:13.

Επειδή από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης διαπιστώνεται ότι η αρμόδια φορολογική αρχή προέβη στη νόμιμη έκδοση και κοινοποίηση των προσωρινών πράξεων πριν την έκδοση των οριστικών πράξεων σε βάρος του προσφεύγοντος και ως εκ τούτου αβάσιμα προβάλλεται ο πρώτος ισχυρισμός του.

Ως προς τον δεύτερο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή από τη διασταύρωση των δεδομένων των υποβληθεισών καταστάσεων πελατών / προμηθευτών των φορολογικών ετών 2019 και 2020 διαπιστώθηκε ότι οι καταστάσεις έχουν υποβληθεί ανακριβώς από τον προσφεύγοντα, με αποκλίσεις σε σχέση με τις καταστάσεις των αντισυμβαλλομένων όπως απεικονίζονται στον παρακάτω πίνακα:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΈΣΟΔΑ ΔΗΛΩΣΕΩΝ Φ.Π.Α.	ΈΣΟΔΑ Δ.Φ.Ε.	ΈΣΟΔΑ ΧΟΝΔΡΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΜΥΦ	ΈΣΟΔΑ ΧΟΝΔΡΙΚΩΝ ΠΩΛΗΣΕΩΝ ΒΑΣΕΙ ΜΥΦ ΑΝΤΙΣΥΜΒ.	ΑΠΟΚΛΙΣΗ
2019	170.567,54	168.477,93	3.499,27	164.252,23	160.752,96
2020	57.067,42	57.885,04	53.564,52	53.007,86	- 556,66

Επειδή σύμφωνα με τα δεδομένα του ως άνω πίνακα, οι αντισυμβαλλόμενοι (πελάτες) του προσφεύγοντος συμπεριέλαβαν στις υποβληθείσες δηλώσεις ΜΥΦ του φορολογικού έτους 2019 τιμολόγια που έλαβαν από τον προσφεύγοντα συνολικής αξίας 164.252,23 ευρώ, ενώ ο προσφεύγων δήλωσε έσοδα από χονδρικές πωλήσεις συνολικής αξίας 3.499,27 ευρώ.

Επειδή ο προσφεύγων δεν υπέβαλε τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2019 προκειμένου να διορθώσει τις αποκλίσεις με τους αντισυμβαλλόμενους, ως όφειλε βάσει της ΠΟΛ.1022/2014.

Επειδή η απόκλιση ποσού 63,59 ευρώ που αναφέρει ο προσφεύγων στην προσφυγή του αφορά τη διαφορά μεταξύ των συνολικών εσόδων που όφειλε να συμπεριλάβει στις υποβληθείσες ΜΥΦ του φορολογικού έτους 2019 και των συνολικών εσόδων που δήλωσε με την υποβληθείσα Δ.Φ.Ε. του ίδιου έτους.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω ορθώς επιβλήθηκε το πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 του ν.5104/2024.

Ως προς τον τρίτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή βάσει του άρθρου 14 του ν.5104/2024 ο προσφεύγων είχε υποχρέωση να προσκομίσει όλα τα ζητηθέντα στοιχεία, είχε δε τη δυνατότητα να ζητήσει παράταση της ταχθείσας προθεσμίας προκειμένου να τα συγκεντρώσει, αίτημα που ουδέποτε υπέβαλε.

Επειδή αβάσιμα προβάλλεται ο ισχυρισμός του περί υποχρέωσης του ελέγχου να μεταβεί στην έδρα της επιχείρησης προκειμένου να αποκτήσει πρόσβαση στα τηρηθέντα αρχεία και στοιχεία, αφού πρόκειται για μερικό έλεγχο γραφείου (απομακρυσμένο) και όχι για μερικό επιτόπιο έλεγχο.

Επειδή απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο τρίτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον τέταρτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή με βάση το άρθρο 17 του ν.2690/1999 η αιτιολογία της καταλογιστικής πράξης δεν είναι απαραίτητο να εμπεριέχεται στο σώμα αυτής, αλλά πρέπει να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου.

Επειδή εν προκειμένω, οι προσβαλλόμενες πράξεις ερείδονται επί της από 11/12/2025 έκθεσης μερικού ελέγχου Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) της αρμόδιας φορολογικής αρχής, η οποία αποτελεί την αιτιολογία των επιβληθέντων προστίμων των άρθρων 53 και 57 του ν.5104/2024.

Επειδή η έκθεση ελέγχου είναι πλήρης και τεκμηριωμένη, αφού εκθέτει με σαφήνεια τα πραγματικά περιστατικά και τα υπάγει στις εφαρμοστέες φορολογικές διατάξεις, χωρίς να καταλείπεται αμφιβολία σε σχέση με τη συνδρομή των κατά νόμο προϋποθέσεων επιβολής των προστίμων λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και λόγω μη υποβολής δήλωσης.

Επειδή αβάσιμα προβάλλεται ο τέταρτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Ως προς τον πέμπτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος

Επειδή οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ε.Λ.Π. (ν.4308/2014) και του Κ.Φ.Δ. (ν.5104/2024) για τα φορολογικά έτη 2019 και 2020, και όχι κατόπιν πλήρους ελέγχου, ο οποίος εξετάζει όλες τις φορολογίες και όλα τα φορολογικά αντικείμενα για συγκεκριμένη φορολογική περίοδο.

Επειδή τα ονόματα των αρμόδιων υπαλλήλων της Φορολογικής Διοίκησης που διενήργησαν τον έλεγχο αναφέρονται στο σώμα της εντολής ελέγχου.

Επειδή ως προς την αναγραφόμενη διάρκεια του ελέγχου ο προσφεύγων δεν επικαλείται ορισμένη βλάβη από το συγκεκριμένο τυπικό στοιχείο της εντολής ελέγχου ενώ σε κάθε περίπτωση, ο έλεγχος ολοκληρώθηκε μέσα στα χρονικά όρια που θέτει ο Κ.Φ.Δ., αφού η εντολή εκδόθηκε την 16/04/2025 και οι προσβαλλόμενες πράξεις εκδόθηκαν την 11/12/2025 και κοινοποιήθηκαν την 15/12/2025.

Επειδή απορρίπτεται ως αβάσιμος ο πέμπτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

<u>Ως προς τον έκτο ισχυρισμό του προσφεύγοντος</u>

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), 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 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.

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος ο έκτος ισχυρισμός του προσφεύγοντος.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία 12/01/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με Α.Φ.Μ. ....., και την επικύρωση των προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου, φορολογικών ετών 2019 και 2020 και 2020, της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

<u>1) Υπ' αριθ. ...../11-12-2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019</u>

Ποσό για καταβολή: **100,00 ευρώ**

<u>1) Υπ' αριθ. ...../11-12-2025 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 57 του ν.5104/2024, φορολογικού έτους 2019</u>

Ποσό για καταβολή: **2.500,00 ευρώ**

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

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.