



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αριθμός Απόφασης: **1648/14-07-2026**

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών

Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης

Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης

Αθην. Τακαντζά 8 – 10, Τ.Κ.: 546 39 – Θεσσαλονίκη

Αριθ. τηλ.: 2313332241

Ηλεκτρονική διεύθυνση: ded.thess@aade.gr

Url: www.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» (ΦΕΚ58Α/19-04-2024), στο εξής ΚΦΔ.

β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ4738Β/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).

2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της ΔΕΔ (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **20/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ:**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς από τον διαχειριστή και νόμιμο εκπρόσωπο αυτής του (ΑΦΜ:), κατά της με αριθμό/27-01-2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (Ν.5104/2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το φορολογικό έτος 2025.

5. Την ως άνω πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Καβάλας.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **20/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ:**, η οποία ασκήθηκε **εμπροθέσμως** και μετά από μελέτη και αξιολόγηση όλων των ηλεκτρονικώς αναρτηθέντων σχετικών εγγράφων και των προβαλλόμενων ισχυρισμών της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την με αριθμό/27-01-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Ν.5104/2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το φορολογικό έτος 2025 επιβλήθηκαν, σε βάρος

της προσφεύγουσας εταιρείας, τα ακόλουθα τρία επιμέρους πρόστιμα συνολικού ποσού **21.000,00 €**:

α) Πρόστιμο ποσού **500,00 €** λόγω μη έκδοσης δώδεκα αποδείξεων λιανικών συναλλαγών (για παροχή υπηρεσιών) συνολικής αξίας **72,00 €** (καθαράς αξίας **58,06 €** πλέον ΦΠΑ **24% 13,94 €**), κατά παράβαση του άρθρου **12 παρ. 1** του **N.4308/2014 (ΕΛΠ)** που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο **57 παρ. 6 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο** του **N.5104/2024 (ΚΦΔ)**.

β) Πρόστιμο ποσού **500,00 €** λόγω μη διαβίβασης των δεδομένων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων στην ψηφιακή πλατφόρμα **“mydata”** της **Α.Α.Δ.Ε.**, κατά παράβαση του άρθρου **16 παρ. 1** του **N.5104/2024 (ΚΦΔ)** που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο **58 παρ. 1 περ. α)** του ίδιου νόμου.

γ) Πρόστιμο ποσού **20.000,00 €** λόγω μη συμμόρφωσης ως χρήστης, με τις διατάξεις λειτουργίας και διασύνδεσης με την **ΑΑΔΕ**, του εν χρήσει τερματικού ηλεκτρονικής μεταφοράς κεφαλαίων στο σημείο πώλησης, κατά παράβαση του άρθρου **17 παρ. 1 περ. α)** του **N.5104/2024 (ΚΦΔ)** που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο **63 παρ. 1** του ίδιου νόμου.

Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **14/11/2025** οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των **N.4308/2014 (ΕΛΠ)** και **N.5104/2024 (ΚΦΔ)** της **Ζ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης**.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την με ημερομηνία κατάθεσης **20/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανή Προσφυγή**, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί άλλως τροποποιηθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1) Ανυπαρξία δόλου και ανωτέρα βία η οποία συνίσταται σε φυσική καταστροφή και, συγκεκριμένα, σε κεραυνό που κατέστρεψε το φορητό τερματικό σημείου πώλησης [τερματικό POS (point of sale)] κατά την **01/10/2025**. Είχαν πραγματοποιηθεί όλες οι προβλεπόμενες ενέργειες αντικατάστασής του, ωστόσο το νέο τερματικό POS παραδόθηκε εκ παραδρομής στην έτερη επαγγελματική εγκατάσταση της εταιρείας επί της οδού αριθμός στ... ..

2) Επιβλήθηκαν πολλαπλές κυρώσεις για την ίδια παράβαση (σωρευτική επιβολή διοικητικών κυρώσεων).

3) Με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης παραβιάστηκε η αρχή της αναλογικότητας.

Επειδή, στο άρθρο **1 (Πεδίο εφαρμογής) παρ. 2 περ. α)** του **N.4308/2014 «Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ251Α/24-11-2014)**, όπως ισχύει από την **01/01/2015**, ορίζεται ότι:

«2. Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:

α) Τα νομικά πρόσωπα που έχουν τη μορφή της ανώνυμης εταιρείας, της εταιρείας περιορισμένης ευθύνης, της ετερόρρυθμης κατά μετοχές εταιρείας και της ιδιωτικής κεφαλαιουχικής εταιρείας.».

Επειδή, στο άρθρο **5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) παρ. 1, παρ. 5 και παρ. 7** του **N.4308/2014 (ΕΛΠ)**, όπως ισχύει από την **01/01/2015**, ορίζεται ότι:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και

όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

5. Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια). Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στον νόμο αυτόν. Τα παραστατικά αναφέρουν όλες τις απαραίτητες πληροφορίες για την ασφαλή ταυτοποίηση κάθε μίας συναλλαγής ή γεγονότος, και σε κάθε περίπτωση όσα ορίζει ο παρών νόμος.

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.».

Επειδή, στο άρθρο 8 (Τιμολόγιο πώλησης) παρ. 1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), όπως ισχύει από την 01/01/2015, ορίζεται ότι:

«1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν τον νόμο οντότητα για κάθε πώληση αγαθών και παροχή υπηρεσιών, εντός της χώρας ή άλλης χώρας μέλους της Ευρωπαϊκής Ένωσης ή προς άλλη χώρα, καθώς και σε κάθε περίπτωση συναλλαγής που υπόκειται σε Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), βάσει της ισχύουσας νομοθεσίας.».

Επειδή, στο άρθρο 12 (Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών) παρ. 1, παρ. 2, παρ. 5, παρ. 6, παρ. 7 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο, παρ. 8 και παρ. 10 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), όπως ισχύει από την 16/09/2024, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 12.

Εκδιδόμενα στοιχεία για λιανική πώληση αγαθών ή υπηρεσιών.

1. Για κάθε πώληση αγαθών ή υπηρεσιών σε ιδιώτες καταναλωτές, μπορεί να εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη λιανικής πώλησης ή απόδειξη παροχής υπηρεσιών), αντί έκδοσης τιμολογίου του άρθρου 8. Αντίτυπο αυτού του εγγράφου παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

2. Το στοιχείο λιανικής πώλησης φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:

α) Την ημερομηνία έκδοσης.

β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές στοιχείων λιανικής πώλησης, ο οποίος χαρακτηρίζει το στοιχείο αυτό με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.

δ) Το πλήρες όνομα και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή των αγαθών ή υπηρεσιών.

ε) Τον συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται και τη μικτή αξία πώλησης που αυτός αφορά.

5. Με στοιχείο λιανικής πώλησης εξομοιώνεται κάθε άλλο έγγραφο που περιλαμβάνει τα δεδομένα του στοιχείου λιανικής πώλησης και αντίτυπο αυτού παραδίδεται, αποστέλλεται ή τίθεται στη διάθεση του πελάτη.

6. Το στοιχείο λιανικής πώλησης μπορεί να φέρει ανάλογη ονομασία, σύμφωνα με τις επικρατούσες συναλλακτικές πρακτικές ή τις απαιτήσεις άλλης νομοθεσίας.

7. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες σε ιδιώτες καταναλωτές έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται στοιχείο λιανικής πώλησης ή εναλλακτικά τιμολόγιο, για κάθε σχετική πώληση. Η οντότητα αυτή εκδίδει το παραστατικό πώλησης.

8. Η έκδοση στοιχείων λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο Ν.1809/1988 (ΦΕΚ222Α) κατά τη θέση σε ισχύ του παρόντος νόμου.

10. Οι οντότητες δύνανται να εκδίδουν τα στοιχεία λιανικής πώλησης με τη χρήση υπηρεσιών παρόχου ηλεκτρονικής έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης, αντί της χρήσης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών της παρ. 8.».

Επειδή, στο άρθρο 13 (Χρόνος έκδοσης στοιχείων λιανικής πώλησης) του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), όπως ισχύει από την 01/01/2015, ορίζεται ότι:

«Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:

β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας.

Επειδή, στο άρθρο πρώτο άρθρο 2 (Αντικείμενο του φόρου) παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.5144/2024 «Κώδικας Φόρου Προσπιθέμενης Αξίας» (ΦΕΚ162Α/11-10-2024), όπως ισχύει από την 11/10/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου δεύτερου του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Αντικείμενο του φόρου είναι:

α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στον φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,

2. Για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα θεωρούνται:

α) ως «εσωτερικό της χώρας» η ελληνική επικράτεια, εκτός της περιοχής του Αγίου Όρους,».

Επειδή, στο άρθρο πρώτο άρθρο 3 (Υποκείμενοι στον φόρο) παρ. 1 περ. α) του Ν.5144/2024 (Κώδικας ΦΠΑ), όπως ισχύει από την 11/10/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου δεύτερου του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Στον φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό και αλλοδαπό, ή νομική οντότητα του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024, ΦΕΚ58Α), εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,».

Επειδή, στο άρθρο 13 (Λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία) παρ. 1 του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ58Α/19-04-2024), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, 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.».

Επειδή, στο άρθρο 16 (Υποχρεωτική ηλεκτρονική διαβίβαση πληροφοριών) παρ. 1 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Οι οντότητες του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ251Α) διαβιβάζουν ηλεκτρονικά στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.) δεδομένα των εκδιδόμενων λογιστικών αρχείων – στοιχείων ανεξαρτήτως της μεθόδου έκδοσης αυτών, των τηρούμενων λογιστικών αρχείων – βιβλίων, των φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών, των φορολογικών μνημών και των αρχείων που δημιουργούν οι φορολογικοί ηλεκτρονικοί μηχανισμοί.».

Επειδή, στο άρθρο 17 (Υποχρεωτική διασύνδεση των τερματικών Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης ημεδαπής και αλλοδαπής με τη Φορολογική Διοίκηση) παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε από την 28/07/2025 έως την 11/12/2025, οριζόταν ότι:

«1. α) Οντότητες του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ251Α) που έχουν υποχρέωση χρήσης ή χρησιμοποιούν τερματικά «Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης (Electronic Funds Transfer at the point of sale, EFT/POS)», ημεδαπών ή αλλοδαπών παρόχων, διασυνδέονται και παρέχουν στη Φορολογική Διοίκηση πληροφορίες για τις συναλλαγές που εκτελούνται μέσω αυτών είτε μέσω διασύνδεσης των τερματικών με Φορολογικούς Ηλεκτρονικούς Μηχανισμούς (Φ.Η.Μ.) είτε απευθείας με τα πληροφοριακά συστήματα της Φορολογικής Διοίκησης. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης του πρώτου εδαφίου, οι οντότητες χρησιμοποιούν τερματικά Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης («Electronic Funds Transfer at the point of sale, EFT/POS») που πληρούν τις προϋποθέσεις του άρθρου 18.».

Επειδή, στο άρθρο 27 (Φορολογικός έλεγχος) παρ. 1, παρ. 2, παρ. 3, παρ. 7 και παρ. 8 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, 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.

2. Ο φορολογικός έλεγχος διενεργείται από υπαλλήλους της Φορολογικής Διοίκησης μετά από την έκδοση εντολής ελέγχου από το αρμόδιο όργανο της Φορολογικής Διοίκησης. Ο έλεγχος ανατίθεται σε συγκεκριμένο υπάλληλο ή υπαλλήλους και περιλαμβάνει τουλάχιστον τα εξής στοιχεία:

- α) τον αριθμό και την ημερομηνία της εντολής,
- β) το ονοματεπώνυμο του υπαλλήλου ή των υπαλλήλων, στους οποίους ανατίθεται ο φορολογικός έλεγχος,
- γ) το ονοματεπώνυμο ή την επωνυμία, τη διεύθυνση και τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.) του φορολογούμενου, αν αυτός έχει αποδοθεί στον φορολογούμενο,
- δ) την φορολογική περίοδο ή υπόθεση και το είδος φορολογίας που αφορά ο φορολογικός έλεγχος,
- ε) τη διάρκεια του φορολογικού ελέγχου,
- στ) τη μορφή του ελέγχου.

.....
Η εντολή διενέργειας φορολογικού ελέγχου δεν δημοσιεύεται.

3. Ο έλεγχος, όπως προσδιορίζεται από την εντολή ελέγχου, μπορεί να είναι πλήρης ή μερικός, ως εξής:

.....
β) Μερικός είναι ο έλεγχος που δεν συγκεντρώνει τα στοιχεία του πλήρους ελέγχου της περ. α) και διενεργείται ιδίως για συγκεκριμένα ζητήματα ή συναλλαγές μιας φορολογίας ή ενός φορολογικού αντικειμένου, τέλους ή εισφοράς ή για όλα τα φορολογικά αντικείμενα, τέλη ή εισφορές συγκεκριμένων συναλλαγών, για μια ή περισσότερες φορολογικές ή διαχειριστικές περιόδους ή ένα ή περισσότερα φορολογικά έτη στα οποία αναφέρεται το προς έλεγχο φορολογικό ζήτημα ή η συναλλαγή της οικείας εντολής. Ο μερικός έλεγχος είναι οριστικός ως προς τα ελεγχθέντα φορολογικά αντικείμενα ή ζητήματα ή συναλλαγές για τα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές ή φορολογικές περιόδους που προβλέπονται στην οικεία εντολή ελέγχου.

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.

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, στο άρθρο 33 (Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου) παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου.

2. Μέσα σε ένα (1) μήνα από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή την εκπνοή της προθεσμίας της παρ. 1, η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη προσδιορισμού φόρου. Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου δεν μπορεί να προσδιορίζεται φόρος υψηλότερος αυτού που προσδιορίζεται με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Η έκθεση ελέγχου και η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 65 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 4 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Ο Διοικητής είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων. Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν στον φορολογικό έλεγχο, τον προσδιορισμό φόρου, την παραγραφή και την είσπραξη, εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων.

2. Η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο: α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα.

4. Ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, ...

Επειδή, στο άρθρο 66 (Κυρώσεις σε περίπτωση συρροής παραβάσεων) του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«Εφόσον, για την ίδια παράβαση, επιβάλλονται, σύμφωνα με τον Κώδικα, περισσότερα πρόστιμα, υπερισχύει η διάταξη που προβλέπει το μεγαλύτερο πρόστιμο, εκτός αν προβλέπεται ειδικότερα.».

Επειδή, στο άρθρο 57 (Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών) παρ. 6 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«6. Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, στο άρθρο 58 (Παραβάσεις σχετικές με την ηλεκτρονική διαβίβαση στοιχείων – Παράλειψη διαβίβασης στοιχείων προς τη Φορολογική Διοίκηση) παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Όταν, στο πλαίσιο φορολογικού ελέγχου, διαπιστώνεται ότι, κατά παράβαση του άρθρου 16, περί της υποχρεωτικής ηλεκτρονικής διαβίβασης πληροφοριών στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), δεν έχουν διαβιβασθεί συνόψεις εκδοθέντων παραστατικών εσόδων λιανικής στην ψηφιακή πλατφόρμα «MyData» μέσω του πληροφοριακού συστήματος Φορολογικών Ηλεκτρονικών Μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) της Α.Α.Δ.Ε., επιβάλλονται στους παραβάτες οι παρακάτω κυρώσεις:

α) όταν τα μη διαβιβασθέντα στοιχεία αφορούν πράξεις που επιβαρύνονται με Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού του Φ.Π.Α. των μη διαβιβασθέντων στοιχείων, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πεντακοσίων (500) ευρώ ανά φορολογικό έλεγχο για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, στο άρθρο 63 (Παραβάσεις σχετικές με τη διασύνδεση των τερματικών Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης) παρ. 1 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ίσχυε από την 28/07/2025 έως την 11/12/2025, οριζόταν ότι:

«1. Σε οντότητες του άρθρου 1 του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ251Α) που έχουν υποχρέωση χρήσης ή χρησιμοποιούν τερματικά «Ηλεκτρονικής Μεταφοράς Κεφαλαίων στο Σημείο Πώλησης (Electronic Funds Transfer at the point of sale, EFT/POS)» και δεν συμμορφώνονται με τις απαιτήσεις λειτουργίας και διασύνδεσης αυτών με την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων ή

..... επιβάλλεται πρόστιμο ύψους δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή είκοσι χιλιάδων (20.000) ευρώ, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.».

Επειδή, στο άρθρο 71 (Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας) παρ. 1 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.».

Επειδή, στο άρθρο 84 (Μεταβατικές διατάξεις) παρ. 4 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως

ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«4. Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α) και Ν.4987/2022 (ΦΕΚ206Α) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, στο κεφάλαιο ΙΙ παρ. 13 της ΠΟΛ.1252/20-11-2015 Εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4174/2013, άρθρα 53 – 62).», διευκρινίζεται ότι:

«ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53 – 62.

13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61).

Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα.

Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις, καθώς και για τόκους ή πρόστιμα που έχουν επιβληθεί λόγω παράλειψης υποβολής δήλωσης. Δεν χορηγείται απαλλαγή για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση ή για παραβάσεις φοροδιαφυγής.

Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για τον φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κ.λπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του.

.....».

Επειδή, ανωτέρα βία συνιστά κάθε γεγονός απρόβλεπτο, το οποίο δεν ήταν δυνατό να αποτραπεί ούτε με άκρα επιμέλεια και σύνεση και εξαιτίας του οποίου καθίσταται ανέφικτο στον υπόχρεο να προβεί ο ίδιος ή μέσω άλλου προσώπου στην επιβαλλόμενη σε αυτόν ενέργεια, έστω και αν καταβάλει την πρόνοια επιμελούς ανθρώπου. Περαιτέρω, έχει γίνει δεκτό ότι για να μην επιβληθεί πρόστιμο για απώλεια φορολογικών στοιχείων (συμπεριλαμβανομένων των ΦΗΜ) που επήλθε συνεπεία ανωτέρας βίας, δηλαδή γεγονότος απρόβλεπτου που δεν μπορούσε να αποτραπεί με μέτρα άκρας επιμέλειας και σύνεσης (π.χ., κλοπή, πυρκαγιά, πλημμύρα κ.λπ.), ο υπόχρεος όφειλε να είχε επιδείξει την δέουσα επιμέλεια για την διαφύλαξη αυτών (ΣΤΕ 935/1977, 1664/1971). Για την θεμελίωση της αμέλειας απαιτείται η διαπίστωση ότι δεν ελήφθη από τον φορολογούμενο η μέριμνα, φροντίδα και επιμέλεια που απαιτείται κατά κρίση αντικειμενική, την οποία κάθε συνετός άνθρωπος οφείλει να επιδείξει κάτω από τις ίδιες πραγματικές περιστάσεις, με βάση τους νομικούς κανόνες, τις συνθήκες και την κοινή πείρα και λογική.

Επειδή, στο άρθρο 77 (Βάρος απόδειξης) του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο ΦΕΚ) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα “taxis” της Α.Α.Δ.Ε., για την προσφεύγουσα εταιρεία είχε πραγματοποιηθεί έναρξη εργασιών με ημερομηνία (έναρξης) 26/01/2001 και έδρα στην πόλη τ... Από την 11/01/2008

ασκεί ως κύρια δραστηριότητα την παροχή υπηρεσιών γηπέδων (4x4, 5x5 κ.λπ.) ποδοσφαίρου, καλαθοσφαίρισης, αντισφαίρισης κ.λπ.. Τηρεί βιβλία με βάση τα πλήρη λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) υποχρεωτικώς από την 01/01/2015, εντάσσεται στο κανονικό καθεστώς του ΦΠΑ υποχρεωτικώς και υπάγεται στην φορολογική αρμοδιότητα της Δ.Ο.Υ. Καβάλας. Διατηρεί, ως λοιπές επαγγελματικές εγκαταστάσεις, δύο εγκαταστάσεις ψυχαγωγικών, πολιτιστικών και αθλητικών δραστηριοτήτων και, συγκεκριμένα, την με αριθμό επί της οδού αριθμός στ... (Τ.Κ.:) από την 22/06/2009 και την με αριθμό στην θέση Τ... (Τ.Κ.:) από την 08/08/2021. Για την επαγγελματική εγκατάσταση με αριθμό χρησιμοποιείτο για την έκδοση των φορολογικών στοιχείων εσόδων ο με αριθμό μητρώου Φορολογικός Ηλεκτρονικός Μηχανισμός (ΦΗΜ), από την 08/09/2021 κατόπιν αγοράς αυτού έως την 11/12/2025 κατά την οποία πραγματοποιήθηκε η οριστική παύση του λόγω μη χρήσης. Διαχειριστές και νόμιμοι εκπρόσωποι της προσφεύγουσας εταιρείας είναι ο του (ΑΦΜ:) από την 26/01/2001 και ο του (ΑΦΜ:) από την 29/05/2020.

Επειδή, σύμφωνα με την από 14/11/2025 οικεία Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της Ζ Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. εκδόθηκε η με αριθμό/2025 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου για την προσφεύγουσα εταιρεία για την διαπίστωση της ορθής ή μη εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), αναφορικώς με την με αριθμό επαγγελματική της εγκατάσταση κείμενη στην θέση Τ... (Τ.Κ.:) που ως περιοχή υπάγεται στην φορολογική αρμοδιότητα της ως άνω Δ.Ο.Υ.. Στο πλαίσιο διενέργειας του ελέγχου, το ενταταλμένο κλιμάκιο των ελεγκτριών της ανωτέρω Δ.Ο.Υ. μετέβη κατά την 10/10/2025 ημέρα της εβδομάδας Παρασκευή και ώρα 18:30 στην με αριθμό επαγγελματική εγκατάσταση της προσφεύγουσας εταιρείας, στην οποία υπήρχαν οκτώ γήπεδα εκ των οποίων τέσσερα στον εξωτερικό χώρο και τέσσερα εσωτερικώς σε φυσούνα. Αρχικώς, οι ελέγκτριες παρέμειναν στον χώρο στάθμευσης των οχημάτων που είχε πρόσβαση με την είσοδο και την έξοδο της εγκατάστασης και μετά από διακριτική παρακολούθηση διαπίστωσαν ότι σε δώδεκα περιπτώσεις δεν είχαν εκδοθεί φορολογικά στοιχεία εσόδων λιανικής παροχής υπηρεσιών (αποδείξεις από τον με αριθμό μητρώου ΦΗΜ ή άλλα σχετικά φορολογικά στοιχεία αξίας). Η διαπίστωση έγινε στο πλαίσιο ερωτήσεων προς τους πελάτες που εξέρχονταν από την εγκατάσταση φορώντας αθλητική ενδυμασία και κρατώντας σάκους και ρακέτες, αφού είχαν χρησιμοποιήσει τα γήπεδα για αθλητικές δραστηριότητες, από τους οποίους –κατόπιν επίδειξης των υπηρεσιακών ταυτοτήτων– ζητήθηκε η επίδειξη των αποδείξεων για την παροχή των υπηρεσιών χρήσης των γηπέδων που μόλις είχαν λάβει. Σύμφωνα με τις απαντήσεις που έδωσαν οι πελάτες, άλλοι είχαν πληρώσει με μετρητά και άλλοι με χρήση τραπεζικής κάρτας στον αρμόδιο υπάλληλο της επιχείρησης, χωρίς, ωστόσο, να εκδοθούν τα οικεία φορολογικά στοιχεία. Ακολούθως, οι ελέγκτριες εισήλθαν στον κύριο χώρο της εγκατάστασης, όπου, κατόπιν επίδειξης της εντολής ελέγχου και των υπηρεσιακών τους ταυτοτήτων στον αρμόδιο υπάλληλο, ζήτησαν και έλαβαν την ενδεικτική απόδειξη παροχής υπηρεσιών Νο...../10-10-2025 αξίας 0,10 € και την ημερήσια αναφορά «Χ» από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου Κατά την πληρωμή του ποσού των 0,10 € με πιστωτική τραπεζική κάρτα μέσω του εν χρήσει τερματικού σημείου πώλησης [τερματικό POS (point of sale)] με αριθμό και την ένδειξη “.....”, διαπιστώθηκε ότι το εν λόγω τερματικό ήταν εγκατεστημένο στη διεύθυνση στ... και δεν ήταν διασυνδεδεμένο με τον με αριθμό μητρώου ΦΗΜ, κατά παράβαση της σχετικής υποχρέωσης που υφίσταται δυνάμει του άρθρου 17 παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ). Στη συνέχεια, σε ερώτηση του ελέγχου προς τον αρμόδιο υπάλληλο της προσφεύγουσας εταιρείας εάν είχαν εκδοθεί οι αποδείξεις παροχής υπηρεσιών για τους πελάτες που είχαν λάβει υπηρεσίες και είχαν μόλις αποχωρήσει από την εγκατάσταση, δεν επιδείχθηκε κανένα φορολογικό στοιχείο στον έλεγχο. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος

κατέληξε στο συμπέρασμα ότι η προσφεύγουσα εταιρεία δεν εξέδωσε αποδείξεις παροχής υπηρεσιών (ή άλλα σχετικά φορολογικά στοιχεία αξίας) από τον εν χρήσει ΦΗΜ με αριθμό μητρώου σε δώδεκα περιπτώσεις πελατών που είχαν λάβει υπηρεσίες χρήσης γηπέδων αθλητικών δραστηριοτήτων, συνολικής αξίας 72,00 € (συμπεριλαμβανομένου ΦΠΑ 24%, ήτοι συνολικής καθαρής αξίας 58,06 € πλέον ΦΠΑ 13,94 €), κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση/πρόστιμο των 500,00 € που προβλέπεται στο άρθρο 57 παρ. 6 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ). Περαιτέρω, όπως προέκυψε από την ψηφιακή πλατφόρμα “e-send” της Α.Α.Δ.Ε., η προσφεύγουσα είχε διαβιβάσει τα δεδομένα της με αριθμό επαγγελματικής της εγκατάστασης έως την 25/09/2025, με αριθμό ημερήσιας αναφοράς Ζ..... . Ως εκ τούτου, τα δεδομένα από την ημερήσια αναφορά Ζ...../26-09-2025 έως την ημερήσια αναφορά Ζ...../09-10-2025 που επιδείχθηκαν στον έλεγχο, από τις οποίες προέκυψε συνολική αξία 1.792,00 € (συνολική καθαρή αξία 1.445,17 € πλέον ΦΠΑ 24% 346,83 €), δεν είχαν διαβιβαστεί στην ΑΑΔΕ, κατά παράβαση του άρθρου 16 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) που επισύρει την κύρωση/πρόστιμο των 500,00 € που προβλέπεται στο άρθρο 58 παρ. 1 περ. α) του ίδιου νόμου. Τέλος, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο η μη συμμόρφωση της προσφεύγουσας εταιρείας, ως χρήστης τερματικού ηλεκτρονικής μεταφοράς κεφαλαίων στο σημείο πώλησης, με τις διατάξεις λειτουργίας και διασύνδεσης αυτού με την ΑΑΔΕ, κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) που επισύρει την κύρωση/πρόστιμο των 20.000,00 € που προβλέπεται στο άρθρο 63 παρ. 1 του ίδιου νόμου. Στην συνέχεια, εκδόθηκαν από τον έλεγχο και κοινοποιήθηκαν ψηφιακώς στην προσφεύγουσα εταιρεία το με αριθμό/10-10-2025 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) – Κλήση σε Ακρόαση και η με αριθμό/10-10-2025 Πράξη Προσωρινού Προσδιορισμού Προστίμου. Με τα εν λόγω έγγραφα προσδιορίστηκαν, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, τα τρία ως άνω πρόστιμα για το φορολογικό έτος 2025, κατόπιν διάπραξης των αντίστοιχων παραβάσεων δυνάμει των οικείων διατάξεων και κλήθηκε η υπόχρεη εταιρεία να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις της στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης εντός χρονικής προθεσμίας είκοσι ημερών από την συντέλεση της κοινοποίησής τους, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο ή αποδεικτικό στοιχείο. Ανταποκρινόμενη η προσφεύγουσα εταιρεία στην κλήση σε ακρόαση, υπέβαλε ηλεκτρονικώς στην Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης, κατά την 20/10/2025 δια του δικηγόρου της, σχετικό υπόμνημα εξηγήσεων που έλαβε αριθμό πρωτοκόλλου/20-10-2025. Οι αιτιάσεις του υπομνήματος απορρίφθηκαν από τον έλεγχο.

Επειδή, ακολούθως, από το κλιμάκιο των εντεταλμένων ελεγκτριών της Ζ' Δ.Ο.Υ. Θεσσαλονίκης συντάχθηκε η από 14/11/2025 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), με βάση το πόρισμα της οποίας η προσφεύγουσα εταιρεία είχε υποπέσει στις τρεις ανωτέρω παραβάσεις για το φορολογικό έτος 2025 που επισύρουν πρόστιμα ποσών 500,00 €, 500,00 € και 20.000,00 €, αντιστοίχως, ήτοι συνολικού ποσού 21.000,00 €, δυνάμει των οικείων διατάξεων. Η εν λόγω Έκθεση Ελέγχου διαβιβάστηκε στην Δ.Ο.Υ. Καβάλας στην οποία υπάγεται η φορολογική αρμοδιότητα της έδρας της προσφεύγουσας εταιρείας, προκειμένου να καταλογιστούν τα οικεία πρόστιμα.

Επειδή, στη συνέχεια, από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Καβάλας εκδόθηκε η με αριθμό/27-01-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Ν.5104/2024) για το φορολογικό έτος 2025, με την οποία επιβλήθηκαν, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, τα ακόλουθα τρία επιμέρους πρόστιμα συνολικού ποσού 21.000,00 €:

α) Πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω μη έκδοσης δώδεκα αποδείξεων λιανικών συναλλαγών (για παροχή υπηρεσιών) συνολικής αξίας 72,00 € (καθαρής αξίας 58,06 € πλέον Φ.Π.Α. 24% 13,94 €), κατά παράβαση του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 57 παρ. 6 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ).

β) Πρόστιμο ποσού 500,00 € λόγω μη διαβίβασης των δεδομένων των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων στην ψηφιακή πλατφόρμα “mydata” της ΑΑΔΕ, κατά παράβαση

του άρθρου 16 παρ. 1 του Ν.5104/2044 (ΚΦΔ) που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 58 παρ. 1 περ. α) του ίδιου νόμου.

γ) Πρόστιμο ποσού 20.000,00 € λόγω μη συμμόρφωσης ως χρήστης, με τις διατάξεις λειτουργίας και διασύνδεσης με την ΑΑΔΕ, του εν χρήσει τερματικού ηλεκτρονικής μεταφοράς κεφαλαίων στο σημείο πώλησης, κατά παράβαση του άρθρου 17 παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2044 (ΚΦΔ) που επισύρει την κύρωση που προβλέπεται στο άρθρο 63 παρ. 1 του ίδιου νόμου.

Επειδή, αναφορικά με τον πρώτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί ανωτέρας βίας, ο σχετικός ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αναπόδεικτος και αβάσιμος. Ειδικότερα, κατά τη διενέργεια του ελέγχου της 10/10/2025 διαπιστώθηκε ότι στην ελεγχθείσα επαγγελματική εγκατάσταση λειτουργούσε τερματικό POS με αριθμό και την ένδειξη “.....”, το οποίο ήταν εγκατεστημένο στη διεύθυνση ΣΤ... και δεν ήταν διασυνδεδεμένο με τον εν χρήσει –για την ελεγχθείσα εγκατάσταση– Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό με αριθμό μητρώου Περαιτέρω, από τα στοιχεία που είναι καταχωρημένα στο πληροφοριακό σύστημα “*elenxis*” της ΑΑΔΕ, διαπιστώθηκε ότι για την ελεγχθείσα εγκατάσταση είχε δηλωθεί έτερο τερματικό POS με αριθμό, το οποίο, όμως, κατά τη διενέργεια του ελέγχου δεν βρέθηκε στον συγκεκριμένο χώρο. Εξάλλου, η επίκληση καταστροφής του δηλωθέντος τερματικού POS από κεραυνό δεν αναιρεί την υποχρέωση της προσφεύγουσας να μεριμνά για τη συμμόρφωσή της με το ισχύον κανονιστικό πλαίσιο και να διαθέτει στην εγκατάσταση μέσω πληρωμών νομίμως δηλωμένο και διασυνδεδεμένο με τον εν χρήσει ΦΗΜ. Κατά συνέπεια, η διαπιστωθείσα κατά τη διενέργεια του ελέγχου χρήση μη διασυνδεδεμένου τερματικού POS συνιστά αυτοτελή παράβαση των οικείων διατάξεων, ανεξαρτήτως του προβαλλόμενου ισχυρισμού περί καταστροφής άλλου δηλωμένου τερματικού POS και, ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός περί συνδρομής ανωτέρας βίας απορρίπτεται.

Επειδή, με τον δεύτερο προβαλλόμενο ισχυρισμό περί επιβολής πολλαπλών κυρώσεων για την ίδια παράβαση, η προσφεύγουσα εταιρεία ισχυρίζεται ότι της επιβλήθηκε, αφενός, πρόστιμο για τη μη διαβίβαση στοιχείων εσόδων στην ψηφιακή πλατφόρμα *myDATA* της ΑΑΔΕ και, αφετέρου, πρόστιμο για τη μη διασύνδεση του μέσου πληρωμών (τερματικό POS) με τον εν χρήσει Φορολογικό Ηλεκτρονικό Μηχανισμό. Ωστόσο ο εν λόγω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος και τούτο διότι οι επιβληθείσες κυρώσεις δεν αφορούν στην ίδια παράβαση, αλλά σε δύο αυτοτελείς παραβάσεις διακριτών φορολογικών υποχρεώσεων που προβλέπονται από διαφορετικές διατάξεις του νόμου. Ειδικότερα, η παράβαση της μη διαβίβασης στοιχείων εσόδων στην ψηφιακή πλατφόρμα *myDATA* συνίσταται στην παραλείψη εκπλήρωσης της υποχρέωσης ηλεκτρονικής διαβίβασης φορολογικών δεδομένων στην Φορολογική Διοίκηση, ενώ η παράβαση της μη διασύνδεσης του μέσου πληρωμών (τερματικό POS) με τον εν χρήσει ΦΗΜ συνίσταται στην μη συμμόρφωση προς την αυτοτελή τεχνική και λειτουργική υποχρέωση διασύνδεσης των συστημάτων είσπραξης και έκδοσης στοιχείων. Οι ως άνω υποχρεώσεις έχουν διαφορετικό κανονιστικό περιεχόμενο, στοιχειοθετούνται από διαφορετικές παραλείψεις και δύνανται να παραβιάζονται ανεξαρτήτως η μία της άλλης. Συνεπώς, η επιβολή των αντίστοιχων κυρώσεων δεν συνιστά διπλή κύρωση, ούτε αντίκειται στην αρχή “*ne bis in idem*”, αλλά αποτελεί νόμιμη συνέπεια της διαπίστωσης δύο διακεκριμένων παραβάσεων, για καθεμία από τις οποίες ο νομοθέτης προβλέπει αυτοτελή διοικητική κύρωση. Ως εκ τούτου, ο προβαλλόμενος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρείας απορρίπτεται.

Επειδή, αναφορικά με τον τρίτο προβαλλόμενο ισχυρισμό της προσφεύγουσας εταιρείας περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται στο άρθρο 26 παρ. 2, στα άρθρα 43, 50, 82 και 83 και στο άρθρο 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 2987/1994, 8721/1992), η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνον 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. Σύμφωνα δε με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και την Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή την φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ990/2004, ΣΤΕ1249/2010). Ο σκοπός που επιδιώκεται εν προκειμένω, είναι ο κολασμός του παραβάτη και η αποτροπή παρομοίων παραβάσεων. Εξάλλου, όταν η ίδια η Φορολογική Διοίκηση, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, εν όψει των αναφερθέντων, δεν διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος των φόρων ή προστίμων αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας, ως εκ του ότι το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δεν διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι **ορθώς** επιβλήθηκαν, σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας, τα **τρία** ανωτέρω **πρόστιμα** ποσών **500,00 €, 500,00 € και 20.000,00 €**, ήτοι συνολικού ποσού **21.000,00 €**, με την με αριθμό/27-01-2026 προσβαλλόμενη **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου (Ν.5104/2024)** του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας για το φορολογικό έτος **2025**, οι δε προβαλλόμενοι ισχυρισμοί της απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι και αναπόδεικτοι.

Αποφασίζουμε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης **20/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **Ενδικοφανούς Προσφυγής** της εταιρείας με την επωνυμία «.....» και **ΑΦΜ:**

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας εταιρείας –
Καταλογιζόμενα πρόστιμα του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) με βάση την παρούσα
απόφαση:**

Φορολογικό έτος 2025

Η με αριθμό/27-01-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Καβάλας:

- 1) Πρόστιμο δυνάμει του άρθρου 12 παρ. 1 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) και του άρθρου 57 παρ. 6 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ήτοι**

500,00 €.

- 2) Πρόστιμο δυνάμει του άρθρου 16 παρ. 1 και του άρθρου 58 παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ήτοι**

500,00 €.

- 3) Πρόστιμο δυνάμει του άρθρου 17 παρ. 1 περ. α) και του άρθρου 63 παρ. 1 του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ), ήτοι**

20.000,00 €.

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην προσφεύγουσα εταιρεία.

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
και Νομικής Υποστήριξης**

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.