ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά Α. 8-10
Ταχ. Κώδικας : 54639 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332241
E-Mail : ded.thess@aade.gr

Θεσσαλονίκη, 13/07/2026

Αριθμός απόφασης: 1634

ΑΠΟΦΑΣΗ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024 ΦΕΚ Α΄ 58/19.04.2024), εφεξής ΚΦΔ,

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 Α.Α.Δ.Ε (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017),

δ. τη με αρ. Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009),

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

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

4. Την από 16/03/2026.και με αρ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... με ΑΦΜ ....., κατά της με αρ. .. - 09/02/2026 πράξης επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω πράξη του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών.

6. Τις απόψεις της ΔΟΥ Σερρών.

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

Επί της από 16/03/2026 και με αρ. πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του .....με ΑΦΜ ....., 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με τη με αρ. .. - 09/02/2026 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος με αντικείμενο δραστηριότητας τις υπηρεσίες που παρέχονται από γεωπόνους και από άλλους ειδικούς σε θέματα αγροτικής οικονομίας, πρόστιμο συνολικού ύψους 7.054,84€, λόγω μη έκδοσης 729 φορολογικών στοιχείων για πράξεις που επιβαρύνονται με ΦΠΑ στα φορ. έτη 2021 - 2024 κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α§1 του Ν.4987/2022 όπως ίσχυε έως 18/4/2024) και του άρθρου 57§6 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) όπως ισχύει από 19/04/2024. Ειδικότερα, οι εν λόγω περιπτώσεις ανα φορ. έτος είχαν ως εξής:

ΦΟΡ. ΕΤΟΣ	ΠΕΡΙΠΤΩΣΕΙΣ ΜΗ ΕΚΔΟΣΗΣ Φ.Σ.	ΑΞΙΑ	ΣΥΝ.ΑΞΙΑ
2024	225	100,00€	22.500,00€
2023	255	100,00€	25.500,00€
2022	164	100,00€	16.400,00€
2021	85	100,00€	8.500,00€
	729		72.900,00€

ΣΥΝ.ΑΞΙΑ	ΚΑΘΑΡΗ ΑΞΙΑ	ΦΠΑ 24%	ΠΡΟΣΤΙΜΟ (50% Χ ΦΠΑ)
72.900,00€	58.790,32€	14.109,68€	7.054,84€

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από 15/12/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, σε εκτέλεση της με αρ...../2025 εντολής του Προϊσταμένου της. Αιτία του ελέγχου αποτέλεσε το με αρ. .../2025 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας Υπηρεσίας, στο οποίο περιλαμβάνονταν στοιχεία διασταυρώσεων που πραγματοποιήθηκαν σε επιχειρήσεις που διεκπεραίωναν αιτήσεις επιδοτήσεων μέσω ΟΣΔΕ, για τα φορ. έτη 2020, 2021, 2022, 2023 και 2024. Στο εν λόγω πληροφοριακό δελτίο περιλαμβάνονταν και ο προσφεύγων, για τον οποίο έγινε διασταύρωση των ολοκληρωμένων αιτήσεων που υπέβαλε ως πιστοποιημένο Κέντρο Υποβολής Δηλώσεων (ΚΥΔ) για λογαριασμό πελατών-αγροτών, σε σχέση με τα εκδοθέντα φορολογικά στοιχεία των αντίστοιχων φορολογικών ετών μέσω MYDATA.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών και την έντοκη επιστροφή, ως αχρεωστήτως καταβληθέντος, του ποσού του εν λόγω προστίμου ισχυριζόμενος ότι η προσβαλλόμενη πράξη πάσχει από έλλειψη αιτιολογίας.

Επειδή, με το άρθρο 1 παρ. 2 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Οι παρακάτω οντότητες εφαρμόζουν τις ρυθμίσεις αυτού του νόμου:... γ) Η ετερόρρυθμη εταιρεία, η ομόρρυθμη εταιρεία, η ατομική επιχείρηση και κάθε άλλη οντότητα που υποχρεούται στην εφαρμογή αυτού του νόμου από φορολογική ή άλλη νομοθετική διάταξη. ....».

Επειδή, στο άρθρο 5 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) 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 2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία: α) Τηρούνται με τάξη,

πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας. β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου. γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις 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 στο 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. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων..... 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, με το άρθρο 8 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «1. Τιμολόγιο είναι το στοιχείο που εκδίδεται από την υποκείμενη σε αυτόν το 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... 5. Η οντότητα που πωλεί αγαθά ή υπηρεσίες έχει την ευθύνη να διασφαλίζει ότι εκδίδεται τιμολόγιο για κάθε πώληση. Ο πωλητής αγαθών ή υπηρεσιών εκδίδει το τιμολόγιο πώλησης. Εναλλακτικά, ο πωλητής μπορεί με προηγούμενη συμφωνία να διασφαλίσει την έκδοση τιμολογίου από το λήπτη των αγαθών ή των υπηρεσιών (αυτοτιμολόγηση) ή από τρίτο πρόσωπο εξ ονόματος και για λογαριασμό του πωλητή. Η συμφωνία για έκδοση τιμολογίου από το λήπτη αγαθών ή υπηρεσιών ή από άλλο τρίτο πρόσωπο δεν απαλλάσσει την οντότητα από τη νόμιμη υποχρέωση να διασφαλίσει ότι θα εκδοθεί τιμολόγιο, καθώς και από κάθε σχετική ευθύνη. ...7. Τα εκδιδόμενα ή λαμβανόμενα τιμολόγια αποτελούν μέρος των λογιστικών αρχείων της οντότητας.»

Επειδή, με το άρθρο 11 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: 1. Η υποχρέωση έκδοσης τιμολογίου γεννάται κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η αποστολή ή παράδοση των αγαθών ή των υπηρεσιών. 2. Ο χρόνος έκδοσης τιμολογίου καθορίζεται ως εξής: α) Σε περίπτωση πώλησης αγαθών ή παροχής υπηρεσιών, τιμολόγιο εκδίδεται το αργότερο μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα της παράδοσης ή αποστολής αγαθών ή της ολοκλήρωσης της υπηρεσίας, κατά περίπτωση. β) Σε περίπτωση συνεχιζόμενης παροχής αγαθών, υπηρεσίας ή κατασκευής έργου, το τιμολόγιο εκδίδεται μέχρι τη 15η ημέρα του επόμενου μήνα από την περίοδο στην οποία μέρος της σχετικής αμοιβής καθίσταται απαιτητό για τα αγαθά ή τις υπηρεσίες που έχουν παρασχεθεί ή το μέρος του έργου που έχει ολοκληρωθεί. ...»

Επειδή, με το άρθρο 12 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «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..... 8. Η έκδοση στοιχείων

λιανικής πώλησης (αποδείξεων λιανικής ή τιμολογίων) γίνεται με τη χρήση φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών που προβλέπει ο ν. 1809/1988 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, με το άρθρο 13 παρ. 1 του Ν.4308/2014 ορίζεται ότι: «Το στοιχείο λιανικής πώλησης (απόδειξη ή τιμολόγιο) εκδίδεται:... β) Σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, με την ολοκλήρωση της παροχής της υπηρεσίας....».

Επειδή, με το άρθρο 58Α του Ν.4987/2022 ορίζεται ότι: «Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα: 1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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 57 παρ. 6 του ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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. Σε περίπτωση υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό εκατό τοις εκατό (100%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των πεντακοσίων (500) ευρώ, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. Σε περίπτωση κάθε νέας υποτροπής, επιβάλλεται πρόστιμο σε ποσοστό διακόσια τοις εκατό (200%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα, το οποίο δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των χιλίων (1.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των δύο χιλιάδων (2.000) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. ...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1112/2016 παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 58Α του Κ.Φ.Δ. και διευκρινίστηκε ότι: «1. Με τις κοινοποιούμενες διατάξεις, οι οποίες ισχύουν για παραβάσεις που διαπιστώνονται από 25.7.2016, αντικαθίσταται η παράγραφος 1 του άρθρου 58Α του Ν.4174/2013 και προβλέπεται πλέον ένα ελάχιστο ύψος προστίμου για το σύνολο των παραβάσεων μη έκδοσης ή ανακριβούς έκδοσης ή λήψης φορολογικών στοιχείων της παραγράφου 1 του άρθρου 58Α, ανά φορολογικό έλεγχο, ενώ σε περίπτωση υποτροπής ορίζεται η προσαύξηση των προστίμων αυτών. Ειδικότερα, με τις ανωτέρω διατάξεις ορίζεται ότι στην περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου, ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς

φορολογικού στοιχείου, για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, 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 65 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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. 3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία. 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, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής ή ελλιπούς υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 33 του Ν.5104/2024 ορίζεται ότι: «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.».

Επειδή, με το άρθρο 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, σύμφωνα με το άρθρο 171 του Ν.2717/1999 «Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας» ορίζεται ότι: «1. Τα δημόσια έγγραφα που έχουν συνταχθεί από το αρμόδιο όργανο και κατά τους νόμιμους τύπους αποτελούν πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτά, είτε ότι ενήργησε ο συντάκτης τους είτε ότι έγιναν ενώπιόν του, ως προς τα οποία είναι δυνατή η ανταπόδειξη μόνο εφόσον τα έγγραφα αυτά προσβληθούν ως πλαστά... 4. Οι εκθέσεις ελέγχου που συντάσσονται από φορολογικά όργανα έχουν, εκτός από τις αναφερόμενες σε αυτές πληροφορίες ή ομολογίες του ελεγχομένου, την κατά την παρ. 1 αποδεικτική δύναμη»

Επειδή, νομολογιακά έχει κριθεί (ΣΤΕ 2056/1994, ΔΕΦ Θεσσαλονίκης 41/2002) η πράξη επιβολής προστίμου είναι δυνατόν να στηρίζεται σε έκθεση ελέγχου που έχει συντάξει ο διενεργήσας τον έλεγχο υπάλληλος και ο οποίος είναι άλλος από εκείνον που εκδίδει την πράξη επιβολής, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην έκθεση ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή διαπιστώσεις. Παράβαση του τύπου της διαδικασίας δεν υφίσταται.

Επειδή, περαιτέρω, στο σώμα της πράξης δεν απαιτείται η διατύπωση ειδικής αιτιολογίας, που μπορεί να περιέχεται ή να συμπληρώνεται από τη σχετική έκθεση ελέγχου (ΣτΕ 2695/1993 και ΣτΕ 962/2012).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 77 του Κ.Φ.Δ. 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, όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα στην από 15/12/2025 έκθεση μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης, στις 9/10/2025, συνεργείο ελέγχου της ως άνω ελεγκτικής αρχής μετέβη στην έδρα του προσφεύγοντος και διενήργησε αντιπαραβολικό έλεγχο μεταξύ των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων του, σε σχέση με τις ολοκληρωμένες αιτήσεις που υπέβαλε ως πιστοποιημένο Κέντρο Υποβολής Δηλώσεων (ΚΥΔ) για λογαριασμό πελατών του (αγροτών), όπως αυτές συμπεριλαμβάνονταν, ανά ΑΦΜ αγρότη, στο με αρ. .../2025 πληροφοριακό δελτίο της ίδιας ελεγκτικής αρχής. Συγκεκριμένα, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων υπέβαλε συνολικά 729 αιτήσεις για τα φορ. έτη 2020, 2021, 2022, 2023 και 2024 ως εξής:

ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	ΕΤΟΣ	
2020	2021	2022	2023	2024	ΣΥΝΟΛΟ
0	85	164	255	225	729

Από τον έλεγχο διαπιστώθηκε ότι σε καμία από τις παραπάνω επτακόσιες είκοσι εννιά (729) περιπτώσεις δεν είχε εκδοθεί ΤΠΥ ή άλλο φορολογικό στοιχείο εσόδου. Η αξία εκάστης συναλλαγής προσδιορίσθηκε σε 100,00€, σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο που επιδείχθηκε στον έλεγχο (με ελάχιστη αξία χρέωσης 30,00€ και μέγιστη 300,00€) αλλά και από το σύνολο των ήδη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων (φορ. έτους 2024 καθ. αξία 37.802,11€ : 347 Φ.Σ. ~ 108,94€) που είχαν εκδοθεί σε αντίστοιχες περιπτώσεις. Η συνολική αξία των μη εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων προσδιορίσθηκε σε 72.900,00€ (729 Χ 100€) η οποία αντιστοιχούσε σε καθαρή αξία 58.790,32€ πλέον ΦΠΑ (24%) 14.109,68€. Τα ανωτέρω συνιστούν παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1, 12 και 13 του Ν.4308/2014 που επισύρουν τις κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 58Α§1 του Ν.4987/2022 όπως ίσχυε έως 18/4/2024 και του άρθρου 57§6 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) όπως ισχύει από 19/04/2024. Το πρόστιμο ανήλθε σε 7.054,84€, ήτοι το 50% της αξίας του ΦΠΑ (14.109,68€ Χ 50%). Για τις ανωτέρω διαπιστώσεις ο έλεγχος συνέταξε: α) το με αρ...../2025 συνενωμένο έντυπο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (ΣΔΕ) - κλήση για ακρόαση (άρθρο 33 ν.5104/2024 & άρθρο 6 Ν.2690/99), με συνημμένες καταστάσεις ανά έτος και με αναλυτικά στοιχεία, ανά ΑΦΜ αγρότη και β) το με αρ. ..../2025 έντυπο προσωρινού προσδιορισμού προστίμου, τα οποία επιδόθηκαν την ίδια μέρα (9/10/2025) στον προσφεύγοντα, δίνοντας του προθεσμία 20 ημερών για την υποβολή απόψεων του επί των αναγραφόμενων σε αυτά.
Ανταποκρινόμενος ο προσφεύγων υπέβαλε τις απόψεις του στην ελεγκτική αρχή με το με αρ. πρωτ. ...../7-11-2025 υπόμνημά του. Το εν λόγω υπόμνημα λήφθηκε υπόψη από τον έλεγχο, αλλά οι προβαλλόμενοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν τροποποίησαν τα αποτέλεσμα του ελέγχου.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προβάλλει όμοιους ισχυρισμούς με αυτούς που πρόεβαλε κατά τη διάρκεια του υπό κρίση ελέγχου και δεν έγιναν δεκτοί. Ισχυρίζεται ότι υφίσταται έλλειψη αιτιολογίας της προσβαλλόμενης πράξης, και ειδικότερα υποστηρίζει ότι:

- Τα στοιχεία - ενδείξεις που του κοινοποιήθηκαν για κάθε ξεχωριστή περίπτωση που του καταλογίστηκε φορολογική παράβαση, ήτοι οι αιτήσεις επιδοτήσεων μέσω ΟΣΔΕ για λογαριασμό των πελατών του και τα σχετικά φορολογικά στοιχεία που εξέδωσε μέσω MY DATA, δεν συνιστούν επαλήθευση και επιβεβαίωση της αποδιδόμενης παράβασης εκ μέρους του, διότι δεν αποδεικνύεται σε καμία περίπτωση φοροδιαφυγή.

- Από κανένα στοιχείο, δεν προκύπτει ότι εισέπραξε διαφορετική αμοιβή, έστω και από έναν πελάτη του, από αυτήν που αναγράφεται στην εκδοθείσα, εκ μέρους του, απόδειξη ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών. Επίσης, δεν προκύπτει ότι εισέπραξε οποιοδήποτε ποσό στις περιπτώσεις που δεν εξέδωσε οποιοδήποτε φορολογικό στοιχείο, καθώς στις περιπτώσεις αυτές, για διαφόρους επαγγελματικούς και κοινωνικούς λόγους, η αμοιβή του ήταν μηδενική. Μη ορθώς ο έλεγχος εξέλαβε ως ύψος της αμοιβής του το ποσό των 100,00€ εκάστη, καθώς δεν έλαβε υπόψη το γεγονός ότι στην εφαρμογή του ΟΠΕΚΕΠΕ είναι αναρτημένοι οι ετήσιοι τιμοκατάλογοι αιτήσεων ενιαίας ενίσχυσης μέχρι το έτος 2022 και από το 2023 μέχρι και σήμερα αναρτημένοι στο γραφείο του, από τους οποίους προκύπτει ότι η αμοιβή του για τον κύριο όγκο των εργασιών που προσφέρει στους αγρότες κυμαίνεται από 10,00€ έως το πολύ 30,00€ κατά περίπτωση.
- Η σχετική αμοιβή καθίσταται απαιτητή εκ μέρους του μετά το πέρας της παρεχόμενης υπηρεσίας του, η οποία ως χρονικό σημείο προσδιορίζεται στο επόμενο φορολογικό έτος, από αυτό της έναρξης της διαδικασίας με τη σχετική αίτηση, οπότε και λαμβάνει τον σχετικό αριθμό πρωτοκόλλου.
- Μη ορθώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη και το σύνολο των ήδη εκδοθέντων τιμολογίων και αποδείξεων παροχής υπηρεσιών της επιχείρησής του με ημερομηνία 24.10.2025 και 25.10.2025 για όλες τις σχετικές αιτήσεις και παροχές συμβουλευτικών υπηρεσιών του προηγούμενου έτους.

Επειδή, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων δεν συνυποβάλλει στοιχεία ικανά να να επιβεβαιώσουν τους ισχυρισμούς του και να ανατρέψουν το αποτέλεσμα του ελέγχου.

Επειδή, εν προκειμένω η μη έκδοση φορολογικών στοιχείων από τον προσφεύγοντα κατόπιν αντιπαραβολικού ελέγχου μεταξύ των εκδοθέντων φορολογικών στοιχείων εσόδων του, σε σχέση με τις ολοκληρωμένες αιτήσεις που υπέβαλε ως πιστοποιημένο Κέντρο Υποβολής Δηλώσεων (ΚΥΔ) για λογαριασμό πελατών του (αγροτών), αποτυπώνεται και στοιχειοθετείται αναλυτικά στις διαπιστώσεις και τα ευρήματα της από 15/12/2025 πληροφοριακής έκθεσης μερικού επιτόπιου ελέγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ) & του Ν.5104/2024 (ΚΦΔ) της ΥΕΔΔΕ Θεσσαλονίκης (σελ. 1 – 6).

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης προκύπτουν παραβάσεις αποκλειστικά για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων από τον προσφεύγοντα και όχι για ανακριβή έκδοση στοιχείων από τον τελευταίο. Συνεπώς, ο επιμέρους ισχυρισμός του ότι δεν προκύπτει ότι εισέπραξε διαφορετική αμοιβή, έστω και από έναν πελάτη του, από αυτήν που αναγράφεται στην εκδοθείσα, εκ μέρους του, απόδειξη ή τιμολόγιο παροχής υπηρεσιών προβάλλεται παρελκυστικώς και απορρίπτεται.

Επειδή, από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι από τα στοιχεία των σχετικών αιτήσεων και με βάση όσα διευκρινίσθηκαν προφορικά κατά τη διάρκεια του ελέγχου ο προσφεύγων ανέλαβε την υποβολή αιτήσεων ανά έτος και ανά αγρότη εντός κάθε έτους ξεχωριστά. Το έργο της υποβολής των αιτήσεων πραγματοποιήθηκε μέσα σε κάθε έτος και ολοκληρώθηκε με την ανάρτηση της αίτησης στη σχετική πλατφόρμα, οπότε και ολοκληρώθηκε η παροχή υπηρεσίας από μέρους του προσφεύγοντος. Η ολοκλήρωση της διαδικασίας με τη λήψη πρωτοκόλλου, εκκαθάρισης της αίτησης και πληρωμής των εκάστοτε δικαιούχου, δεν αποτελούσε μέρος της παροχής υπηρεσίας του προσφεύγοντος. Ενόψει των ανωτέρω, στην προκειμένη περίπτωση ο προσφεύγων σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 του Ν.4308/2014, όφειλε να εκδώσει φορολογικό στοιχείο, με την ολοκλήρωση και υποβολή της αίτησης, δηλαδή εντός του έτους που υποβλήθηκε, και όχι κατά το

επόμενο έτος που εκκαθαρίστηκε και πληρώθηκε ο αιτούμενος (πλην του μηνός Δεκεμβρίου όπου η υποχρέωση έκδοσης του προβλεπόμενου παραστατικού είναι μέχρι την 15η ημέρα του Ιανουάριου του επόμενου έτους). Κατόπιν των ανωτέρω, με δεδομένο ότι οι επίμαχες αιτήσεις είχαν υποβληθεί κατά τα φορ. έτη 2021 – 2024, κατά την ημέρα του υπό κρίση ελέγχου 09/10/2025, ο προσφεύγων όφειλε να είχε εκδώσει το σύνολο των προβλεπόμενων φορολογικών στοιχείων εσόδων.

Επειδή, το ύψος της αξίας του εκάστου μη εκδοθέντος φορολογικού στοιχείου, προσδιορίστηκε σε 100,00€, σύμφωνα με τον τιμοκατάλογο που επιδείχθηκε στον έλεγχο (με ελάχιστη χρέωση 30,00€ και μέγιστη 300,00€), αλλά και από τον μέσο όρο της αξίας των ήδη εκδοθέντων από τον προσφεύγοντα φορολογικών στοιχείων σε αντίστοιχες περιπτώσεις(~108,94€ όπως προαναφέρθηκε).

Επειδή, ο επιτόπιος έλεγχος στην έδρα του προσφεύγοντος έλαβε χώρα στις 9.10.2025, είναι προφανές ότι τα επικαλούμενα από τον προσφεύγοντα φορολογικά στοιχεία (τιμολόγια και αποδείξεις παροχής υπηρεσιών) με ημερομηνία 24.10.2025 και 25.10.2025 εκδόθηκαν μεταγενέστερα του ελέγχου και ορθώς δεν λήφθηκαν υπόψη του.

Συνεπώς, οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος δεν γίνονται δεκτοί και απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της με αρ. πρωτ. .....16/03/2026 ενδικοφανούς προσφυγής του ..... με ΑΦΜ .....

Οριστική φορολογική υποχρέωση - καταλογιζόμενα ποσά με βάση την παρούσα απόφαση:

- Η με αρ. **22** - 09/02/2026 πράξη επιβολής προστίμου (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024 του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Σερρών

	Ποσό για καταβολή
Πρόστιμο (ως άρθρο 85 του Ν.5104/2024) άρθρου 57 παρ. 6 του Ν.5104/2024	7.054,84€

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

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ
ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ακριβές Αντίγραφο
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ

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.