



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 03/07/2026

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**Αριθμός Απόφασης: 2917**

**ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης**  
**Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου**  
**Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα**  
**Τηλέφωνο : 213 1312 350**  
**E-mail : ded.ath@aade.gr**

### **ΑΠΟΦΑΣΗ**

#### **Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1.** Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

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

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

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

**3.** Την αριθμ. 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.** Την από 19/03/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσα (ID ..... ) ενδικοφανή προσφυγή της ήδη λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία « ..... », με **ΑΦΜ:** ..... η οποία έχει έδρα στην ..... Αττικής, επί της οδού ....., Τ.Κ. ...., και αντικείμενο κύριας δραστηριότητας «ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΦΑΡΜΑΚΕΥΤΙΚΩΝ ΚΑΙ ΙΑΤΡΙΚΩΝ ΕΙΔΩΝ, ΑΡΩΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΕΙΔΩΝ ΚΑΛΩΠΙΣΜΟΥ ΚΑΙ ΥΛΙΚΩΝ ΚΑΘΑΡΙΣΜΟΥ», που τηρεί βιβλία Β' κατηγορίας (απλογραφικά) κατά:

- της υπ' αριθμ. ....../13-02-2026 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων του άρθρου 57§2 (πρώην άρθρο 54<sup>Ε</sup> παρ. 1<sup>α</sup> του ν. 4987/2022) του ν.5104/2024, φορολογικών ετών 2021 και 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ,

καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση άλλως η τροποποίηση, καθώς και την από 16/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.
6. Τις απόψεις της αρμόδιας φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α2 τμήματος επανεξέτασης, όπως αυτή αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 19/03/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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 την υπ' αριθμ. ....../13-02-2026 πράξη επιβολής προστίμου, επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων, φορολογικών ετών 2021 και 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο συνολικού ποσού 60.000,00€, ήτοι 30.000,00€ για κάθε ένα ελεγχόμενο έτος, λόγω μη ανταπόκρισης σε αίτημα της υπηρεσίας ελέγχου και μη διάθεσης στον έλεγχο των ζητηθέντων λογιστικών αρχείων βάσει της υπ' αριθμ. ....../12-03-2024 πρόσκλησης του ελέγχου, για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022. Η ανωτέρω παράβαση επισύρει τις προβλεπόμενες κυρώσεις των διατάξεων του άρθρου 57 παρ. 2 του ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε τις προισχύουσες διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> παρ. 1<sup>α</sup> του ν. 4987/2022).

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται στην από 16/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, σε εκτέλεση της υπ' αριθμ. ....../29-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου αυτής.

### **ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ**

Στις 29/02/2024 εκδόθηκε η υπ' αριθμ. .... εντολή μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) και του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκειμένου να διενεργηθεί έλεγχος στην προσφεύγουσα εταιρεία, η οποία έχει ως κύρια δραστηριότητα «ΕΜΠΟΡΙΚΟΙ ΑΝΤΙΠΡΟΣΩΠΟΙ ΠΟΥ ΜΕΣΟΛΑΒΟΥΝ ΣΤΗΝ ΠΩΛΗΣΗ ΑΚΤΙΝΟΛΟΓΙΚΩΝ ΚΑΙ ΗΛΕΚΤΡΟΝΙΚΩΝ ΜΗΧΑΝΗΜΑΤΩΝ ΚΑΙ ΛΟΙΠΟΥ ΕΞΟΠΛΙΣΜΟΥ ΙΑΤΡΙΚΗΣ ΚΑΙ ΘΕΡΑΠΕΥΤΙΚΗΣ ΧΡΗΣΗΣ» και τηρεί απλογραφικά βιβλία.

Στα πλαίσια του ελέγχου εκδόθηκε η με αριθμό ....../12-03-2024 Πρόσκληση, προκειμένου η προσφεύγουσα να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία που αφορούν τα φορολογικά έτη 2021 - 2022. Η πρόσκληση αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης «Προσωποποιημένη Πληροφόρηση – e-Κοινοποιήσεις» στις 12/03/2024 με αριθμό ανάρτησης ..... και την ίδια ημέρα απεστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου.

Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 4 του ν. 5104/2024, η κοινοποίηση αυτής θεωρείται ότι συντελέστηκε μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της, ήτοι στις 22/03/2024.

Η προσφεύγουσα με την ανωτέρω πρόσκληση, κλήθηκε να θέσει στη διάθεση του ελέγχου τα λογιστικά αρχεία των ελεγχόμενων χρήσεων, προσκομίζοντας και οποιοδήποτε άλλο σχετικό στοιχείο απαιτείται, προκειμένου να γίνουν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Η μη ανταπόκριση της προσφεύγουσας στην υπ' αριθμ. ....../12-03-2024 πρόσκληση και η μη προσκόμιση στον έλεγχο των ζητηθέντων με αυτήν λογιστικών αρχείων, είχε ως αποτέλεσμα να ματαιωθούν οι απαραίτητες ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Στις 20/05/2024 κοινοποιήθηκαν ηλεκτρονικά μέσω του πληροφοριακού συστήματος Taxis, e\_κοινοποίηση, με αριθμό καταχώρησης ..... το υπ' αριθμ. ....../20-05-2024 Σ.Δ.Ε./Κλήση προς Ακρόαση και ο υπ' αριθμ. ....../20-05-2024 Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμου.

Με το ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου- Κλήση σε ακρόαση κλήθηκε η προσφεύγουσα εντός είκοσι (20) ημερών από την επομένη της επίδοσης, όπως υποβάλλει εγγράφως τις απόψεις της ως προς τις διαπιστωθείσες παραβάσεις

Παρότι παρήλθε το οριζόμενο χρονικό διάστημα των είκοσι (20) ημερών και μέχρι την ημερομηνία σύνταξης της έκθεσης ελέγχου, η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε προκειμένου να εκθέσει τις απόψεις της για τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

Κατόπιν των ανωτέρω, συντάχθηκε από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ η από 16/09/2024 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων του ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), η οποία διαβιβάστηκε λόγω αρμοδιότητας στο ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, η Προϊσταμένη του οποίου προέβη στην έκδοση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 57 παρ. 2 του ν.5104/2024 (όπως αντικατέστησε τις προισχύουσες διατάξεις του άρθρου 54<sup>Ε</sup> παρ. 1<sup>α</sup> του ν. 4987/2022).

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση άλλως επικουρικά τη μεταρρύθμιση της προσβαλλόμενης πράξης προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

1. Ακυρότητα της πράξεως επιβολής προστίμου λόγω υπερβάσεως των αντικειμενικών ορίων της οικείας εντολής ελέγχου. Συγκεκριμένα, στις 12.03.2024 κοινοποιήθηκε στην εταιρεία αίτημα παροχής πληροφοριών της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ για τα φορολογικά έτη 2021–2022, χωρίς όμως να κοινοποιηθεί η οικεία εντολή ελέγχου. Ακολούθησαν σημείωμα διαπιστώσεων και προσωρινός προσδιορισμός προστίμου στις 20.05.2024, ενώ το 2026 εκδόθηκε πράξη επιβολής προστίμου ύψους 60.000 ευρώ. Η μη κοινοποίηση της εντολής ελέγχου από τις αρμόδιες αρχές παραβιάζει ουσιώδη τύπο της διαδικασίας, δημιουργεί ασάφεια ως προς το αντικείμενο και τα έτη ελέγχου και συνεπάγεται στέρηση του δικαιώματος άμυνας.
2. Μη πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής του προστίμου αρ. 57 παρ. 2 του Ν. 5104/2024. Ειδικότερα, τον Μάρτιο 2024 η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ζήτησε από την εταιρεία την προσκόμιση λογιστικών βιβλίων και στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2021–2022, σε περίοδο κατά την οποία αυτή υπολειπουργούσε. Ο ισχυρισμός της Διοίκησης περί ματαίωσης του ελέγχου λόγω μη ανταπόκρισης δεν τεκμηριώνεται από τα έγγραφα του ελέγχου, καθώς δεν αποδεικνύεται αντικειμενική αδυναμία προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ελλείψει των νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής της αυστηρής κύρωσης, η πράξη ερείδεται σε εσφαλμένη νομική βάση και πρέπει να ακυρωθεί ή να μεταρρυθμισθεί.

### Ως προς τον 1<sup>ο</sup> ισχυρισμό:

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται παραβίαση των ορίων της υπ' αριθμ. ....../29-02-2024 εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 25 του ν. 4174/2013 (Α' 170), ως ίσχυε, ορίζεται ότι:

«1. [...], 2. [...], 3. [...]

4. Η διάρκεια του επιτόπιου φορολογικού ελέγχου που προβλέπεται στην παράγραφο 1, δύναται να παραταθεί άπαξ κατά έξι (6) μήνες. Περαιτέρω παράταση μέχρι έξι (6) ακόμη μήνες είναι δυνατή σε εξαιρετικές περιπτώσεις. ...»

**Επειδή**, με την υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 εγκύκλιο της ΓΓΔΕ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες εφαρμογής μεταξύ άλλων και του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, διευκρινίστηκε ότι: «Με την παράγραφο 1 του άρθρου 25 προβλέπονται τα στοιχεία που πρέπει να φέρει η εντολή διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Μεταξύ των στοιχείων που φέρει η ως άνω εντολή είναι η διάρκεια του φορολογικού ελέγχου καθώς και ο χαρακτηρισμός (είδος) πλήρης ή μερικός έλεγχος. Για τα στοιχεία αυτά σημειώνουμε τα εξής: Η διάρκεια του ελέγχου που θα τίθεται συναρτάται άμεσα τόσο με το χαρακτηρισμό (είδος) ελέγχου πλήρης ή μερικός όσο και με τα δεδομένα της κάθε υπόθεσης όπως είναι το μέγεθος της επιχείρησης, το αντικείμενο των εργασιών, ο βαθμός δυσκολίας κλπ. Σε κάθε περίπτωση, η διάρκεια που θα τεθεί, πρέπει να εξασφαλίζει τη διενέργεια του ελέγχου με σχετική άνεση χρόνου δεδομένου ότι μπορεί να παραταθεί μία φορά κατά έξι (6) μήνες και περαιτέρω παράταση για ακόμη έξι (6) μήνες είναι δυνατή μόνο σε εξαιρετικές περιπτώσεις»

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 28 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.

3. Αν δεν ολοκληρωθεί ο φορολογικός έλεγχος εντός των προθεσμιών των παρ. 1 και 2, δεν επιτρέπεται νέος έλεγχος που να καλύπτει το αντικείμενο της αρχικής εντολής, εκτός αν προκύψουν νέα στοιχεία των παρ. 4 και 5 του άρθρου 27».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 10 «Προθεσμίες προς ενέργεια» του Ν.2690/1999 (Κ.Δ.Δ./σίας.), ορίζεται ότι:

« 5. Οι προθεσμίες για τη Διοίκηση είναι ενδεικτικές, εκτός αν από τις διατάξεις που τις προβλέπουν προκύπτει ότι είναι αποκλειστικές. Οι προθεσμίες για την έκδοση ατομικών

διοικητικών πράξεων, δυσμενών για το πρόσωπο το οποίο αφορούν αμέσως, είναι αποκλειστικές.».

**Επειδή**, εξάλλου, κατά πάγια νομολογία του ΣΤΕ, οι προθεσμίες που τάσσονται στη διοίκηση από διάφορους διοικητικούς νόμους έχουν κατά κανόνα απλώς το σκοπό να πιάσουν τα διοικητικά όργανα ώστε να διεκπεραιώσουν γρήγορα ορισμένες ενέργειες. Για το λόγο αυτό, η σημασία τους είναι κατά κανόνα ενδεικτική (ΣΤΕ 3762/2009, 4876/2012, 160/2023, 973/2024). Συνεπώς, οι προβλεπόμενες από το άρθρο 25§3 του ν.4174/2013, άρθρο 28§2 του ν. 4174/2013 και την εγκύκλιο με αριθ. ΔΕΛ Α 1069048 ΕΞ 2.5.2014 προθεσμίες των ενεργειών του φορολογικού ελέγχου δεν είναι αποκλειστικές, υπό την έννοια ότι η υπέρβασή τους καθιστά την οικεία αρχή αναρμόδια κατά χρόνο να προβεί στην έκδοση οριστικών πράξεων, αλλά ενδεικτικές, αποσκοπούσες στην επιτάχυνση των διοικητικών ενεργειών, σύμφωνα με το άρθρο 10 παρ. 5 & 6 του ν. 2690/1999 σε συνδυασμό με τα άρθρα 10 και 11 του ν. 158/1999, και δεν προβλέπεται ποινή ακυρότητας των εκδιδόμενων διοικητικών πράξεων σε περίπτωση υπέρβασης των εν λόγω προθεσμιών.(ενδεικτικά Αποφάσεις ΔΕΔ 991/2018, 1273/2019). Κατόπιν των ως άνω και δεδομένου, εν προκειμένω, ότι η υπ' αριθμ. .... εντολή ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ εκδόθηκε στις 29/02/2024 και ο έλεγχος ολοκληρώθηκε στις 16/09/2024, ο παραπάνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

**Επειδή**, επιπλέον η προσφεύγουσα ισχυρίζεται και παραβίαση του ουσιώδους τύπου λόγω μη κοινοποίησης της υπ' αριθμ. ..../29-02-2024 εντολής ελέγχου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 48 του ΠΔ 18/1989 «Κωδικοποίηση διατάξεων νόμων για το Συμβούλιο της Επικρατείας», προβλέπει τέσσερις λόγους που θεμελιώνουν την ακύρωση των διοικητικών πράξεων:

«1) Αναρμοδιότητα της διοικητικής αρχής που εξέδωσε την πράξη.

2) Παράβαση ουσιώδους τύπου που έχει ταχθεί για την ενέργεια της πράξης.

3) Παράβαση κατ' ουσίαν διάταξης του νόμου.

4) Κατάχρηση εξουσίας, όταν η πράξη της Διοίκησης φέρει μεν κάθε αυτήν όλα τα στοιχεία της νομιμότητας, γίνεται όμως για σκοπό καταδήλως άλλον από εκείνον για τον οποίον έχει νομοθετηθεί.».

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 79 «Σε περίπτωση προσφυγής» του Ν.2717/1999 (Κ.Δ.Δ.), ορίζεται ότι:

«5. Σε περίπτωση προσφυγής κατά πράξης ή παράλειψης φορολογικής ή τελωνειακής αρχής:

α) [.....]

β) Η πράξη ακυρώνεται για παράβαση διάταξης που ρυθμίζει τον τύπο ή τη διαδικασία έκδοσης της πράξης, μόνον αν ο προσφεύγων επικαλείται και αποδεικνύει βλάβη, η οποία δεν μπορεί να αποκατασταθεί διαφορετικά παρά μόνο με την ακύρωση της πράξης.».

**Επειδή**, δεν αποδεικνύεται συγκεκριμένη βλάβη εκ της μη κοινοποίησης της εντολής ελέγχου. Ως εκ τούτου, ο ως άνω ισχυρισμός της προσφεύγουσας απορρίπτεται ως αβάσιμος.

### **Ως προς τον 2<sup>ο</sup> ισχυρισμό:**

**Επειδή**, σύμφωνα με την από 16/09/2025 έκθεση μερικού ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) & ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, προκύπτουν τα εξής:

α) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στην πρόσκληση που αναρτήθηκε στον λογαριασμό της στο πληροφοριακό σύστημα της Φορολογικής Διοίκησης, με συνέπεια τη μη διάθεση (προσκόμιση — επίδειξη) στον φορολογικό έλεγχο των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων (Βιβλία Εσόδων — Εξόδων και Αναλυτικές Μηνιαίες Καταστάσεις αυτών) για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022.

β) Η ελεγχόμενη οντότητα δεν ανταποκρίθηκε στο Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου — Κλήση προς Ακρόαση για παροχή εξηγήσεων αναφορικά με τις διαπιστωθείσες παραβάσεις.

**Επειδή**, κατόπιν αυτών στην προσφεύγουσα (υπόχρεη τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος) βεβαιώθηκε πρόστιμο άρθρου 57§2 ΚΦΔ για δύο (2) συνολικά παραβάσεις, ήτοι για μία παράβαση αυτοτελώς σε κάθε έτος, για τα φορολογικά έτη 2021 και 2022, κατόπιν διενέργειας μερικού ελέγχου από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, βάσει της υπ' αριθμ. ....../29.02.2024 εντολής ελέγχου, ως εξής:

| ΔΙΑΧ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΑΠΟ                          | ΔΙΑΧ. ΠΕΡΙΟΔΟΣ ΕΩΣ | ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ                |
|---------------------------------------------|--------------------|---------------------------------|
| 01/01/2020                                  | 31/12/2020         | 1.007.892,80                    |
| 01/01/2021                                  | 31/12/2021         | 318.048,72                      |
| 01/01/2022                                  | 31/12/2022         | 0,00                            |
| ΣΥΝΟΛΟ                                      |                    | 1.325.941,50€                   |
| Μέσος Όρος Ζετίας                           |                    | 441.980,51                      |
| Μέσος Όρος Ακαθαρίστων: (441.980,51€ X 15%) |                    | 66.297,08€                      |
| ΜΕΓΙΣΤΟ ΟΡΙΟ ΠΡΟΣΤΙΜΟΥ :                    |                    | 2021: 30.000€ και 2022: 30.000€ |

Μία (1) παράβαση και πρόστιμο για τα Φορολογικά έτη 2021 και 2022 : 60.000,00€.

**Επειδή**, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται μη πλήρωση των προϋποθέσεων εφαρμογής του προστίμου αρ. 57 παρ. 2 του Ν. 5104/2024. Ειδικότερα, τον Μάρτιο 2024 η Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ ζήτησε από την εταιρεία την προσκόμιση λογιστικών βιβλίων και στοιχείων για τα φορολογικά έτη 2021–2022, σε περίοδο κατά την οποία αυτή υπολειπομένη. Ο ισχυρισμός της Διοίκησης περί ματαίωσης του ελέγχου λόγω μη ανταπόκρισης δεν τεκμηριώνεται από τα έγγραφα του ελέγχου, καθώς δεν αποδεικνύεται αντικειμενική αδυναμία προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης. Ελλείψει των νόμιμων προϋποθέσεων εφαρμογής της αυστηρής κύρωσης, η πράξη ερείδεται σε εσφαλμένη νομική βάση και πρέπει να ακυρωθεί ή να μεταρρυθμισθεί.

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 27 «Φορολογικός έλεγχος» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 23 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας

εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία -βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 (πρώην άρθρο 24 του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου. 2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 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 σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία, για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. Για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους. 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, με τις διατάξεις του άρθρου 14 «Πληροφορίες από τον φορολογούμενο» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «[...] 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».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4308/2014 «Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία», ορίζεται ότι: «1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. 2. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας παρακολουθεί σε αρχείο κάθε στοιχείο του ισολογισμού, καθώς και κάθε μεταβολή αυτού. 3. Η τήρηση των αρχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου γίνεται με τρόπο ανάλογο του μεγέθους και της φύσης της οντότητας και σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. [...] 5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. 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. [...] 10. Όταν η οντότητα συντάσσει ισολογισμό, χρησιμοποιεί ένα κατάλληλο διπλογραφικό σύστημα για την παρακολούθηση των στοιχείων των παραγράφων 1 και 2 του παρόντος άρθρου και τηρεί: α) Αρχείο στο οποίο καταχωρείται αναλυτικά κάθε συναλλαγή και γεγονός (ημερολόγιο). β) Αρχείο με τις μεταβολές κάθε τηρούμενου λογαριασμού (αναλυτικό καθολικό). γ) Σύστημα συγκέντρωσης του αθροίσματος των αυξήσεων και μειώσεων (χρεώσεων και πιστώσεων), καθώς και το υπόλοιπο κάθε τηρούμενου λογαριασμού (ισοζύγιο).

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 4308/2014 «Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος», 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. [...] 14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός εύλογου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.[...]».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 33 «Διαδικασία προσδιορισμού φόρου μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου» του ν.5104/2024, 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, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε «Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» του ν. 4987/2022, όπως ίσχυε πριν την έκδοση του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων. Για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε**

πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 57 «Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών» του ν. 5104/2024 (πρώην 54<sup>Ε</sup> του ν.4987/2022), ορίζεται ότι: «2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του ν. 4308/2014 (Α' 251) για κατάρτιση χρηματοοικονομικών καταστάσεων, ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε, δεν ενημέρωσε ή δεν διαφύλαξε τα λογιστικά της αρχεία (βιβλία), καθώς και τις φορολογικές μνήμες και τα αρχεία που δημιουργούν οι Φορολογικοί Ηλεκτρονικοί Μηχανισμοί (Φ.Η.Μ.), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί του μέσου όρου των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό από δέκα χιλιάδες (10.000) έως τριάντα χιλιάδες (30.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος, και, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, σε ποσό από τριάντα χιλιάδες (30.000) έως ενενήντα χιλιάδες (90.000) ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μιας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. Για τους σκοπούς του παρόντος, ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων σύμφωνα με τον ν. 4308/2014. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της μη διαφύλαξης Φ.Η.Μ. και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ., εάν πριν από την έκδοση της σχετικής εντολής ελέγχου έχει δηλωθεί απώλεια των Φ.Η.Μ., καθώς και για τις λοιπές παραβάσεις της παρούσας, εάν αυτές δεν επηρεάζουν τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. 3. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 2, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή για να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 66. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή του άρθρου 33. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 53 «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «11. Σε φορολογούμενους που, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, δεν επιδεικνύουν τα λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται η κύρωση της παρ. 2 του άρθρου 57, εκτός αν η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές

υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ.4 του άρθρου 84 «Μεταβατικές διατάξεις» του ν.5104/2024, ορίζεται ότι: «Πράξεις που έχουν εκδοθεί κατ' εξουσιοδότηση των ν. 4174/2013 (Α' 170) και 4987/2022 (Α' 206) εξακολουθούν να ισχύουν.».

Επειδή, με τις διατάξεις της Ε.2028/12-04-2023 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (ν. 4987/2022 - Α' 206), σχετικά με την επιβολή προστίμων για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (ΦΗΜ) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι ΦΗΜ» αναφέρεται ότι:

**«Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων (άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α ΚΦΔ).**

3. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α', όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 ν. 4864/2021 (Α' 237), ορίζονται τα εξής:

3.1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 (Α' 251) χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων ότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν τήρησε τα προβλεπόμενα από τις σχετικές διατάξεις λογιστικά αρχεία (βιβλία), επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με το δεκαπέντε τοις εκατό (15%) επί των εσόδων της από επιχειρηματική δραστηριότητα για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνονται τα ανωτέρω, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου για το οποίο δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων ή των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

3.2. Σε περίπτωση μη υποβολής έστω και μίας από τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, το πρόστιμο υπολογίζεται με βάση τον μέσο όρο των εσόδων των υποβληθεισών δηλώσεων και δεν μπορεί να είναι κατώτερο των τριάντα χιλιάδων (30.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων και των πενήντα χιλιάδων (50.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης διπλογραφικών βιβλίων, ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

3.3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) λογίζεται και η μη ενημέρωση των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

3.4. Για την εφαρμογή του παρόντος, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο μετά από πρόσκληση του άρθρου 14 του ΚΦΔ των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) στον φορολογικό έλεγχο εξισώνεται με μη τήρηση αυτών.

3.5. Το πρόστιμο της παρούσας περίπτωσης δεν επιβάλλεται, εφόσον η μη τήρηση ή ενημέρωση δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών

δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων.

#### **4. Πεδίο εφαρμογής**

4.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ επιβάλλεται στις περιπτώσεις όπου διαπιστώνεται, μετά το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου κατάρτισης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, μη τήρηση από πλευράς του ελεγχόμενου των προβλεπόμενων από τις σχετικές διατάξεις λογιστικών αρχείων (βιβλίων). Συνεπώς, η φορολογική Αρχή, στο πλαίσιο του φορολογικού ελέγχου, μπορεί να διαπιστώνει παραβάσεις και για το αμέσως προηγούμενο του ελέγχου φορολογικό έτος (και πάντως όχι προγενέστερο του έτους 2020) υπό την προϋπόθεση ότι ο έλεγχος διενεργείται σε χρόνο μεταγενέστερο του οριζόμενου από τις διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνου σύνταξης των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4.2. Ως μη τήρηση των λογιστικών αρχείων για τους σκοπούς του άρθρου 54Ε ΚΦΔ νοούνται και:

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

4.2.2. Η μη επίδειξη στον φορολογικό έλεγχο, για οποιονδήποτε λόγο, των λογιστικών αρχείων (βιβλίων) της περιόδου για την οποία έχει παρέλθει ο προβλεπόμενος από τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 χρόνος ενημέρωσής τους για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων.

4.3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου επισημαίνεται ότι ως λογιστικά αρχεία (βιβλία) νοούνται τα αρχεία (βιβλία) που ορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 3 του ν. 4308/2014, ήτοι απλογραφικά βιβλία και διπλογραφικά βιβλία. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16 του ν. 4308/2014 (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων κ.λπ.) δεν περιλαμβάνονται στα λογιστικά αρχεία (βιβλία) για τους σκοπούς του άρθρου 54Ε ΚΦΔ και συνεπώς τυχόν παρατυπίες στην σύνταξή τους δεν επισύρουν το πρόστιμο του άρθρου αυτού.

[...]

#### **8. Μη επιβολή προστίμου**

8.1. Το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α' ΚΦΔ δεν επιβάλλεται εφόσον η μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) δεν επηρεάζει τη συμμόρφωση με τις φορολογικές υποχρεώσεις και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων ή εφόσον με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο είναι δυνατός ο προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης και των αντίστοιχων φορολογικών υποχρεώσεων. Επισημαίνεται ότι για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου, ως «πρόσφορο μέσο» νοείται οποιοδήποτε στοιχείο ή πληροφορία μπορεί, χωρίς εξαιρετική δυσχέρεια, να χρησιμοποιηθεί για την εκτίμηση της έκτασης της συναλλακτικής δράσης του ελεγχόμενου (π.χ. στοιχεία από καταστάσεις του άρθρου 14 παρ.3 ΚΦΔ έως και το έτος 2020, για δραστηριότητες χονδρεμπορίου ή στοιχεία που είναι διαθέσιμα στην ψηφιακή πλατφόρμα myDATA για τα έτη 2021 και εφεξής, επιχειρηματικές συναλλαγές κυρίως μέσω τραπεζικών μέσων ή ηλεκτρονικών πλατφορμών κ.λπ.). Επιπλέον, λαμβάνεται πάντοτε υπόψη και η διαθεσιμότητα των στοιχείων ή πληροφοριών κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου, όπως αυτή προκύπτει από τις προθεσμίες υποβολής δηλώσεων, σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων κ.ο.κ. Δε θεωρείται ότι δεν υπάρχουν πρόσφορα μέσα στην περίπτωση που στοιχεία και πληροφορίες νομίμως δεν υφίστανται κατά τον χρόνο διενέργειας του ελέγχου. Ο τρόπος προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης διενεργείται με βάση τις κείμενες διατάξεις, ενώ η αναφορά στο άρθρο 54Ε ΚΦΔ στον προσδιορισμό του εισοδήματος με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο δε συνιστά σε καμία περίπτωση νέο τρόπο προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης.

8.2. Ενδεικτικές περιπτώσεις μη επιβολής προστίμου του άρθρου 54Ε παρ.1 περ. α' ΚΦΔ:

8.2.1. Όταν το πρόσωπο ή η οντότητα δεν τηρεί τα «λοιπά λογιστικά αρχεία», που αναφέρονται στο άρθρο 4 του ν. 4308/2014. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου). Διευκρινίζεται ότι η παράβαση περιλαμβάνεται στην έννοια της μη τήρησης βιβλίων στο κεφάλαιο IV της ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.2. Στην περίπτωση τήρησης κατώτερου από το οριζόμενο με τις σχετικές διατάξεις του ν. 4308/2014 λογιστικού συστήματος από τον υπόχρεο. Στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται το πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ λόγω «μη συμμόρφωσης του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 του ιδίου Κώδικα υποχρεώσεις του» (σχετ. παρ. 1 περ. η' του ιδίου άρθρου), όπως έχει διευκρινιστεί με την ΠΟΛ.1026/2018.

8.2.3. Στις περιπτώσεις που διαπιστώνονται παραλείψεις, πλημμέλειες και παρατυπίες στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις του άρθρου 16 του ν. 4308/2014 (π.χ. ισολογισμός, κατάσταση αποτελεσμάτων κ.λπ.) καθόσον οι εν λόγω καταστάσεις δεν περιλαμβάνονται στην έννοια των λογιστικών αρχείων (βιβλίων).

8.2.4. Σε περίπτωση διαπίστωσης παρατυπιών στην τήρηση βιβλίων, όπως είναι π.χ. η πλημμελής τήρηση αυτών λόγω μη καταχώρησης μέρους εκ του συνόλου των εκδοθέντων και ληφθέντων παραστατικών μέχρι το πέρας της προθεσμίας που ορίζεται για την ενημέρωση των βιβλίων (σχετ. παρ.1γ' του άρθρου 6 του ν. 4308/2014), ήτοι μέχρι τον χρόνο που απαιτείται για την έγκαιρη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, τα οποία εν τέλει προσκομίζονται στην ελεγκτική αρχή μετά από την πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ και διαπιστώνεται ότι είναι δυνατός ο προσδιορισμός των φορολογικών υποχρεώσεων. [...].

**Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 15Α «Υποχρεωτική ηλεκτρονική διαβίβαση πληροφοριών» του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 16 του ν. 5104/2024) προβλέπεται η διαβίβαση στην ΑΑΔΕ, αναλυτικά και συνοπτικά του συνόλου των συναλλαγών εσόδων / εξόδων των οντοτήτων που τηρούν Λογιστικά Αρχεία, σύμφωνα με τα Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, ενώ η έκταση εφαρμογής, οι εξαιρέσεις, τα δεδομένα που διαβιβάζονται, το χρόνο διαβίβασης, οι ειδικότερες υποχρεώσεις των οντοτήτων, και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα σχετικά με την εφαρμογή των οριζόμενων στις διατάξεις του άρθρου 15Α του ν.4987/2022 (ήδη άρθρο 16 του ν.5104/2024) ορίστηκαν με την Α.1138/12-06-2020 κοινή απόφαση του Υπ.Οικ και της ΑΑΔΕ. Ωστόσο, η εφαρμογή της ηλεκτρονικής διαβίβασης πληροφοριών κατά τα ανωτέρω, δεν αντικατέστησε τη τήρηση των λογιστικών βιβλίων, η οποία σύμφωνα με τις διατάξεις του ν 4308/2015 παραμένει υποχρεωτική για το σύνολο των οντοτήτων του άρθρου 1 του ιδίου ως άνω νόμου. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νομιμότητας των προστίμων λόγω ανάρτησης των δεδομένων των βιβλίων στο MyData, προβάλλεται αβάσιμα δεδομένου ότι στις διατάξεις του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) καθώς και του ν.5104/2024 (ΚΦΔ) δεν προβλέπεται ότι η τήρηση του φυσικού ή ψηφιακού αρχείου των λογιστικών βιβλίων των Ε.Λ.Π. δύναται να αντικατασταθεί από τα ηλεκτρονικώς διαβιβασθέντα στοιχεία εσόδων-εξόδων.**

**Επειδή, από τις προπαρατεθείσες διατάξεις, για τη μη τήρηση των προβλεπόμενων λογιστικών αρχείων, προβλέπεται η επιβολή προστίμου ίσου με το 15% επί του μέσου όρου των εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, για κάθε ελεγχόμενο έτος, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων φορολογικών ετών. Το πρόστιμο αυτό, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, ανέρχεται σε ποσό 10.000 έως 30.000 ευρώ, ανά ελεγχόμενο έτος.**

**Επειδή**, η μη επίδειξη για οποιονδήποτε λόγο, μετά από πρόσκληση του άρθρου 14, των λογιστικών αρχείων στον φορολογικό έλεγχο, εξισώνεται με μη τήρηση αυτών (άρθρο 54<sup>Ε</sup> ν. 4987/2022).

**Επειδή**, εκ των ανωτέρω προκύπτει ότι η προσφεύγουσα δεν ανταποκρίθηκε στην νομίμως κοινοποιηθείσα από τη φορολογική αρχή, υπ' αριθμ. .... /12-03-2024 πρόσκληση και δεν προσκόμισε στον έλεγχο, εντός της ταχθείσας προθεσμίας, τα ζητηθέντα λογιστικά αρχεία των φορολογικών ετών 2021 – 2022. Συνεπώς, ορθώς εκδόθηκε η προσβαλλόμενη πράξη και επιβλήθηκε σε βάρος της πρόστιμο του άρθρου 57§2 (πρώην άρθρο 54<sup>Ε</sup> παρ. 1<sup>α</sup> του ν. 4987/2022) του ν.5104/2024, συνολικού ποσού 60.000,00€, ήτοι 30.000,00€ για κάθε ένα ελεγχόμενο έτος

**Επειδή**, η Δημόσια Διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η Διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Ως εκ τούτου, οι ανωτέρω ισχυρισμοί της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Κατόπιν αυτών,

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 19/03/2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της ήδη λυθείσας και εκκαθαρισθείσας εταιρείας με την επωνυμία « .....» , με **ΑΦΜ:** ..... και την **επικύρωση:**

- της υπ' αριθμ. .... /13-02-2026 πράξης επιβολής προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων του άρθρου 57§2 (πρώην άρθρο 54<sup>Ε</sup> παρ. 1<sup>α</sup> του ν. 4987/2022) του ν.5104/2024, φορολογικών ετών 2021 και 2022, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

**Φορολογικά Έτη 2021, 2022**

**Πρόστιμο άρθρου 57§2 του ν.5104/2024 (Αριθμ. Πράξης ...../13-02-2026)**

- Ποσό καταλογισμού: 60.000,00 €  
(30.000,00€ έτους 2021 και 30.000,00€ έτους 2022)

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

**Ακριβές Αντίγραφο  
Η/Ο Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

**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.