ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

Αριθμός Απόφασης: **1567/02-07-2026**

ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων

Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών
Υποδ/νση Επανεξέτασης και Νομικής Υποστήριξης
Τμήμα Α8 – Επανεξέτασης
Αθαν. 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 Κ.Φ.Δ..
β. Του άρθρου 10 της με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020 και ημερομηνία 23/10/2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1440Β/27-04-2017).
δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ6009Β/25-11-2022).
2. Την ΠΟΛ.1069/04-03-2014 Εγκύκλιο του Γ.Γ.Δ.Ε. του Υπουργείου Οικονομικών.
3. Την με αριθμό πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016 και ημερομηνία 30/08/2016 Απόφαση του προϊσταμένου της Δ.Ε.Δ. (ΦΕΚ2759Β/01-09-2016), με θέμα *«Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»*.
4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **06/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **..... Ενδικοφανή Προσφυγή** του **..... ..... του .....** με **Α.Φ.Μ.: .....**, η οποία υποβλήθηκε ηλεκτρονικώς, **κατά** των ακόλουθων πράξεων του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης:**
α) Με αριθμό **...../11-02-2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου [άρθρου 53 παρ. 1 περ. α) Ν.5104/2024]** για το **φορολογικό έτος 2020.**
β) Με αριθμό **...../11-02-2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 57 παρ. 2 Ν.5104/2024)** για το **φορολογικό έτος 2020.**
γ) Με αριθμό **...../11-02-2026 Οριστικής Πράξης Επιβολής Προστίμου (άρθρου 57 παρ. 2 Ν.5104/2024)** για το **φορολογικό έτος 2021.**
5. Τις τρεις ως άνω πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης.
6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 – Επανεξέτασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **06/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **..... Ενδικοφανούς Προσφυγής** του **..... ..... του .....** με **Α.Φ.Μ.: .....**, 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:

1) Με την με αριθμό **...../11-02-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** [**άρθρου 53 παρ. 1 περ. α) Ν.5104/2024**] του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης** για το **φορολογικό έτος 2020 (01/01/2020 – 31/12/2020),** επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, **πρόστιμο** ποσού **100,00 €** λόγω **μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών επιχειρηματικής/επαγγελματικής δραστηριότητας (δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα).** Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην από **04/12/2025** οικεία **Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.)** του **Τμήματος Α2 (Προληπτικών Ελέγχων)** της **Α΄ Υποδιεύθυνσης** της **Υπηρεσίας Ερευνών και Διασφάλισης Δημοσίων Εσόδων (Υ.Ε.Δ.Δ.Ε.) Θεσσαλονίκης** της **Γενικής Διεύθυνσης Φορολογικών Λειτουργιών (Γ.Δ.Φ.Λ.)** της **Α.Α.Δ.Ε.**.

2) Με την με αριθμό **...../11-02-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** (**άρθρου 57 παρ. 2 Ν.5104/2024**) του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης** για το **φορολογικό έτος 2020,** επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, **πρόστιμο** ποσού **10.000,00 €** λόγω **μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων).** Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην ως άνω από **04/12/2025** οικεία **Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου.**

3) Με την με αριθμό **...../11-02-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** (**άρθρου 57 παρ. 2 Ν.5104/2024**) του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης** για το **φορολογικό έτος 2021 (01/01/2021 – 31/12/2021),** επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, **πρόστιμο** ποσού **10.000,00 €** λόγω **μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων).** Η προσβαλλόμενη πράξη εδράζεται στην ανωτέρω από **04/12/2025** οικεία **Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου.**

Ο προσφεύγων, με την με ημερομηνία κατάθεσης **06/03/2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου **..... Ενδικοφανή Προσφυγή,** ζητά να γίνει αυτή **δεκτή** και να **ακυρωθούν** οι ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, προβάλλοντας τον ακόλουθο ισχυρισμό:

Ουδεμία επιχειρηματική δραστηριότητα άσκησε κατά τα έτη 2020 και 2021, καθώς εργαζόταν με κανονική πρόσληψη σε επιχείρηση στ... ...., όπως αποδεικνύεται από τους επισυναπτόμενους λογαριασμούς ασφάλισης του Ηλεκτρονικού Εθνικού Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης (e–Ε.Φ.Κ.Α.). Όταν έμεινε άνεργος, αγόρασε κατά την 19/07/2021 μία ηλεκτρική σκούπα από την ατομική επιχείρηση του. .... του ..... με Α.Φ.Μ.: ..... (επισυνάπτεται φωτοαντίγραφο της φορολογικής απόδειξης), προκειμένου να εξετάσει την δυνατότητα έναρξης μίας μικρής επιχείρησης καθαρισμού αυτοκινήτων και την βιωσιμότητα αυτής. Αφού ξεκίνησε να πλένει και να καθαρίζει ορισμένα αυτοκίνητα συγγενών και φίλων, διαφημίζοντας τις υπηρεσίες του στο μέσο κοινωνικής δικτύωσης *"facebook"*, διαπίστωσε κατόπιν εύλογης χρονικής περιόδου ότι η ανταπόκριση των πελατών ήταν ασήμαντη λόγω της τότε εξελισσόμενης πανδημίας του κορωνοϊού COVID–19 και, ως εκ τούτου, εγκατέλειψε την ιδέα έναρξης ατομικής επιχείρησης. Οι δε προσβαλλόμενες πράξεις στερούνται ειδικής και εμπεριστατωμένης αιτιολογίας.

Επειδή, στο **άρθρο πρώτο άρθρο 10 (Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο) παρ. 1 περ. β)** και περ. γ) εδ. πρώτο του **Ν.4987/2022** ***«Κύρωση Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας»*** **(ΦΕΚ206Α/04-11-2022) [με τον οποίο κωδικοποιήθηκαν οι διατάξεις του Ν.4174/2013 (ΦΕΚ170Α/26-07-2013)],** όπως ίσχυε από την 04/11/2022 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου δευτέρου έως την 18/04/2024 και αναφορικώς με τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, οριζόταν ότι:
«1. β) Κάθε πρόσωπο, φυσικό *ή νομικό, ή νομική οντότητα,* ***που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό***

μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας. .....
Στη δήλωση έναρξης περιλαμβάνονται ο τόπος άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας, σε περίπτωση φυσικού προσώπου, τυχόν υποκαταστήματα, το αντικείμενο των εργασιών, το τηρούμενο λογιστικό σύστημα, καθώς και το καθεστώς Φ.Π.Α., στο οποίο υπάγεται ο φορολογούμενος.
γ) Με απόφαση του Διοικητή ορίζονται ο τρόπος, ο χρόνος, η διαδικασία υποβολής της δήλωσης εγγραφής και έναρξης στο φορολογικό μητρώο, καθώς και κάθε άλλο αναγκαίο θέμα για την εφαρμογή των περ. α) και β).».

Επειδή, στο **άρθρο πρώτο άρθρο 36 (Υποχρεώσεις των υποκειμένων στον φόρο) παρ. 1** του **Ν.2859/2000** ***«Κύρωση Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας»*** **(ΦΕΚ248Α/07-11-2000),** όπως ίσχυε από την 17/01/2018 έως την 10/10/2024, οριζόταν ότι:
***«1. Ο υποκείμενος στον φόρο υποχρεούται να υποβάλλει τις δηλώσεις που προβλέπονται στο άρθρο 10 του Ν.4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας, ΦΕΚ170Α).»*.**

Επειδή, στο άρθρο 1 (Πεδίο εφαρμογής) παρ. 2 περ. γ) του Ν.4308/2014 *«Ελληνικά Λογιστικά Πρότυπα, συναφείς ρυθμίσεις και άλλες διατάξεις»* (ΦΕΚ251Α/24-11-2014), όπως ισχύει από την 03/08/2016, ορίζεται ότι:
«2. 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 3 (Λογιστικό σύστημα και βασικά λογιστικά αρχεία) παρ. 1, παρ. 3, παρ. 5 και παρ. 6 του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.), όπως ισχύει από την 01/01/2015 δυνάμει του άρθρου 44 περ. β) του ίδιου νόμου, 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 προκυπτόντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπτώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς.
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.
6. Τα λογιστικά αρχεία τηρούνται με ηλεκτρονικό ή χειρόγραφο τρόπο. Όταν στην τήρηση των αρχείων χρησιμοποιούνται συντομεύσεις ή σύμβολα, το νόημά τους ορίζεται με σαφήνεια.».

Επειδή, στο **άρθρο 5 (Διασφάλιση αξιοπιστίας λογιστικού συστήματος) παρ. 1** του **Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.),** όπως ισχύει από την 01/01/2015 δυνάμει του άρθρου 44 περ. β) του ίδιου νόμου, 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.».

Επειδή, στο **άρθρο πρώτο άρθρο 13 [Λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία)] παρ. 1** του **Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.),** όπως ίσχυε από την 04/11/2022 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου δευτέρου έως την 18/04/2024 και αναφορικώς με τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, οριζόταν 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 πρώτο άρθρο 23 (Εξουσίες της Φορολογικής Διοίκησης) παρ. 1** και **παρ. 2** του **Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.),** όπως ίσχυε από την 04/11/2022 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου δευτέρου έως την 18/04/2024, οριζόταν 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 έλεγχος που διενεργείται από τη Φορολογική Διοίκηση, σύμφωνα με την παρ. 1, είναι δυνατόν να έχει τη μορφή φορολογικού ελέγχου από τα γραφεία της Φορολογικής Διοίκησης ή επιτόπιου φορολογικού ελέγχου:
α) Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να διενεργεί φορολογικό έλεγχο από τα γραφεία της με βάση *τις δηλώσεις και τα λοιπά έγγραφα που υποβάλλει ο φορολογούμενος, τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις, καθώς και τα έγγραφα και* ***τις πληροφορίες που έχει στην κατοχή της*** *ή με βάση τα λογιστικά αρχεία που προσκομίζονται από τον φορολογούμενο, κατόπιν σχετικής έγγραφης πρόσκλησης της Φορολογικής Διοίκησης, σύμφωνα με το άρθρο 14.*
β) *Η απόφαση (εντολή) της Φορολογικής Διοίκησης για τη διενέργεια φορολογικού ελέγχου που εκδίδεται σύμφωνα με το άρθρο 25, πρέπει, στην περίπτωση πλήρους επιτόπιου ελέγχου, να κοινοποιείται στον φορολογούμενο με προηγούμενη έγγραφη ειδοποίηση.* ***Κάθε άλλος επιτόπιος φορολογικός έλεγχος είναι δυνατόν να διενεργείται χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση.*** *Με πράξη του Διοικητή είναι δυνατόν να διενεργείται πλήρης επιτόπιος φορολογικός έλεγχος χωρίς προηγούμενη ειδοποίηση, σε περιπτώσεις όπου υπάρχουν ενδείξεις ότι έχει διαπραχθεί φοροδιαφυγή. Ο Διοικητής δύναται, με απόφασή του, να ορίζει λεπτομέρειες για την εφαρμογή της παρούσας περίπτωσης.».*

Επειδή, στο άρθρο πρώτο άρθρο 28 (Αποτελέσματα φορολογικού ελέγχου) παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.), όπως ίσχυε από την 04/11/2022 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου δευτέρου έως την 18/04/2024, οριζόταν ότι:
«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στον φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά να λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση

της έγγραφης γνωστοποίησης.
2. .....
Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου, την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 65 (Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων) παρ. 1, παρ. 2 και παρ. 4 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) 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 53 (Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση) παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύουν από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:
«1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως:
α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου,».

Επειδή, στο **άρθρο πρώτο άρθρο 54 (Διαδικαστικές παραβάσεις) παρ. 1 περ. α)** και **παρ. 2 περ. α)** του **Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.),** όπως ίσχυε από την 04/11/2022 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου δευτέρου έως την 10/12/2023 και αναφορικώς με τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, οριζόταν ότι:
*«**1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο** ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του:*
***α) δεν υποβάλλει** ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή **δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα** ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου,*
2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παρ. 1 καθορίζονται ως εξής:
***α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής** ή εκπρόθεσμης υποβολής **σχετικά με την περ. α) της παρ. 1** και, ...».*

Επειδή, στο άρθρο 57 (Παραβάσεις σχετικές με την απεικόνιση των οικονομικών συναλλαγών) παρ. 2, παρ. 3 και παρ. 4 εδ. πρώτο του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«2. Αν διαπιστωθεί στο πλαίσιο ελέγχου που διενεργείται, αφού παρέλθει η προθεσμία του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ251Α) 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, ...

.....

Δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την παράβαση της ....., 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.

4. Το πρόστιμο της παρ. 2 είναι αυτοτελές.».

Επειδή, στο **άρθρο πρώτο άρθρο 54Ε (Πρόστιμα για παραβάσεις μη τήρησης λογιστικών αρχείων** και μη διαφύλαξης φορολογικών ηλεκτρονικών μηχανισμών (Φ.Η.Μ.) και φορολογικών μνημών και αρχείων που δημιουργούν οι Φ.Η.Μ.) **παρ. 1 περ. α),** παρ. 2 και παρ. 3 εδ. πρώτο του **Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.),** όπως ίσχυε από την 04/11/2022 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου δευτέρου έως την 18/04/2024 και αναφορικώς με τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, οριζόταν ότι:

*«**1. α) Σε περίπτωση που διαπιστώνεται,** μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ251Α) 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** .....,*

ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου. .....

.....

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.

2. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής του προστίμου της παρ. 1, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες

αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή της παρ. 4 του άρθρου 62. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζόμενων στο άρθρο 28.
3. Το πρόστιμο του παρόντος άρθρου είναι αυτοτελές.».

Επειδή, στην **Ε.2028/12-04-2023 Εγκύκλιο** του **Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.,** με θέμα «***Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή του άρθρου 54Ε ΚΦΔ (Ν.4987/2022 – ΦΕΚ206Α), 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*», διευκρινίζεται ότι:
«***ΠΕΡΙΛΗΨΗ.***
Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ.
Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (Ν.4987/2022) αναφορικά με τα πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων (βιβλίων) *και .....*
Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ.
Περιεχόμενο της εγκυκλίου είναι η παροχή διευκρινίσεων και η αντιμετώπιση ζητημάτων σχετικά με την επιβολή των προστίμων των εν λόγω διατάξεων.
Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ.
Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ (Ν.4987/2022) εφαρμόζονται σε φυσικά *και νομικά* ***πρόσωπα*** *ή νομικές οντότητες* ***στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου.***
Με τις διατάξεις του άρθρου 54Ε του ΚΦΔ, *οι οποίες προβλέφθηκαν με το άρθρο 101 παρ. 2 του Ν.4714/2020,* ***ορίζονται πρόστιμα για παραβάσεις που διαπιστώνονται μετά από έλεγχο για α) μη τήρηση λογιστικών αρχείων*** *και .....*
Ειδικότερα:
Α. Γενικά.
1. Οι διατάξεις του άρθρου 54Ε ΚΦΔ εφαρμόζονται στο πλαίσιο διενέργειας φορολογικού ελέγχου. Την ιδιότητα του ελεγχόμενου έχει το πρόσωπο *ή η οντότητα* ***στα οποία, κατά τον κρίσιμο χρόνο διαπίστωσης των προβλεπόμενων στο άρθρο αυτό παραβάσεων, έχει κοινοποιηθεί (i) σχετική εντολή ελέγχου του άρθρου 25 ΚΦΔ ή (ii) πρόσκληση του άρθρου 14 ΚΦΔ στο πλαίσιο εκτέλεσης εντολής διενέργειας μερικού επιτόπιου ελέγχου πρόληψης.***
2. Οι διατάξεις του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται σε εξαιρετικές περιπτώσεις και ιδίως όταν *ο ελεγχόμενος δεν ανταποκρίνεται στην πρόσκληση της Φορολογικής Διοίκησης για την προσκόμιση λογιστικών αρχείων του και* ***είναι εξαιρετικά δυσχερής ο προσδιορισμός της έκτασης της συναλλακτικής δράσης αυτού καθώς και των συνθηκών λειτουργίας του.***
Β. Πρόστιμο μη τήρησης λογιστικών αρχείων [άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α) ΚΦΔ].
3. Στο άρθρο 54Ε παρ. 1 περ. α), *όπως τροποποιήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 90 Ν.4864/2021 (ΦΕΚ237Α),* ***ορίζονται τα εξής:***
3.1. Σε περίπτωση που διαπιστώνεται, *μετά από το πέρας του οριζόμενου από τις σχετικές διατάξεις του Ν.4308/2014 (ΦΕΚ251Α) 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 *....., ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.*
.....
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:

.....

4.2.2. 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 .....*

5. Υπολογισμός προστίμου.

5.1. *Ο υπολογισμός του προστίμου του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α) ΚΦΔ γίνεται με βάση το σύνολο των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα του ελεγχόμενου.* ***Το πρόστιμο επιβάλλεται, για κάθε ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται η παράβαση.*** *Επιβάλλεται ένα πρόστιμο ανά ελεγχόμενο έτος για το οποίο διαπιστώνεται παράβαση, ανεξαρτήτως του πλήθους των υποκαταστημάτων ή των δευτερευουσών δραστηριοτήτων που τυχόν ασκεί ο ελεγχόμενος.*

5.2. *Το ύψος του προστίμου ισούται με το 15% επί των ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα, όπως αυτά προκύπτουν από τον μέσο όρο των δηλωθέντων εσόδων με τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των τριών (3) τελευταίων (πιο πρόσφατων προς τον χρόνο του ελέγχου) φορολογικών ετών, μη συμπεριλαμβανομένου εκείνου του έτους για το οποίο κατά τον χρόνο του ελέγχου δεν έχει παρέλθει η προθεσμία υποβολής της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.* ***Το*** *ανωτέρω* ***πρόστιμο δεν μπορεί να είναι κατώτερο των δέκα χιλιάδων (10.000) ευρώ ανά ελεγχόμενο έτος, εφόσον πρόκειται για υπόχρεο τήρησης απλογραφικών βιβλίων*** *ή .....,*
ούτε μπορεί να είναι ανώτερο του τριπλάσιου του κατά περίπτωση κατώτερου προστίμου.

.....

7. Έναρξη ισχύος.

7.1. *Σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 101 παρ. 3 περ. α) Ν.4714/2020* ***το πρόστιμο του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α) ΚΦΔ επιβάλλεται για παραβάσεις που αφορούν στα φορολογικά έτη που λήγουν από 31.12.2020 και μετά. Συνεπώς, οι διενεργούμενοι έλεγχοι μπορούν να διαπιστώνουν παραβάσεις που αφορούν φορολογικά έτη από το 2020 και εφεξής*** *και όχι παλαιότερα έτη.*

.....

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.

.....

Ε. Προθεσμία επιβολής του προστίμου του άρθρου 54Ε ΚΦΔ.

16. Πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής των προστίμων των περ. α) και β) της παρ. 1 του άρθρου 54Ε ΚΦΔ, ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του, κατ' εφαρμογή του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ εντός είκοσι (20) ημερών από την κοινοποίηση της πρόσκλησης. Η πράξη επιβολής προστίμου εκδίδεται κατ' ανάλογη εφαρμογή των οριζομένων στο άρθρο 28 ΚΦΔ.

Σε περίπτωση που η διαπίστωση της παράβασης γίνεται από διαφορετική ελεγκτική υπηρεσία από αυτήν που εκδίδει την οικεία πράξη επιβολής προστίμου, συντάσσεται η σχετική έκθεση ελέγχου και διαβιβάζεται αμελλητί στην υπηρεσία που θα εκδώσει την πράξη, ώστε η έκθεση ελέγχου να κοινοποιηθεί μαζί με την πράξη επιβολής προστίμου στον φορολογούμενο.».

Επειδή, στο άρθρο 76 (Επαρκής αιτιολογία) του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, 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, στο **άρθρο 65 παρ. 3** του **Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.),** όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«***3. Η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία.***».

Επειδή, στο άρθρο πρώτο άρθρο 17 (Αιτιολογία) παρ. 1 και παρ. 2 του Ν.2690/1999 *«Κύρωση του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις»* (ΦΕΚ45Α/09-03-1999), όπως ισχύει από την 09/03/1999 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου τρίτου του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

«1. Η ατομική διοικητική πράξη πρέπει να περιέχει αιτιολογία, η οποία να περιλαμβάνει τη διαπίστωση της συνδρομής των κατά νόμο προϋποθέσεων για την έκδοσή της.

2. Η αιτιολογία πρέπει να είναι σαφής, ειδική, επαρκής και να προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου, εκτός αν προβλέπεται ρητώς στον νόμο ότι πρέπει να περιέχεται στο σώμα της πράξης.».

Επειδή, στο **άρθρο 171 (Αποδεικτική δύναμη) παρ. 1 εδ. πρώτο** και **παρ. 4** του **Ν.2717/1999 *«Κώδικας Διοικητικής Δικονομίας»* (ΦΕΚ97Α/17-05-1999),** όπως ισχύει από την 23/09/2020, 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, σύμφωνα με τη νομολογία των δικαστηρίων, η αιτιολογία των πράξεων επιβολής προστίμου νομίμως συμπληρώνεται από τα στοιχεία του φακέλου, τις διαλαμβανόμενες δηλαδή στην έκθεση ελέγχου διαπιστώσεις (ΣτΕ 962/2012, 2695/1993). Η δε καταλογιστική πράξη είναι δυνατό 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 προστίμου, αρκεί η τελευταία να στηρίζεται στην Έκθεση Ελέγχου και στις διατυπωθείσες σε αυτή

διαπιστώσεις (ΣτΕ 2056/1994, ΔΕφΘεσ 41/2002).

Επειδή, στο **άρθρο 77 (Βάρος απόδειξης)** του **Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.),** όπως ισχύει από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) 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 όρου.».***

Επειδή, σύμφωνα με την από **04/12/2025** οικεία **Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.)** της **Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης,** δυνάμει του με αριθμό ...../2022 Πληροφοριακού Δελτίου της εν λόγω Υπηρεσίας είχε καταγγελθεί ότι ο προσφεύγων διατηρούσε, στ... .... και δη στην οικία της πεθεράς του, συνεργείο βιολογικού καθαρισμού και βαφής αυτοκινήτων, χωρίς προηγουμένως να είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών επιχειρηματικής/επαγγελματικής δραστηριότητας στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.. Επιπλέον, είχε καταγγελθεί ότι ο προσφεύγων διατηρούσε λογαριασμό στην ηλεκτρονική εφαρμογή (μέσο κοινωνικής δικτύωσης) *"facebook"* υπό τον τίτλο στην αγγλική γλώσσα *"..... WASH & electrostatic painting"*, το οποίο μεταφράζεται σε *«....., πλύσιμο και ηλεκτροστατική βαφή (αυτοκινήτων)»*. Στο πλαίσιο διερεύνησης/αξιοποίησης του ως άνω πληροφοριακού δελτίου, διενεργήθηκε έρευνα στο *"facebook"* από υπαλλήλους της ανωτέρω Υπηρεσίας και διαπιστώθηκε ότι ήταν υπαρκτός ο λογαριασμός που αναφερόταν στην καταγγελία και ότι κατά τα έτη από το 2020 έως το 2022 υπήρχε σ' αυτόν μεγάλος αριθμός αναρτήσεων με πλήθος φωτογραφιών από οχήματα διαφόρων τύπων και μοντέλων, στα οποία είχαν παρασχεθεί υπηρεσίες καθαρισμού και περιποίησης από τον προσφεύγοντα. Στις εν λόγω αναρτήσεις αναγραφόταν η περιγραφή των υπηρεσιών που είχαν παρασχεθεί (ενδεικτικώς αναφέρονται, βιολογικός βαθύς καθαρισμός, απολύμανση, βάψιμο ταμπλό, βιοκαθαρισμός, κέρωμα, ηλεκτροστατική βαφή κ.λπ.). Περαιτέρω, στον λογαριασμό αναγραφόταν ο αριθμός κινητού τηλεφώνου 69..... για την διευθέτηση των ραντεβού εξυπηρέτησης για τους πελάτες, ο οποίος ταυτίζεται με τον δηλωθέντα αριθμό κινητού τηλεφώνου του προσφεύγοντος στο πληροφοριακό σύστημα *"taxis"* της Α.Α.Δ.Ε.. Επιπροσθέτως, από τις αναρτηθείσες φωτογραφίες διαπιστώθηκε ότι σε ορισμένα αυτοκίνητα, μετά την ολοκλήρωση των υπηρεσιών καθαρισμού, είχε τοποθετηθεί προστατευτικό πατάκι στο οποίο αναγραφόταν ο ανωτέρω διακριτικός τίτλος *"..... WASH & electrostatic painting"* και ο ως άνω αριθμός κινητού τηλεφώνου. Ακολούθως, προς αξιοποίηση του ανωτέρω δελτίου πληροφοριών και των ευρημάτων των υπαλλήλων της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης, εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της εν λόγω Υπηρεσίας η με αριθμό ...../2023 εντολή μερικού επιτόπιου φορολογικού ελέγχου, στο πλαίσιο της οποίας το εντεταλμένο κλιμάκιο των ελεγκτών μετέβη στ... .... και δη στην οικία της πεθεράς του προσφεύγοντος κατά την 15/02/2023 ημέρα της εβδομάδας Τετάρτη, όπου βρήκαν τον προσφεύγοντα στον προαύλιο χώρο να πραγματοποιεί καθαρισμό με ηλεκτρική επαγγελματική σκούπα σε φορτηγάκι ιδιωτικής επαγγελματικής χρήσης με αριθμό κυκλοφορίας ..... . Ο χώρος ήταν καταλλήλως διαμορφωμένος προκειμένου να πραγματοποιούνται τέτοιου είδους εργασίες και υπήρχαν και άλλα επιβατικά αυτοκίνητα. Κατόπιν των ανωτέρω, επιδόθηκε στον προσφεύγοντα η με αριθμό ...../15-02-2023 Πρόσκληση για προσκόμιση στον έλεγχο των λογιστικών του αρχείων (άρθρο 14 παρ. 2 Ν.4987/2022), με την οποία είχαν ζητηθεί α) το τιμολόγιο αγοράς της ηλεκτρικής επαγγελματικής σκούπας, α) τα βιβλία που είχε τηρήσει κατά τα φορολογικά έτη 2020 και 2021 [με βάση τα απλοποιημένα λογιστικά πρότυπα του Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.)], γ) τα εκδοθέντα και ληφθέντα –χειρογράφως ή μηχανογραφικώς– φορολογικά στοιχεία για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη και δ) το βιβλιάριο συντήρησης και επισκευών του υπό χρήση Φορολογικού Ηλεκτρονικού Μηχανισμού (Φ.Η.Μ.). Κατά την 24/02/2023 ο προσφεύγων προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης και με

Υπεύθυνη Δήλωση (άρθρου 8 παρ. 4 Ν.1599/1986) που έλαβε αριθ. πρωτ. ...../24-02-2023, δήλωσε ότι δεν είχε τα ζητηθέντα με την ανωτέρω πρόσκληση, διότι από το έτος 2020 ασκούσε περιστασιακώς τις ως άνω επαγγελματικές δραστηριότητες και, ως εκ τούτου, δεν είχε πραγματοποιήσει έναρξη εργασιών και δεν τηρούσε βιβλία και φορολογικά στοιχεία. Ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε η με αριθμό ...../24-02-2023 εντολή φορολογικού ελέγχου γραφείου, προς αξιοποίηση των ελεγκτικών ενεργειών που είχαν πραγματοποιηθεί στο πλαίσιο της με αριθμό ...../2023 προηγηθείσας εντολής ελέγχου. Από το εντεταλμένο κλιμάκιο των ελεγκτών του Τμήματος Α2 (Προληπτικών Ελέγχων) της Α΄ Υποδιεύθυνσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης εκδόθηκε το Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) – Κλήση σε Ακρόαση με αριθμό ...../24-02-2023 και ο Προσωρινός Προσδιορισμός Προστίμων με αριθμό ...../24-02-2023 που επιδόθηκαν στον προσφεύγοντα κατά την ίδια ημέρα (24/02/2023 ημέρα Παρασκευή). Με τα δύο ως άνω έγγραφα προσδιορίστηκαν, σε βάρος του προσφεύγοντος, τα ακόλουθα τρία πρόστιμα:
α) ποσού 100,00 € για το φορολογικό έτος 2020, δυνάμει του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.) και
β) ποσού 10.000,00 € για κάθε ένα από τα φορολογικά έτη 2020 και 2021, δυνάμει του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α) του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.)
και κλήθηκε να υποβάλει εγγράφως τις απόψεις του στην Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης εντός χρονικής προθεσμίας είκοσι ημερών από την επίδοσή τους, προσκομίζοντας οποιοδήποτε σχετικό έγγραφο ή αποδεικτικό στοιχείο. Κατά την 13/03/2023 ο προσφεύγων προσήλθε στα γραφεία της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Θεσσαλονίκης υποβάλλοντας το με αριθμό πρωτοκ. ...../13-03-2023 Υπόμνημα με τα συνημμένα του, οι αιτιάσεις του οποίου δεν έγιναν αποδεκτές από τον έλεγχο. Αναφορικώς δε με τον ισχυρισμό του ότι κατά τα έτη 2020 και 2021 εργαζόταν με κανονική πρόσληψη σε επιχείρηση στ... ...., από την σύμβαση εργασίας ορισμένου χρόνου που προσκόμισε στον έλεγχο αποδεικνύεται ότι εργάστηκε στην ..... εταιρεία με την επωνυμία «..... ....», διακριτικό τίτλο "..... ....." και Α.Φ.Μ.: ....., μόνον κατά την χρονική περίοδο από την 10/06/2020 έως την 07/08/2020.

Επειδή, στη συνέχεια συντάχθηκε από τον έλεγχο η από **04/12/2025 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των Ν.4308/2014 (Ε.Λ.Π.) και Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.),** σύμφωνα με το πόρισμα της οποίας οριστικοποιήθηκαν οι τρεις ανωτέρω προσωρινές πράξεις προσδιορισμού προστίμου. Η εν λόγω Έκθεση Ελέγχου διαβιβάστηκε αρμοδίως στη Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης, από τον Προϊστάμενο της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ...../..../4233/04-02-2026 εντολή ελέγχου, προκειμένου να εκδοθούν οι οικείες οριστικές πράξεις επιβολής προστίμου.

Επειδή, ακολούθως, από τον **Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης** εκδόθηκαν, σε βάρος του προσφεύγοντος, οι ακόλουθες προσβαλλόμενες **Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου:**
1) Με αριθμό **...../11-02-2026** για το **φορολογικό έτος 2020,** με την οποία του επιβλήθηκε **πρόστιμο** ποσού **100,00 €** δυνάμει του άρθρου 53 παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) λόγω **μη υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών επιχειρηματικής/επαγγελματικής δραστηριότητας (δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα).**
2) Με αριθμό **...../11-02-2026** για το **φορολογικό έτος 2020,** με την οποία του επιβλήθηκε **πρόστιμο** ποσού **10.000,00 €** δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) λόγω **μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων).**
3) Με αριθμό **...../11-02-2026** για το **φορολογικό έτος 2021,** με την οποία του επιβλήθηκε **πρόστιμο** ποσού **10.000,00 €** δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) λόγω **μη τήρησης λογιστικών αρχείων (βιβλίων).**

Σημειώνεται δε ότι οι τρεις ανωτέρω προσβαλλόμενες πράξεις εκ παραδρομής

εκδόθηκαν από την Φορολογική Διοίκηση δυνάμει των διατάξεων του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) αντί εκείνων του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.) και συγκεκριμένα:
α) η με αριθμό ...../11-02-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 εκδόθηκε εσφαλμένως δυνάμει του άρθρου 53 παρ. 1 περ. α) του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) αντί των ορθών αντίστοιχων διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α) και παρ. 2 περ. α) του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.),
β) η με αριθμό ...../11-02-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 εκδόθηκε εσφαλμένως δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) αντί των ορθών αντίστοιχων διατάξεων του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α) του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.) και
γ) η με αριθμό ...../11-02-2026 Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου για το φορολογικό έτος 2021 εκδόθηκε εσφαλμένως δυνάμει του άρθρου 57 παρ. 2 του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) αντί των ορθών αντίστοιχων διατάξεων του άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α) του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.),
καθώς οι διαπιστωθείσες παραβάσεις είχαν συντελεστεί σε χρόνο κατά τον οποίο ίσχυαν οι διατάξεις του Ν.4174/2013, οι οποίες από την 04/11/2022 είχαν κωδικοποιηθεί με εκείνες του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.).

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι **ορθώς** επιβλήθηκαν, σε βάρος του προσφεύγοντος, τα ανωτέρω **τρία πρόστιμα** ποσών **100,00 €, 10.000,00 €** και **10.000,00 €,** ήτοι συνολικού ποσού 20.100,00 € (100,00 € + 10.000,00 € + 10.000,00 € = 20.100,00 €), με τις με αριθμούς **...../11-02-2026** για το **φορολογικό έτος 2020, .../11-02-2026** για το **φορολογικό έτος 2020** και **...../11-02-2026** για το **φορολογικό έτος 2021 Οριστικές Πράξεις Επιβολής Προστίμου** του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης,** αντιστοίχως, οι οποίες, ωστόσο, εκ παραδρομής εκδόθηκαν δυνάμει των διατάξεων του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) αντί των ορθών αντίστοιχων διατάξεων του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.), όπως εξηγήθηκε ανωτέρω. Ο δε προβαλλόμενος ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος. Δια της παρούσης απόφασης εφαρμόζονται, κατά το ορθόν, οι αντίστοιχες διατάξεις των άρθρων 54 και 54Ε του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **06/03/2026** και με αριθμό πρωτ. **.....** **Ενδικοφανούς Προσφυγής** του **..... ..... του .....** με **Α.Φ.Μ.: ..... .**

Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος – Καταλογιζόμενα πρόστιμα του Ν.4987/2022 (προϊσχύων Κ.Φ.Δ.) με βάση την παρούσα απόφαση:

1) Φορολογικό έτος 2020

1) Η με αριθμό ...../11-02-2026 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης:**

Πρόστιμο δυνάμει του **άρθρου 54 παρ. 1 περ. α)** και **παρ. 2 περ. α)** του **Ν.4987/2022,** ήτοι

100,00 €.

2) Η με αριθμό ...../11-02-2026 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης:**

Πρόστιμο δυνάμει του **άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α)** του **Ν.4987/2022,** ήτοι

10.000,00 €.

2) Φορολογικό έτος 2021

Η με αριθμό ...../11-02-2026 **Οριστική Πράξη Επιβολής Προστίμου** του **Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Αμπελοκήπων Θεσσαλονίκης:**

Πρόστιμο δυνάμει του **άρθρου 54Ε παρ. 1 περ. α)** του **Ν.4987/2022,** ήτοι

10.000,00 €.

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

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.