ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ
ΑΑΔΕ
Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ : Α6 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 – Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312351
E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 24/08/2026

Αριθμός απόφασης: 3414

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :
   α. Του άρθρου 72 του ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
   β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β' 4738) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)», όπως τροποποιήθηκε και ισχύει,
   γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 (Β' 1440) Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ,
   δ. Την υπ' αριθ. Α.1165/2022 (Β' 6009) Απόφαση του Διοικητή της 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 ΑΑΔΕ»,
2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,
3. Την Δ.Ε.Δ. 671739 ΕΞ 2026/29-07-2026 (Β' 4962) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».
4. Την από 26.05.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με επωνυμία «.....», ΑΦΜ ....., με διεύθυνση ...., Τ.Κ. ....., κατά των:
   Α. Με αριθ. ...../04-05-2026 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης στοιχείων, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
   Β. Με αριθ. ...../04-05-2026 Πράξης Επιβολής Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^{Α} Ν.2523/1997
5. Τις ανωτέρω πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 26.05.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», 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 αριθ. ...../04.05.2026 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης λογιστικών αρχείων και έκδοσης, της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ίσο με 500,00€ βάσει του άρθρου 57 παρ.6 του Ν.5104/2024.

Με την αριθ. ...../04.05.2026 Πράξη Επιβολής Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^{Α} , της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας πρόστιμο ίσο με 2.500,00€

ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθ. ...../2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της ΔΟΥ Μεσολογγίου διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα ιατρικές υπηρεσίες δερματολογίας, μερικός επιτόπιος φορολογικός έλεγχος στις 22/11/2024 . Ύστερα από την διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων που πραγματοποίησε ο έλεγχος, διαπιστώθηκε η ανακριβής έκδοση είκοσι επτά (27) αποδείξεων παροχής υπηρεσιών συνολικής αξίας 1.500,00€ για ιατρικές υπηρεσίες που παρείχε σε σύνολο σαράντα δύο (42) εκδοθέντων παραστατικών για το χρονικό διάστημα από 19/11/2024 έως την ώρα του ελέγχου. Η ανακρίβεια αυτή σύμφωνα με τον έλεγχο, προέκυψε καθώς το πλήθος, η συχνότητα, το περιγραφόμενο είδος της παρεχόμενης υπηρεσίας αλλά και το κόστος των αντίστοιχων υλικών, δεν συνάδουν με το ποσό της χρέωσης.

Από τον έλεγχο συντάχθηκε το υπ' αριθ. ...../2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου (Σ.Δ.Ε.) το οποίο κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρεία με συνημμένο τον προσωρινό προσδιορισμό Προστίμου. Η προσφεύγουσα εταιρεία, με το υπ' αριθ. ...../09-12-2024 υπόμνημα διατύπωσε εγγράφως της αντιρρήσεις της προκειμένου να αντικρούσει το ως άνω Σ.Δ.Ε προβάλλοντας ότι δεν υπάρχει ουδεμία απόκρυψη εσόδων καθώς τα παραστατικά στα οποία αναφέρεται ο έλεγχος δεν ήταν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών αλλά στοιχεία αυτοπαράδοσης των οποίων τα στοιχεία και η αξία είναι πλήρως αιτιολογημένα. Ο έλεγχος δεν αποδέχτηκε τις ανωτέρω ενστάσεις καθώς σύμφωνα με τις από 15/01/2026 εκθέσεις ελέγχου, η περιγραφή των παρεχόμενων υπηρεσιών στις εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης αφορούν ιατρικές ή αισθητικές πράξεις που είναι προφανές τόσο από το κόστος σκευασμάτων όσο και από τις αντίστοιχες αποδείξεις παροχής υπηρεσίας, ότι δεν συνάδουν με την αξία που αναφέρεται στις εν λόγω αποδείξεις αυτοπαράδοσης. Ως εκ τούτου, προχώρησε στο τελικό καταλογισμό των προστίμων και στην σύνταξη των εκθέσεων ελέγχου.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξων προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

- Το πλήθος και η συχνότητα έκδοσης αποδείξεων αυτοπαράδοσης σε σχέση με το σύνολο των εκδοθέντων παραστατικών ουδεμιά σχέση έχει και δεν αποδεικνύει την μη νόμιμη έκδοση των αποδείξεων αυτοπαράδοσης.
- Ο έλεγχος αυθαίρετα υπολογίζει ότι οι είκοσι επτά (27) αποδείξεις αυτοπαράδοσης έχουν μη δηλωθείσα αξία 1.500,00€. Σύμφωνα με τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο προκύπτει ότι υπολογισμός του ελέγχου είναι τελείως ανεπέρειστος.
- Αβάσιμα και λόγω παρανόησης αναφέρεται από τον έλεγχο η ημερομηνία που αγοράστηκαν οι υπηρεσίες και όχι το πότε πραγματοποιήθηκαν. Από τους δώδεκα πελάτες: οι πέντε είχαν πραγματοποιήσει υπηρεσία εντός του Νοεμβρίου και ήρθαν για επανέλεγχο, σε τέσσερις έγινε δοκιμαστική υπηρεσία και την ίδια μέρα συμφώνησαν αποδοχή των υπηρεσιών, σε δύο έγινε δοκιμαστική υπηρεσία και δεν ικανοποιήθηκαν. Οι υπόλοιποι ήταν νέοι πελάτες.
- Ο ισχυρισμός του ελέγχου ότι το κόστος των χρησιμοποιούμενων υλικών δεν συνάδουν με το ποσό χρέωσης (3,00€ ανά παραστατικό) είναι τελείως αβάσιμος καθώς ο πελάτης δεν λαμβάνει υπηρεσία αλλά ένα δείγμα. Το κόστος που υπολογίζεται για τις ανάγκες και μόνο της έκπτωσης ΦΠΑ είναι στην ουσία μηδενικό και σε καμία περίπτωση δεν ξεπερνάει τα 3,00€. Σε περιπτώσεις επανελέγχου δεν υπάρχει κανένα κόστος πέρνα των λειτουργικών εξόδων. Σύμφωνα με τους κανόνες της ιατρικής επιστήμης ο επανέλεγχος είναι υποχρεωτικός.
- Οι πράξεις επιβολής προστίμου έρχονται σε αντίθεση με την αρχή της νομιμότητας καθώς αρνούνται την δυνατότητα που δίνει το ισχύον δίκαιο στις εταιρείες να εκδίδουν παραστατικά αυτοπαράδοσης για δειγματισμό υπηρεσιών.
- Δεν πληρούνται οι ελάχιστες προδιαγραφές της σαφούς, ειδικής και πλήρους αιτιολογίας που πρέπει να έχει μία δυσμενής διοικητική πράξη.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 72, παρ. 1 του ν.5104/2024** :
«Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε πράξη που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση σιωπηρής άρνησης, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της πράξης στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται στην Υπηρεσία της Φορολογικής Διοίκησης που εξέδωσε την πράξη ή παρέλειψε την έκδοσή της και αναφέρει τους λόγους και τα έγγραφα στα οποία ο υπόχρεος βασίζει το αίτημά του. Η ενδικοφανής προσφυγή υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. Η προθεσμία αυτή ορίζεται σε εξήντα (60) ημέρες για φορολογούμενους κατοίκους εξωτερικού. Οι ανωτέρω προθεσμίες αναστέλλονται κατά το χρονικό διάστημα από 1η έως 31η Αυγούστου. **Η υποχρέωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής δεν ισχύει στις περιπτώσεις των διαφορών που υπάγονται στην αρμοδιότητα του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου, σύμφωνα με την περ. δ' της παρ. 2 του άρθρου 6 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας (ν. 2717/1999, Α' 97)»**

Επειδή, με το **άρθρο 2 του Ν.5104/2024** ορίζεται ότι:
«Αντικείμενο του παρόντος είναι η συστηματοποίηση των φορολογικών διαδικασιών σε ενιαίο Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας που καλύπτει τους παρακάτω φόρους και δημόσια έσοδα:
α) Φόρο Εισοδήματος.

β) Φόρο Προστιθέμενης Αξίας.
γ) Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων.
δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια.
ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα Α' του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή την είσπραξη των οποίων, κατά την 1η Ιανουαρίου 2014, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περ. α) και β).
στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με το **Παράρτημα Α' του Ν. 5104/2024:**
«1. Τέλη χαρτοσήμου (π.δ. 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239),
2. Φόρος μεταβίβασης ακινήτων (ν. 1587/1950, Α' 294),
[...]
55. Φόρος επί Αμοιβαίων Κεφαλαίων Επιχειρηματικών Συμμετοχών της παρ. 21 του άρθρου 7 του ν. 2992/2002 (Α' 54).
56. Περιουσιολόγιο Ακινήτων του άρθρου 1 και δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) του άρθρου 2 του Κώδικα Φορολογίας Περιουσίας (ν. 5219/2025, Α' 130).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 13Α του ν.2523/1997**,ορίζεται ότι:
«8. **Σε κατηγορίες υπόχρεων μπορεί, αντί της αναστολής λειτουργίας, να επιβάλλεται, με τους όρους και τις προϋποθέσεις των οριζομένων ανωτέρω, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 1 από χίλια (1.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ**, β) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του δευτέρου εδαφίου της παρ. 1 από δύο χιλιάδες πεντακόσια ένα (2.501) έως πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, γ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του τρίτου εδαφίου της παρ. 1 και της περ. α΄ της παρ. 3, πέντε χιλιάδες (5.000) ευρώ, δ) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις της περ. γ΄ της παρ. 3, ποσό που ισούται με το ποσό των προστίμων της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 54ΣΤ του ν. 4174/2013, προσαυξημένου κατά είκοσι τοις εκατό (20%).Με την επιφύλαξη των οριζομένων στις διατάξεις του παρόντος άρθρου, για τις πράξεις επιβολής της ειδικής χρηματικής κύρωσης της παρούσας παραγράφου εφαρμόζεται αναλόγως το άρθρο 62 του ν. 4174/2013.9. Κατ' εξαίρεση των οριζομένων στις διατάξεις του άρθρου 63 του ν. 4174/2013για τις πράξεις και τις αποφάσεις που εκδίδονται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο παρόν άρθρο, έχουν ανάλογη εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 9 του άρθρου 13 του ν. 2523/1997....11. Η εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος άρθρου είναι ανεξάρτητη από την εφαρμογή των διατάξεων του ν. 4174/2013ή άλλων διατάξεων με τις οποίες επιβάλλονται διοικητικές ή λοιπές φορολογικές κυρώσεις.12. Για τις πράξεις, τις αποφάσεις και τις εντολές που εκδίδονται με βάση το παρόν άρθρο εφαρμόζονται ανάλογα οι διατάξεις του άρθρου 4 του ν. 4174/2013»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις **της παραγράφου 9 του άρθρου 13 του ν.2523/1997** :
«9. Κατά των αποφάσεων που εκδίδονται με βάση το άρθρο αυτό, **επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής κατά τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας ενώπιον του προέδρου πρωτοδικών του διοικητικού πρωτοδικείου** του τόπου της κατοικίας του φορολογουμένου ή της έδρας της επιχείρησης και, στην περίπτωση αναστολής λειτουργίας της επαγγελματικής εγκατάστασης,

του τόπου, όπου βρίσκεται η επαγγελματική εγκατάσταση, στην οποία αναφέρεται η απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Η προθεσμία για την άσκηση προσφυγής και η άσκησή της δεν αναστέλλει την εκτέλεση των αποφάσεων αυτών. Αν συντρέχουν οι λόγοι αναστολής του άρθρου 202 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, ύστερα από αίτηση του ενδιαφερομένου, μπορεί ο πρόεδρος πρωτοδικών ή ο οριζόμενος απ' αυτόν πρωτοδίκης να αναστείλει την εκτέλεση της απόφασης κατά της οποίας ασκήθηκε προσφυγή, εφαρμοζομένων αναλόγως των διατάξεων των άρθρων 200 και επόμενων του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. Ο διοικητικός φάκελος με αναλυτική έκθεση των απόψεων της διοικητικής αρχής αποστέλλεται στο δικαστήριο εντός δεκαπέντε ημερών από την επίδοση, κατά την παράγραφο 1 του άρθρου 126 του Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας, της προσφυγής. Η δικάσιμος ορίζεται σε διάστημα δύο μηνών το πολύ από την περιέλευση στο Δικαστήριο του φακέλου και η απόφαση δημοσιεύεται εντός δύο μηνών από τη συζήτηση της υπόθεσης. Η απόφαση που δημοσιεύεται επί της προσφυγής κοινοποιείται μέσα σε προθεσμία δύο μηνών από τη δημοσίευσή της στη διάδικο αρχή, η οποία φροντίζει για την εκτέλεση αυτής μέσα σε προθεσμία ενός μηνός από την κοινοποίηση. Άσκηση έφεσης κατά της απόφασης του προέδρου πρωτοδικών δεν χωρεί».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ 1102/2017** ορίζεται ότι:
«Άρθρο 7 Ειδική χρηματική κύρωση της παραγράφου 8 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997-Διαδικασία και τρόπος επιβολής. Με τις ίδιες προϋποθέσεις της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997και του άρθρου 1 της παρούσας απόφασης, σε κατηγορίες υπόχρεων που προσδιορίζονται στην αριθ.ΠΟΛ.1074/2017απόφαση της Υφυπουργού Οικονομικών, όπως εκάστοτε ισχύει, αντί της αναστολής λειτουργίας επιβάλλεται, κατά περίπτωση, ειδική χρηματική κύρωση ως εξής: α) εφόσον συντρέχουν οι διαπιστώσεις του α' εδαφίου της παραγράφου 1 του άρθρου 13Α του ν.2523/1997από χίλια (1.000) έως χίλια πεντακόσια (1.500) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν απλογραφικό σύστημα και από δύο χιλιάδες (2.000) έως δύο χιλιάδες πεντακόσια (2.500) ευρώ για τους υπόχρεους που εφαρμόζουν διπλογραφικό λογιστικό σύστημα.
[....]»

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω, η Πράξης Επιβολής Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης μπορεί να προσβληθεί με απευθείας προσφυγή ενώπιον του Προέδρου Πρωτοδικών του Διοικητικού Πρωτοδικείου καθώς δεν αναφέρεται ρητώς στο άρθρο 2 του Ν.5104 ούτε στο παράρτημα Α' του Ν.5104.

Επειδή, εν προκειμένω, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή κατά το μέρος της Πράξης Επιβολής Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παρ.8 του άρθρου 13Α Ν.2523/1997 ασκήθηκε απαραδέκτως.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 27 του ν. 5104/2024**:
«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, σύμφωνα με το **άρθρου 13 του ν.5104/2024 (ΚΦΔ)** ορίζεται ότι: «1. Κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται να τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα και κατάλληλα λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία), για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία και για την εκπλήρωση των υποχρεώσεων της φορολογικής νομοθεσίας. Για την εφαρμογή του Κώδικα, το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους.».

Επειδή, σύμφωνα με το **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 καταλληλόλητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.
[...]
5. **Κάθε συναλλαγή και γεγονός που αφορά την οντότητα τεκμηριώνεται με κατάλληλα παραστατικά (τεκμήρια)**. Τα παραστατικά αυτά εκδίδονται είτε από την οντότητα είτε από τους συναλλασσόμενους με αυτήν είτε από τρίτους, σε έντυπη ή σε ηλεκτρονική μορφή, σύμφωνα με τα οριζόμενα 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.
[...]»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 8 του ν. 4308/2014 (ΕΛΠ)**, 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 (αυτο-τιμολόγηση) 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. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 9 του ν. 4308/2014** (**ΕΛΠ**), ορίζεται ότι:
«Άρθρο 9. Περιεχόμενο τιμολογίου
1. Το τιμολόγιο φέρει υποχρεωτικά τις ακόλουθες ενδείξεις:
α) Την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
β) Τον αύξοντα αριθμό για μία ή περισσότερες σειρές τιμολογίων, ο οποίος χαρακτηρίζει το τιμολόγιο με μοναδικό τρόπο.

γ) Τον Αριθμό Φορολογικού Μητρώου (Α.Φ.Μ.), με βάση τον οποίο ο πωλητής πραγματοποίησε την παράδοση των αγαθών ή την παροχή των υπηρεσιών.
δ) Τον Α.Φ.Μ. του πελάτη, με βάση τον οποίο έλαβε χώρα η παράδοση των αγαθών ή η παροχή των υπηρεσιών.
ε) Την πλήρη επωνυμία και την πλήρη διεύθυνση του πωλητή και του πελάτη που αποκτά τα αγαθά ή λαμβάνει τις υπηρεσίες.
στ) Την ποσότητα και το είδος των παραδιδόμενων αγαθών ή την έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών, εκτός εάν η έκταση και το είδος των παρεχόμενων υπηρεσιών προκύπτει από άλλα έγγραφα στα οποία παραπέμπει το τιμολόγιο.
ζ) Την ημερομηνία κατά την οποία πραγματοποιήθηκε ή ολοκληρώθηκε η παράδοση αγαθών ή η παροχή υπηρεσιών, εφόσον η ημερομηνία αυτή δεν συμπίπτει με την ημερομηνία έκδοσης του τιμολογίου.
η) Την αξία αγαθών ή υπηρεσιών ανά συντελεστή Φ.Π.Α., την αξία που απαλλάσσεται Φ.Π.Α., την αξία μονάδας αγαθού ή υπηρεσίας χωρίς Φ.Π.Α., καθώς και την αξία κάθε έκπτωσης ή επιστροφής, εάν δεν συμπεριλαμβάνονται στην τιμή μονάδας.
θ) Το συντελεστή Φ.Π.Α. που εφαρμόζεται.
ι) Το ποσό του οφειλόμενου Φ.Π.Α., εκτός εάν εφαρμόζεται ειδικό καθεστώς, σύμφωνα με το οποίο η πληροφορία αυτή παραλείπεται. [...]».

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 11 του ν. 4308/2014** (ΕΛΠ) 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.
γ) Σε περίπτωση απόκτησης δικαιώματος λήψης υπηρεσίας, με την απόκτηση του δικαιώματος αυτού. [...]».

Επειδή, με τις διατάξεις του **άρθρου 57 παρ. 6 του ν. 5104/2024** (ΚΦΔ), ορίζονται τα ακόλουθα: «**6.** Σε πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και **δεν εκδίδει παραστατικά πώλησης** (φορολογικά στοιχεία) ή εκδίδει ή λαμβάνει ανακριβή στοιχεία για πράξεις που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., επιβάλλεται **πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα**. Το πρόστιμο αυτό δεν μπορεί να είναι κατώτερο, αθροιστικά ανά φορολογικό έλεγχο, των διακοσίων πενήντα (250) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος, και των πεντακοσίων (500) ευρώ, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος. 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, η αιτιολογία των προσβαλλόμενων Πράξεων αναφέρεται αναλυτικά και με σαφήνεια στις από 15/01/2026 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου, και ειδικότερα στις σελίδες 15-16 στην Έκθεση Μερικού επιτόπιου ελέγχου και στις σελίδες 19-20 στην Έκθεση Ελέγχου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης.

Επειδή, σύμφωνα με την Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου και την Έκθεση Ελέγχου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης , η ανακριβής έκδοση των Α.Π.Υ.- Αποδείξεων αυτοπαράδοσης αφορά την αξία των παραστατικών, όπως αυτή προσδιορίστηκε μεσοσταθμικά την ώρα του ελέγχου ανά είδος παρεχόμενης υπηρεσίας. Σε δείγμα 42 εκδοθέντων παραστατικών έως και την ώρα του ελέγχου στις 22/11/2024, τα 27 έχουν εκδοθεί ως στοιχεία αυτοπαράδοσης με αξία 3,00 ανά παραστατικό.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις ανωτέρω εκθέσεις:

- Στις περιπτώσεις που παραθέτει η προσφεύγουσα εταιρεία προκύπτει ότι σε τουλάχιστον δύο περιπτώσεις αποδείξεων αυτοπαράδοσης οι προηγούμενες συνεδρίες είχαν πραγματοποιηθεί 5-6 μήνες νωρίτερα.
- Σε 2 περιπτώσεις ενώ είχαν εκδοθεί αποδείξεις αυτοπαράδοσης στην συνέχεια εκδόθηκαν ΑΠΥ συνεπεία ελέγχου.
- Στις εκδοθείσες αποδείξεις αυτοπαράδοσης δεν υπάρχει καμία αναφορά ή συσχετισμός με προηγούμενα παραστατικά ή συμφωνητικά όπως αντίστοιχα αναφέρονται σε όλες τις εκδοθείσες ΑΠΥ.

Επειδή, σύμφωνα με τις περιγραφές των υπηρεσιών που αναφέρονται στις Αποδείξεις Παροχής Υπηρεσιών-Αποδείξεις Αυτοπαράδοσης, πρόκειται για ιατρικές πράξεις όπως για παράδειγμα αναζωογόνηση, βιοδιέγερση προσώπου, botox follow up. Η αξία των 3,00€ που αναφέρεται στα παραστατικά αυτά δεν συνάδει ούτε με το κόστος των παρεχόμενων αυτών υπηρεσιών (σκευάσματα, αμοιβή του προσωπικού, κόστος αγοράς και συντήρησης εξοπλισμού, πάγια έξοδα ιατρείου) αλλά ούτε με τις αντίστοιχες Α.Π.Υ. με τις ίδιες παρεχόμενες υπηρεσίες.

Επειδή, από τα στοιχεία που προσκομίστηκαν στον έλεγχο αλλά και με την υποβολή της υπόκριση ενδικοφανούς προσφυγής, δεν τεκμηριώνεται από την προσφεύγουσα εταιρεία η μη ανακριβής έκδοση παραστατικών.

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.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 26.05.2026 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....», ΑΦΜ ..... και την **επικύρωση** της υπ' αριθ. ...../2026 Πράξης Επιβολής Προστίμου της προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Δ.Ε. Αττικής συνολικού ποσού 500,00€

Την **απόρριψη** ως απαράδεκτης κατά το μέρος της υπ' αριθ. ...../2026 Πράξης Επιβολής Προστίμου Ειδικής Χρηματικής Κύρωσης της παραγράφου 8 του άρθρου 13^{Α} Ν2523/1997

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στον υπόχρεο.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΑΥΤΟΤΕΛΟΥΣ
ΤΜΗΜΑΤΟΣ ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Ο ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΗΣ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ Β' ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΧΑΡΑΛΑΜΠΟΝΙΚΟΛΑΟΣ ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.