



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 17/05/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1490

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 18.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, με έδρα στο, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, κατά α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------	----------------------------

1		13.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/07/2016 - 30/06/2017	118.286,52 €
2		13.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/07/2017 - 30/06/2018	84.959,69 €
3		13.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/07/2018 - 30/06/2019	22.277,18 €

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
4		13.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/07/2016 - 30/06/2017	69.282,87 €
5		13.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/07/2017 - 30/06/2018	142.446,92 €
6		13.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/07/2018 - 30/06/2019	92.691,47 €

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος	ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΣΜΟΥ
7		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017	4.900,00 €
8		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2018 - 31/12/2018	3.300,00 €
9		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2019 - 31/12/2019	3.900,00 €
10		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2023 - 31/12/2023	2.000,00 €

και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις αναφερθείσες στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξεις α) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου, β) διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου και γ) επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και τις από 13.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 18.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

I. Φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ)

- 1) Με την υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 78.857,68 €, πλέον 39.428,84 € προστίμου άρθρου 58 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ) λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων (ΦΕνπ) φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017, ήτοι συνολικό ποσό 118.286,52 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.
- 2) Με την υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 67.967,75 €, πλέον 16.991,94 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018, ήτοι συνολικό ποσό 84.959,69 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.
- 3) Με την υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΕνπ ποσού 17.821,74 €, πλέον 4.455,44 € προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσής της ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019, ήτοι συνολικό ποσό 22.277,18 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «επί του οφειλόμενου φόρου κ.λπ. θα υπολογιστούν κατά την καταβολή και τόκοι, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 του Κ.Φ.Δ.», λόγω εκπρόθεσμης καταβολής του ως άνω οφειλόμενου ΦΕνπ.

Οι διαφορές αυτές ΦΕνπ προέκυψαν επί τη βάσει της από 13.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου φορολογίας εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, σύμφωνα με την οποία επαναπροσδιορίστηκαν:

α) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.07.2016-30.06.2017 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους 54.810,00 € και συγκεκριμένα ελλείμματος λογαριασμού διαθεσίμων της συνολικού ύψους **40.410,00 €** και εσόδων από ενοίκια ακινήτων συνολικού ύψους **14.400,00 €**,
- (ii) αγορών πρώτων και βοηθητικών υλών - υλικών συσκευασίας (αγορών εσωτερικού) συνολικού ύψους 111.717,92 € και συγκεκριμένα αγορών ύψους **12.885,90 €** και

83.395,62 € αντίστοιχα καταχωρημένων μεν στα λογιστικά της αρχεία με συσχέτιση με συγκεκριμένα παραστατικά, μη τεκμηριούμενων ωστόσο από (τα) σχετικά παραστατικά, καθώς και δύο (2) αγορών ύψους **1.670,73 €** και **13.765,67 €** αντίστοιχα καταχωρημένων μεν στα λογιστικά της αρχεία, αλλά δύο φορές,

(iii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 49.686,89 € και ειδικότερα:

- μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών κατά το άρθρο 23 περ. γ' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **18.478,10 €**,
- δαπανών μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **18.491,79 €** και
- δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **12.717,00 €**, και

(iv) δηλωθείσας ζημίας προηγούμενης χρήσης συνολικού ύψους **55.708,23 €**, η οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο, δεδομένου ότι σύμφωνα με το συμπέρασμα του ελέγχου στη φορολογία εισοδήματος της φορολογικής περιόδου 01.07.2015-30.06.2016 το φορολογικό αποτέλεσμα της περιόδου (χρήσης) αυτής ήταν κερδοφόρο,

επομένως συνολικά 271.923,04 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.07.2016-30.06.2017	395.954,62 €	667.877,66 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **271.923,04 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.07.2016-30.06.2017	395.954,62 €	667.877,66 €

β) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.07.2017-30.06.2018 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθαρίστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») συνολικού ύψους 53.850,00 € και συγκεκριμένα εσόδων από πωλήσεις έτοιμων και ημιτελών προϊόντων συνολικού ύψους **39.450,00 €** και εσόδων από ενοίκια ακινήτων συνολικού ύψους **14.400,00 €**,
- (ii) δαπανών συνολικού ύψους 13.900,82 € που αφορούσαν στην προηγούμενη φορολογική περίοδο 01.07.2016-30.06.2017 και συγκεκριμένα δαπανών ηλεκτρικού

ρεύματος συνολικού ύψους **12.809,10 €** και τελών καθαριότητας και φωτισμού συνολικού ύψους **1.091,72 €**,

- (iii) δαπανών συνολικού ύψους 100.069,00 € και συγκεκριμένα δύο (2) δαπανών ύψους **45.000,00 €** και **55.069,00 €** αντίστοιχα, οι οποίες δεν τεκμηριώνονταν από σχετικό/-ά παραστατικό/-ά, ενώ ταυτόχρονα δεν τεκμηριώθηκε και η εμφανιζόμενη εξόφλησή τους μέσω του λογαριασμού 38.03.01 («Καταθέσεις όψεως Εθνικής Τράπεζας»), δεδομένου ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού δεν επαρκούσε προς το σκοπό αυτό, και
- (iv) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 66.551,74 € και ειδικότερα:
- μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών κατά το άρθρο 23 περ. γ' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **34.957,70 €**,
 - δαπανών μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **13.474,43 €** και
 - δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **18.119,61 €**,

επομένως συνολικά 234.371,56 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.07.2017-30.06.2018	932.505,38 €	1.166.876,94 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **234.371,56 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.07.2017-30.06.2018	932.505,38 €	1.166.876,94 €

και:

γ) το φορολογητέο εισόδημα της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.07.2018-30.06.2019 με την **προσθήκη** στα δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής:

- (i) ακαθάριστων εσόδων από επιχειρηματική δραστηριότητα («αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης») και συγκεκριμένα εσόδων από ενοίκια ακινήτων συνολικού ύψους **7.200,00 €** και
- (ii) δαπανών που δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα («λογιστικών διαφορών») συνολικού ύψους 54.254,28 € και ειδικότερα:
- μη καταβληθεισών ασφαλιστικών εισφορών κατά το άρθρο 23 περ. γ' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **31.972,32 €**,

- δαπανών μισθοδοσίας που δεν εξοφλήθηκε με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών (άρθρο 23 περ. ιδ' ν. 4172/2013) συνολικού ύψους **9.439,88 €** και
- δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €, για τις οποίες δεν προέκυψε ο τρόπος εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο πληρωμής κατά το άρθρο 23 περ. β' ν. 4172/2013, συνολικού ύψους **12.842,08 €**,

επομένως συνολικά 61.454,28 €, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό καθαρό αποτέλεσμα χρήσης	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.07.2018-30.06.2019	267.345,56 €	328.799,84 €

ήτοι τελικά με την προσθήκη στα συνολικά δηλωθέντα αποτελέσματα (κέρδη) της της περιόδου αυτής φορολογητέων κερδών συνολικού ύψους **61.454,28 €**, ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Συνολικό φορολογητέο αποτέλεσμα	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.07.2018-30.06.2019	267.345,56 €	328.799,84 €

II. ΦΠΑ

- 1) Με την υπ' αριθμ. /13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης δεν επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κανένα ποσό ΦΠΑ, ωστόσο περιορίστηκε το δηλωθέν με τις οικείες δηλώσεις της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017 πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 84.208,72 € στο ποσό των 14.925,85 €, το οποίο και αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκρών της επόμενης φορολογικής περιόδου.
- 2) Με την υπ' αριθμ. /13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 94.964,61 €, πλέον 47.482,31 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018, ήτοι συνολικό ποσό 142.446,92 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει».
- 3) Με την υπ' αριθμ. /13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ΦΠΑ ποσού 61.794,31 €, πλέον 30.897,16 € προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων

υποβληθεισών μηνιαίων δηλώσεων της ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019, ήτοι συνολικό ποσό 92.691,47 €, στο σώμα δε της πράξης υπάρχει η επισήμανση ότι «το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 53 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει», ενώ παράλληλα αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το συνολικό ΦΠΑ εκροών της επόμενης φορολογικής περιόδου πιστωτικό υπόλοιπο ΦΠΑ συνολικού ύψους 20.305,51 €.

Οι διαφορές αυτές ΦΠΑ προέκυψαν επί τη βάσει της από 13.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, σύμφωνα με την οποία:

α) επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.07.2016-30.06.2017 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής λόγω καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία:

- (i) ποσού φορολογητέων εισροών ύψους **12.885,90 €**, το οποίο δεν τεκμηριώνεται από σχετικό παραστατικό,
- (ii) ποσού φορολογητέων εισροών ύψους **83.395,62 €**, το οποίο επίσης δεν τεκμηριώνεται από σχετικό παραστατικό, και
- (iii) δύο (2) ποσών φορολογητέων εισροών ύψους **1.670,73 €** και **13.765,67 €** αντίστοιχα, τα οποία εμφανίζονται ως καταχωρημένα δύο φορές στα λογιστικά αρχεία,

ήτοι ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 111.717,92 € (βλ. σχετικά σελ. 36-37 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 13.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου).

β) επαναπροσδιορίστηκαν οι φορολογητέες εισροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.07.2017-30.06.2018 με την **αφαίρεση** από τις συνολικές δηλωθείσες φορολογητέες εισροές της της περιόδου αυτής λόγω καταχώρησης στα λογιστικά αρχεία:

- (i) ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους **12.809,10 €**, το οποίο αφορούσε σε φορολογική περίοδο πριν την 01.07.2017, και
- (ii) δύο (2) ποσών φορολογητέων εισροών ύψους **45.000,00 €** και **55.069,00 €** αντίστοιχα, τα οποία δεν τεκμηριώνονται από σχετικό/-ά παραστατικό/-ά, ενώ ταυτόχρονα δεν τεκμηριώνεται και η εμφανιζόμενη εξόφλησή τους μέσω του λογαριασμού 38.03.01 («Καταθέσεις όψεως Εθνικής Τράπεζας»), δεδομένου ότι το υπόλοιπο του λογαριασμού δεν επαρκούσε προς το σκοπό αυτό,

ήτοι ποσού φορολογητέων εισροών συνολικού ύψους 112.878,10 € (βλ. σχετικά σελ. 37-38 της συμπροσβαλλόμενης με την ως άνω προσβαλλόμενη υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ως συνιστώσας την αιτιολογία της, από 13.12.2023 οικείας έκθεσης ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου) και

γ) προσδιορίστηκαν το πρώτον αφενός οι φορολογητέες εκροές της προσφεύγουσας κατά την ελεγχθείσα περίοδο 01.07.2018-30.06.2019 στο ποσό συνολικού ύψους **936.432,00 €** και αφετέρου οι φορολογητέες εισροές της κατά την ίδια περίοδο στο ποσό συνολικού ύψους

560.909,44 €, με βάση τα στοιχεία που προέκυπταν από την υπ' αριθμ./13.2.2022 δήλωση ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019 της προσφεύγουσας, δεδομένου ότι υποβλήθηκαν μηδενικές δηλώσεις ΦΠΑ για την εν λόγω φορολογική περίοδο,

ως ακολούθως:

Ελεγχθείσα περίοδος	Φορολογητέες εκροές		Φορολογητέες εισροές	
	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου	Ποσό δήλωσης	Ποσό ελέγχου
01.07.2016-30.06.2017	1.250.644,34 €	1.250.644,34 €	727.218,54 €	615.500,62 €
01.07.2017-30.06.2018	2.276.633,88 €	2.276.633,88 €	1.147.241,62 €	1.034.363,52 €
01.07.2018-30.06.2019	-	936.432,00 €	-	560.909,44 €

III. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

- 1) Με την υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:
 - (i) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και 3 ΚΦΔ) ύψους 2.400,00 € λόγω ανακριβούς υποβολής όλων των (μηνιαίων) δηλώσεων ΦΠΑ της φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017, από τις οποίες δεν προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (12 μήνες x 100,00 € x 2 λόγω υποτροπής), και
 - (ii) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ) ύψους 2.500,00 € λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 13 ν. 4308/2014.
- 2) Με την υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:
 - (i) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και 3 ΚΦΔ) ύψους 800,00 € λόγω ανακριβούς υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ μηνών Ιουλίου, Αυγούστου, Σεπτεμβρίου και Οκτωβρίου της φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018, από τις οποίες δεν προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (4 μήνες x 100,00 € x 2 λόγω υποτροπής), και
 - (ii) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ) ύψους 2.500,00 € λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 13 ν. 4308/2014.
- 3) Με την υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας:
 - (i) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και 3 ΚΦΔ) ύψους 1.400,00 € λόγω ανακριβούς υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ μηνών Δεκεμβρίου, Ιανουαρίου, Φεβρουαρίου, Μαρτίου, Απριλίου, Μαΐου και Ιουνίου της φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019,

από τις οποίες δεν προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (7 μήνες x 100,00 € x 2 λόγω υποτροφής), και

- (ii) ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. η' ΚΦΔ) ύψους 2.500,00 € λόγω μη τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος, κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 5 και 13 ν. 4308/2014.
- 4) Με την υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. δ' ΚΦΔ) ύψους 2.000,00 € λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμ. πρωτ./13.12.2022 αίτημα του ιδίου Προϊσταμένου για διάθεση λογιστικών αρχείων εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή του, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 14 ΚΦΔ (500,00 € x 4 λόγω επανειλημμένης υποτροφής).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση των ως άνω πράξεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, προβάλλοντας, συνοπτικά, τους ακόλουθους λόγους:

- 1) Αυθαίρετο – αναπιολόγητο και μη νόμιμο της κρίσης των προσβαλλόμενων εκθέσεων ελέγχου – Παράνομη και εσφαλμένη έκδοση των οικείων καταλογιστικών πράξεων.
- 2) Πλημμελής τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης κατ' άρθρο 20 του Συντάγματος – Παραβίαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας.

Ως προς τον πρώτο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και β' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για τα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. Για τα νομικά πρόσωπα ή τις νομικές οντότητες που τηρούν διπλογραφικά βιβλία το φορολογικό έτος μπορεί να λήγει στις 30 Ιουνίου. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...]»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και β' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για τα έτη 2016, 2017, 2018 και 2019), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕνπ μπορεί να είναι, αντί της **31^{ης} Δεκεμβρίου**, η **30^η Ιουνίου** εκάστου έτους (φορολογικού), όπως εν προκειμένω συμβαίνει με την προσφεύγουσα.

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 47 παρ. 1 εδ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 30.6.2017, την 30.6.2018 και την 30.6.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών περιόδων 01.07.2016-30.06.2017, 01.07.2017-30.06.2018 και 01.07.2018-30.06.2019 αντίστοιχα): «Το κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του Μέρους Δεύτερου («Φόρος Εισοδήματος Φυσικών Προσώπων») του Κ.Φ.Ε., εκτός από τις περιπτώσεις, όπου ορίζεται διαφορετικά στο παρόν κεφάλαιο.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 30.6.2017, την 30.6.2018 και την 30.6.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για

την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών περιόδων 01.07.2016-30.06.2017, 01.07.2017-30.06.2018 και 01.07.2018-30.06.2019 αντίστοιχα): «Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε., οι οποίες: α) πραγματοποιούνται προς το συμφέρον της επιχείρησης ή κατά τις συνήθειες εμπορικές συναλλαγές της, β) αντιστοιχούν σε πραγματική συναλλαγή και η αξία της συναλλαγής δεν κρίνεται κατώτερη ή ανώτερη της αγοραίας, στη βάση των στοιχείων που διαθέτει η Φορολογική Διοίκηση, γ) εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου, κατά την οποία πραγματοποιούνται, και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.»

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς ήδη από τη γραμματική διατύπωση της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 22 στ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 30.6.2017, την 30.6.2018 και την 30.6.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών περιόδων 01.07.2016-30.06.2017, 01.07.2017-30.06.2018 και 01.07.2018-30.06.2019 αντίστοιχα)) και συνάγεται σαφώς από την ερμηνεία της, το βάρος απόδειξης της πραγματοποίησης μιας δαπάνης, ήτοι του γεγονότος ότι όντως αυτή διενεργήθηκε στα πλαίσια πραγματικής συναλλαγής, το φέρει η ελεγχόμενη επιχείρηση.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 30.6.2017, την 30.6.2018 και την 30.6.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών περιόδων 01.07.2016-30.06.2017, 01.07.2017-30.06.2018 και 01.07.2018-30.06.2019 αντίστοιχα): «Οι ακόλουθες δαπάνες δεν εκπίπτουν: α) [...], β) κάθε είδους δαπάνη που αφορά σε αγορά αγαθών ή λήψη υπηρεσιών αξίας άνω των πεντακοσίων (500) ευρώ, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έγινε με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής, γ) οι μη καταβληθείσες ασφαλιστικές εισφορές, δ) [...], ιδ) οι δαπάνες που πραγματοποιούνται στο πλαίσιο εργασιακής σχέσης, όπως αυτή ορίζεται στην παρ. 2 του άρθρου 12 του ν. 4172/2013, εφόσον η τμηματική ή ολική εξόφληση δεν έχει πραγματοποιηθεί με τη χρήση ηλεκτρονικού μέσου πληρωμής ή μέσω παρόχου υπηρεσιών πληρωμών, ιε) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν με τις παρ. 2, 4-6, 8 και 10 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της Γενικής Γραμματέως Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «2. [...]. **Η μη εξόφληση των ως άνω δαπανών με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής δεν συνιστά, από μόνη της, εικονικότητα ως προς τη συναλλαγή** και δεν έχει ως αποτέλεσμα τον προσδιορισμό του εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 του ιδίου νόμου, εφόσον δεν συντρέχουν και άλλοι λόγοι. 3. [...]. Ως αξία συναλλαγής λαμβάνεται υπόψη το καθαρό ποσό της αξίας της συναλλαγής, προ ΦΠΑ. 4. Ως τραπεζικό μέσο πληρωμής, προκειμένου για την εφαρμογή των κοινοποιούμενων διατάξεων, νοείται: -Η κατάθεση σε τραπεζικό λογαριασμό του προμηθευτή, είτε με μετρητά είτε με μεταφορά μεταξύ λογαριασμών (έμβασμα), -Η χρήση χρεωστικών ή πιστωτικών καρτών της εταιρείας που πραγματοποιεί την πληρωμή, -Η έκδοση τραπεζικής επιταγής της επιχείρησης ή η εκχώρηση επιταγών τρίτων, -Η χρήση συναλλαγματικών οι οποίες εξοφλούνται μέσω τραπεζής, -Η χρήση ταχυδρομικής επιταγής - ταχυπληρωμής ή η κατάθεση σε λογαριασμό πληρωμών των Ελληνικών Ταχυδρομείων. 5. Σε περίπτωση που καταβάλλονται προκαταβολές έναντι της αξίας του προς αγορά αγαθού ή υπηρεσίας ή όταν πραγματοποιούνται τμηματικές καταβολές που αφορούν συναλλαγές συνολικού ύψους άνω των € 500, απαιτείται η χρήση τραπεζικού μέσου, ανεξαρτήτως του ποσού της κάθε τμηματικής καταβολής ή προκαταβολής.

6. Σε περίπτωση που οι αντισυμβαλλόμενοι είναι ταυτόχρονα προμηθευτές και πελάτες, επιτρέπεται να προβούν σε εκατέρωθεν λογιστικούς συμψηφισμούς, εφόσον αυτό δεν αντιβαίνει σε διατάξεις άλλων νόμων. Όταν η διαφορά που απομένει μετά τον συμψηφισμό είναι μεγαλύτερη των 500 ευρώ, τότε για να αναγνωρισθεί το σύνολο των αγορών απαιτείται η εξόφλησή της με τραπεζικό μέσο πληρωμής. Τα ίδια ισχύουν και στην περίπτωση πώλησης αγαθών μεταξύ υπόχρεων απεικόνισης συναλλαγών με «ανταλλαγή». 7. [...]. 8. Σε περιπτώσεις συναλλαγών, που διενεργούνται σε ημέρες και ώρες μη λειτουργίας των τραπεζών ή που για αντικειμενικούς λόγους δεν είναι δυνατή η εξόφληση με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής και καταβάλλονται σε μετρητά ή παραδίδονται συναλλαγματικές οι οποίες εξοφλούνται εκτός τραπεζικού συστήματος, προκειμένου η δαπάνη να αναγνωρισθεί φορολογικά από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης, η εταιρεία που παρέχει την υπηρεσία ή πουλάει τα αγαθά, υποχρεούται να καταθέσει εντός δύο (2) εργάσιμων ημερών από την έκδοση του παραστατικού (απόδειξη είσπραξης μετρητών ή παραλαβής συναλλαγματικών εκτός τραπεζικού συστήματος) σε τραπεζικό λογαριασμό που τηρεί σε οποιαδήποτε αναγνωρισμένη τράπεζα ή πιστωτικό οργανισμό το ποσό των μετρητών που εισέπραξε. Ο λόγος της αδυναμίας εξόφλησης με τη χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής πρέπει να αναγράφεται πάνω στο σώμα του στοιχείου του ΚΦΑΣ και να αποδεικνύεται με οποιοδήποτε πρόσφορο μέσο. 9. [...]. 10. Επισημαίνεται ότι οι δαπάνες που έχουν πραγματοποιηθεί εντός του φορολογικού έτους, αλλά δεν έχουν εξοφληθεί στο έτος αυτό, κρίνονται οριστικά, ως προς την εκπαισιμότητά τους, στο φορολογικό έτος που θα λάβει χώρα η εξόφληση αυτών. Στην περίπτωση που στο έτος εξόφλησης των δαπανών διαπιστωθεί ότι οι δαπάνες αυτές εξοφλήθηκαν χωρίς να γίνει χρήση τραπεζικού μέσου πληρωμής (π.χ. με μετρητά), η επιχείρηση υποχρεούται να υποβάλλει τροποποιητική δήλωση του φορολογικού έτους, εντός του οποίου πραγματοποιήθηκε η συναλλαγή, προσθέτοντας τα ποσά αυτών των δαπανών ως θετική λογιστική διαφορά. 11. [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 38 παρ. 1, 2 και 4 Κώδικα ΦΠΑ (που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 2859/2000), όπως ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.07.2016-30.06.2019: «1. Οι υπόχρεοι στο φόρο που ενεργούν φορολογητέες πράξεις ή πράξεις απαλλασσόμενες του φόρου, για τις οποίες έχουν δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών με βάση τις διατάξεις του άρθρου 30, οφείλουν να υποβάλλουν δήλωση ΦΠΑ για κάθε φορολογική περίοδο. 2. Η φορολογική περίοδος ορίζεται ως εξής: α) ένας **ημερολογιακός μήνας**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **διπλογραφικό** λογιστικό σύστημα [...], β) ένα **ημερολογιακό τρίμηνο**, προκειμένου για υπόχρεους, οι οποίοι χρησιμοποιούν **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα, καθώς και για μη υπόχρεους σε τήρηση βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία. 2α. [...]. 4. Η δήλωση ΦΠΑ υποβάλλεται μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του μήνα που ακολουθεί τη λήξη της φορολογικής περιόδου. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 38 Κώδικα ΦΠΑ (όπως αυτές ίσχυαν για πράξεις (συναλλαγές) που διενεργήθηκαν εντός της περιόδου 01.07.2016-30.06.2019), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΠΑ για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) ήταν **η τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα**.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.07.2016-30.06.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την περίοδο

01.07.2016-30.06.2019 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο, με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν. Η έκπτωση αυτή παρέχεται **κατά το μέρος που** τα αγαθά και οι υπηρεσίες **χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται** στο φόρο. [...]»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 32 παρ. 1 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.07.2016-30.06.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την 01.07.2016-30.06.2019 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) [...], β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν, γ) στοιχεία, από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος, με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά, δ) [...]»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 30 παρ. 3 εδ. α' Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυε κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.07.2016-30.06.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την 01.07.2016-30.06.2019 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16, 17 και 18.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 16 παρ. 1 και 2 Κώδικα ΦΠΑ, όπως ίσχυαν κατά την τελευταία ημέρα του εκάστοτε ημερολογιακού μήνα της περιόδου 01.07.2016-30.06.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΠΑ για την 01.07.2016-30.06.2019 για τους υποκείμενους στο ΦΠΑ υπόχρεους τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος): «1. Η φορολογική υποχρέωση γεννάται και ο φόρος γίνεται απαιτητός από το Δημόσιο κατά το χρόνο που πραγματοποιείται η παράδοση των αγαθών και η παροχή των υπηρεσιών. Η παράδοση των αγαθών συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο τα αγαθά τίθενται στη διάθεση του προσώπου που τα αποκτά. Όταν ο προμηθευτής των αγαθών αναλαμβάνει την υποχρέωση αποστολής τους, η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο, κατά τον οποίο αρχίζει η αποστολή, εκτός αν ο προμηθευτής αναλαμβάνει και την υποχρέωση συναρμολόγησης ή εγκατάστασης των αγαθών, οπότε η παράδοση συντελείται κατά το χρόνο αποπεράτωσης των εργασιών αυτών. 2. Κατ' εξαίρεση, ο φόρος γίνεται απαιτητός: α) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου, σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, με εξαίρεση τις παροχές υπηρεσιών, οι οποίες φορολογούνται στον τόπο εγκατάστασης του λήπτη, σύμφωνα με την περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 14, β) [...], γ) κατά το χρόνο έκδοσης του τιμολογίου ή άλλου στοιχείου που επέχει θέση τιμολογίου και το αργότερο τη 15^η του επόμενου μήνα από αυτόν, κατά τον οποίο γεννήθηκε η φορολογική υποχρέωση, προκειμένου για παραδόσεις αγαθών που απαλλάσσονται από το φόρο, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 28, δ)

[...], ε) κατά το χρόνο που έχει συμφωνηθεί η καταβολή κάθε δόσης σε περίπτωση παροχής υπηρεσιών, για τις οποίες η αντιπαροχή καταβάλλεται περιοδικά, στ) [...]. 3. [...].»

Επειδή, με τον πρώτο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι:

α) Εν προκειμένω, όπως σαφώς προκύπτει από το περιεχόμενο των οικείων εκθέσεων ελέγχου, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης προχώρησε στον καταλογισμό σε βάρος της των επίμαχων ποσών φόρου, βασιζόμενος αποκλειστικά και μόνο στο γεγονός ότι δεν προκύπτει καταβολή ποσών με χρήση τραπεζικών μέσων πληρωμών, χωρίς ουδόλως να εξετάσουν αν οι μεταξύ αυτών και της ίδιας συναλλαγές πράγματι έλαβαν χώρα και χωρίς να αξιολογήσουν το σύνολο των προσκομισθέντων από πλευράς της στοιχείων, από τα οποία αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι οι επίμαχες συναλλαγές πραγματοποιήθηκαν στο ακέραιο και έτσι η ίδια τελούσε σε κάθε περίπτωση σε καλή πίστη ως προς τις εκδότριες των επίμαχων τιμολογίων εταιρείες. Αντίθετα, ο έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης προχώρησε στην έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού ΦΠΑ, χωρίς να λάβει υπόψη του τα προσκομισθέντα από πλευράς της έγγραφα, από τα οποία αποδεικνύεται, πέραν πάσης αμφιβολίας, ότι οι επίμαχες συναλλαγές πράγματι έλαβαν χώρα.

β) Περαιτέρω, ουδεμία αναφορά γίνεται στους ειδικότερους εκείνους λόγους που οδήγησαν στο συμπέρασμα ότι οι ως άνω αντισυμβαλλόμενες της εταιρείες πραγματοποιούσαν εικονικές συναλλαγές, ήτοι δε διευκρινίζεται αν επρόκειτο για επιχειρήσεις φορολογικά ή συναλλακτικά ανύπαρκτες και από ποια επιμέρους στοιχεία οδηγήθηκε η φορολογική αρχή στο εν λόγω συμπέρασμα, ενώ δεν παρατίθεται από πλευράς τους κανένα απολύτως στοιχείο, από το οποίο να προκύπτει και δη ανενδοίαστα η μη πραγματοποίηση των αναγραφόμενων στα επίμαχα φορολογικά στοιχεία συναλλαγών. Ειδικότερα:

- (i) Η φορολογική αρχή, εμμένοντας με στείρο και αναιτιολόγητο τρόπο να χρησιμοποιεί ως μοναδικό της κριτήριο το εάν έλαβε χώρα εξόφληση τιμολογίου με χρήση τραπεζικού τρόπου πληρωμής, απορρίπτει δαπάνες, οι οποίες κατά την κοινή πείρα είναι αυτονόητο ότι δεν μπορεί παρά να είναι πραγματικές.

Όπως ενδεικτικό παράδειγμα είναι η δαπάνη πληρωμής οφειλών προς τη ΔΕΗ για ποσά α) 52.195,64 € για τη χρήση 01.07.2017-30.06.2018, β) 129.301,85 € για τη χρήση 01.07.2017-30.06.2018 και γ) 4.822,00 € για τη χρήση 01.07.2018-30.06.2019. Δηλαδή έξοδα προς τη ΔΕΗ (κατά τεκμήριο και κατά την κοινή πείρα των συναλλαγών απολύτως πραγματικά) συνολικού ποσού 186.319,49 € δεν αναγνωρίστηκαν, επειδή η πληρωμή τους έγινε με μετρητά.

- (ii) Πέραν αυτού η φορολογική αρχή δεν έλαβε καθόλου υπόψη της το γεγονός ότι κανένας δεν υποχρεώνει τον λήπτη του τιμολογίου να το έχει εξοφλήσει πριν την ημερομηνία διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Στον πραγματικό κόσμο υπάρχει και η έννοια της πίστωσης. Υπάρχουν και οι διαφωνίες ως προς την ποιότητα των πωληθέντων υλικών και παρασχεθεισών υπηρεσιών, οι οποίες διαφωνίες οδηγούν σε καθυστερήσεις πληρωμών. Υπάρχει γενικά άπειρο πλήθος παραγόντων που μπορεί να οδηγήσει στο αποτέλεσμα ορισμένες καταβολές να γίνουν με μεγάλη καθυστέρηση και να μην έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι την ημέρα διενέργειας του φορολογικού ελέγχου. Ακόμα και στην πιο απλουστευμένη περίπτωση που ο λήπτης του τιμολογίου απλά αρνείται να

πληρώσει, επειδή είναι κακός άνθρωπος, το τιμολόγιο είναι πραγματικό (και ρισκάρει να υποχρεωθεί να το πληρώσει με τόκους και δικαστικά έξοδα), αλλά σε κάθε περίπτωση πρόκειται για πραγματική δαπάνη, μη δυνάμενη να φορολογηθεί ως δήθεν «έσοδο» μόνο και μόνο λόγω της μη εξόφλησής της προ της (τυχαίας) στιγμής του φορολογικού ελέγχου.

Ενόψει των ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν τα ανωτέρω αναφερόμενα τιμολόγια-δελτία αποστολής, πραγματοποιήθηκαν στο ακέραιο, δεδομένου ότι τα αναφερόμενα σε αυτά είδη, τα οποία είναι απαραίτητα για την άσκηση της δραστηριότητας της επιχείρησής της και τη διαφημιστική προώθηση αυτής, πράγματι αγοράστηκαν, εξακολουθούν δε να χρησιμοποιούνται μέχρι σήμερα, γεγονός από το οποίο αποδεικνύεται πέραν πάσης αμφιβολίας ότι η ίδια τελούσε σε κάθε περίπτωση σε καλή πίστη ως προς τις εκδότριες αυτών εταιρείες. Τα πορίσματα των υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, τα οποία σε κάθε περίπτωση δεν αναπτύσσονται στις προσβαλλόμενες από 13.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου, ώστε να είναι δυνατό να διαπιστωθεί βάσει ποιων συγκεκριμένων στοιχείων κατέληξαν στο συμπέρασμα της πραγματοποίησης εικονικών συναλλαγών από πλευράς αυτών, επ' ουδενί δεν αρκούν για να οδηγήσουν στο συμπέρασμα της δήθεν οφειλής εκ μέρους της δυσθεώρητων ποσών για ΦΠΑ και φόρο εισοδήματος.

Το μοναδικό δε επιχείρημα που αναφέρεται στην από 30.12.2022 έκθεση ελέγχου, σύμφωνα με το οποίο οι συναλλασσόμενες οντότητες δε βρέθηκαν στο χώρο που είχαν δηλώσει, δεν αρκεί για να οδηγήσει στο συμπέρασμα περί μη αποδοχής των εν λόγω πραγματικών συναλλαγών (εξόδων και ΦΠΑ που αυτές συνεπάγονται) σύμφωνα και με τη σχετική νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας.

Αντίθετα, ενόψει του γεγονότος ότι τα είδη, στα οποία αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια, πράγματι αγοράστηκαν και εξακολουθούν να χρησιμοποιούνται από αυτή σε συνδυασμό με το γεγονός ότι μέρος αυτών εξοφλήθηκε, όπως απαιτείται από τις οικείες νομοθετικές διατάξεις, αποδεικνύεται ότι οι συναλλαγές, στις οποίες αφορούν, πραγματοποιήθηκαν στο ακέραιο και η ίδια σε ουδεμία παράβαση υπέπεσε. Κατά συνέπεια, ορθά προχώρησε σε άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης των σχετικών δαπανών από τα ακαθάριστα έσοδά της και τις συμπεριέλαβα στις υποβληθείσες δηλώσεις ΦΠΑ.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013 (όπως ίσχυε κατά την 30.6.2017, την 30.6.2018 και την 30.6.2019 (κρίσιμες ημερομηνίες, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικών περιόδων 01.07.2016-30.06.2017, 01.07.2017-30.06.2018 και 01.07.2018-30.06.2019 αντίστοιχα)) τυποποιείται από το νομοθέτη ο τρόπος εξασφάλισης της βεβαιότητας («πλήρης απόδειξη») ως προς την πραγματοποίηση κάποιων περιπτώσεων δαπανών (και συγκεκριμένα των δαπανών καθαρής αξίας άνω των 500,00 €) για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και ειδικότερα για σκοπούς απόδειξης εκ μέρους των (εχόντων το σχετικό βάρος) φορολογουμένων της δεύτερης προϋπόθεσης που τίθεται από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 22 ν. 4172/2013 (όπως αυτή ίσχυε κατά την 31.12.2016 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕνπ φορολογικού έτους 2016)) για την έκπτωση των παραγωγικών δαπανών μιας επιχείρησης από τα ακαθάριστα έσοδά της, ήτοι της προϋπόθεσης της πραγματοποίησης της σχετικής

συναλλαγής. Και ο τρόπος εξασφάλισης μιας τέτοιας βεβαιότητας είναι ακριβώς ο τρόπος εξόφλησης των δαπανών, ο οποίος θα πρέπει να είναι τόσο πρόδηλος και ταυτόχρονα διαφανής, ώστε να μην μπορεί να αμφισβητηθεί από κανέναν, τέτοιος δε τρόπος είναι ευλόγως μόνον ο τρόπος εξόφλησής τους μέσω του τραπεζικού συστήματος. Συνεπώς, η διάταξη αυτή του άρθρου 23 περ. β' ν. 4172/2013 αποτελεί καταρχήν ένα ασφαλές μέσο για τις επιχειρήσεις -αλλά και για τη Φορολογική Διοίκηση- για την απόδειξη της πραγματοποίησης μιας παραγωγικής δαπάνης (του ότι πράγματι υπέστησαν μια επιβάρυνση για σκοπούς της δραστηριότητάς τους), αλλά από την άλλη πλευρά και ένα μέσο αποτροπής της απόκρυψης από τη Φορολογική Διοίκηση φορολογητέας ύλης, η οποία (απόκρυψη) ευνοείται, κατά τα διδάγματα της κοινής πείρας, από τη μη διέλευση των πάσης φύσεως πληρωμών μέσω ενός διαφανούς καταρχήν συστήματος, όπως είναι το τραπεζικό, σε τέτοιο μάλιστα βαθμό ώστε ο νομοθέτης να θεωρήσει ότι έπρεπε να θεσπίσει απόλυτη απαγόρευση της έκπτωσης της οικείας δαπάνης σε μια τέτοια περίπτωση. Υπό αυτό πρίσμα, η μη εξόφληση μιας παραγωγικής δαπάνης με τραπεζικό μέσο πληρωμής δε συνεπάγεται, δίχως άλλο, και την εικονικότητα της οικείας συναλλαγής (όπως προκύπτει σαφώς και από τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα παρ. 2 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1216/2014 εγκυκλίου της ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών), δηλαδή το συμπέρασμα ότι ακολουθήθηκε σκόπιμα μια μεθοδευμένη συμπεριφορά με σκοπό την εξαπάτηση της Φορολογικής Διοίκησης (γεγονός που μπορεί να έχει και περαιτέρω δυσμενείς συνέπειες για τον παραβάτη), ωστόσο σε κάθε περίπτωση αποτελεί ισχυρή ένδειξη για τη μη πραγματοποίηση της συναλλαγής -τόσο ισχυρή, ώστε να φτάνει μέχρι του σημείου της θέσπισης από το νομοθέτη της μη αναγνώρισης της έκπτωσης της σχετικής δαπάνης από τα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης που επικαλείται την πραγματοποίησή της.

β) Καμιά από τις ως άνω δαπάνες που δεν αναγνωρίστηκαν από την υπό κρίση έλεγχο της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα της προσφεύγουσας και κανένα ποσό από τον οικείο ΦΠΑ εισροών που δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από το ΦΠΑ εκροών δεν απορρίφθηκε επί τη βάση της μη πραγματοποίησης των σχετικών συναλλαγών, αλλά επί τη βάση των ως άνω αναφερθέντων ανά περίπτωση λόγων.

γ) Σ' ό,τι αφορά ειδικά στις δαπάνες ηλεκτρικού ρεύματος, η προσφεύγουσα ανακριβώς ισχυρίζεται ότι αυτές δεν αναγνωρίστηκαν προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της, δεδομένου ότι, όπως προκύπτει σαφώς από τη συμπροσβαλλόμενη με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ως συνιστώσα την αιτιολογία τους, από 13.12.2023 οικεία έκθεση ελέγχου του ιδίου Προϊσταμένου (σελ. 81-82), αναγνωρίστηκε τελικά προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της το σύνολο της σχετικής δαπάνης της, και στις τρεις (3) ως άνω ελεγχθείσες φορολογικές περιόδους, με αποτέλεσμα να παρέλκει η εξέταση του περί του αντιθέτου ισχυρισμού της αυτού.

δ) Εξάλλου, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας ότι η φορολογική αρχή δεν έλαβε καθόλου υπόψη της το γεγονός ότι κανένας δεν υποχρεώνει τον λήπτη του τιμολογίου να το έχει εξοφλήσει πριν την ημερομηνία διενέργειας του φορολογικού ελέγχου, ότι στον πραγματικό κόσμο υπάρχει και η έννοια της πίστωσης, ότι υπάρχουν και οι διαφωνίες ως προς την ποιότητα των πωληθέντων υλικών και παρασχεθεισών υπηρεσιών, οι οποίες (διαφωνίες) οδηγούν σε καθυστερήσεις πληρωμών, ότι υπάρχει γενικά άπειρο πλήθος παραγόντων που μπορεί να οδηγήσει στο αποτέλεσμα ορισμένες καταβολές να γίνουν με μεγάλη καθυστέρηση

και να μην έχουν πραγματοποιηθεί μέχρι την ημέρα διενέργειας του φορολογικού ελέγχου και ότι, ακόμα και στην πιο απλουστευμένη περίπτωση που ο λήπτης του τιμολογίου απλά αρνείται να πληρώσει, επειδή είναι κακός άνθρωπος, το τιμολόγιο είναι πραγματικό (και ρισκάρει να υποχρεωθεί να το πληρώσει με τόκους και δικαστικά έξοδα), αλλά σε κάθε περίπτωση πρόκειται για πραγματική δαπάνη, μη δυνάμενη να φορολογηθεί ως δήθεν «έσοδο» μόνο και μόνο λόγω της μη εξόφλησής της προ της (τυχαίας) στιγμής του φορολογικού ελέγχου είναι προφανές ότι προβάλλεται αόριστα, δεδομένου ότι η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει, προσκομίζοντας παράλληλα αποδεικτικώς και σχετικά έγγραφα, σε ποιες από τις μη αναγνωρισθείσες δαπάνες της αφορά ο ισχυρισμός της αυτός, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό αυτός να εξεταστεί και να κριθεί στην ουσία του.

Για τους λόγους αυτούς, ο πρώτος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Ως προς το δεύτερο λόγο της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 20 παρ. 2 του Συντάγματος, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ΦΕνπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (19.12.2023): *«Το δικαίωμα της προηγούμενης ακρόασης του ενδιαφερομένου ισχύει και για κάθε διοικητική ενέργεια ή μέτρο που λαμβάνεται σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων του.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 6 παρ. 1 και 2 ν. 2690/1999, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ΦΕνπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (19.12.2023): *«1. Οι διοικητικές αρχές, πριν από κάθε ενέργεια ή μέτρο σε βάρος των δικαιωμάτων ή συμφερόντων συγκεκριμένου προσώπου, οφείλουν να καλούν τον ενδιαφερόμενο να εκφράσει τις απόψεις του, εγγράφως ή προφορικώς, ως προς τα σχετικά ζητήματα. 2. Η κλήση προς ακρόαση είναι έγγραφη, αναφέρει τον τόπο, την ημέρα και την ώρα της ακρόασης, προσδιορίζει δε το αντικείμενο του μέτρου ή της ενέργειας. Η κλήση κοινοποιείται στον ενδιαφερόμενο τουλάχιστον πέντε (5) πλήρεις ημέρες πριν από την ημέρα της ακρόασης. Ο ενδιαφερόμενος έχει το δικαίωμα να λάβει γνώση των σχετικών αποδεικτικών στοιχείων και να προβεί σε ανταπόδειξη. Η τήρηση της προαναφερόμενης διαδικασίας, καθώς και η λήψη υπόψη των απόψεων του ενδιαφερομένου, πρέπει να προκύπτουν από την αιτιολογία της διοικητικής πράξης. Το υιοθετούμενο μέτρο πρέπει να λαμβάνεται μέσα σε εύλογο χρονικό διάστημα από την ακρόαση του ενδιαφερομένου.»*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ΚΦΔ, που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ΦΕνπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (19.12.2023): *«1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί εγγράφως στο φορολογούμενο σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου και τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου, ο οποίος πρέπει να είναι πλήρως αιτιολογημένος. [...]. 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. [...]. 3. Οι διαδικασίες εφαρμογής του παρόντος άρθρου καθορίζονται με απόφαση του Διοικητή.»

Επειδή, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην υπ' αριθμ. ΔΕΛ Α 1198404 ΕΞ 2013/31.12.2013 (ΦΕΚ Β' 3366/31.12.2013) απόφαση του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων ΦΕνπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (19.12.2023): «Σε κάθε περίπτωση που διαπιστώνεται από το φορολογικό έλεγχο ότι προκύπτει διαφοροποίηση της φορολογικής οφειλής του φορολογούμενου σε σχέση με τις δηλώσεις που έχει υποβάλλει, η φορολογική Διοίκηση πριν τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου και της έκδοσης της οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου επιδίδει στον υπόχρεο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου μαζί με το σχετικό σημείωμα διαπιστώσεων με τα αποτελέσματα του φορολογικού ελέγχου, στο οποίο θα αναφέρεται η φορολογική οφειλή με βάση τα αποτελέσματα του ελέγχου αυτού καθώς και οποιοδήποτε σχετικό στοιχείο αιτιολογεί τη διαφοροποίηση της αμέσως ως άνω οφειλής σε σχέση με την φορολογική οφειλή με βάση τη δήλωση. Με το σημείωμα αυτό θα καλείται ο φορολογούμενος να διατυπώσει τις απόψεις του σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό του φόρου **εντός είκοσι (20) ημερών από την επίδοσή του**. Ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός του φόρου, το σημείωμα διαπιστώσεων καθώς και το ότι λήφθηκαν υπόψη οι απόψεις του φορολογούμενου στην περίπτωση που αυτές παρασχέθηκαν ή ενδεχόμενη μη ανταπόκριση του θα αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου, με βάση την οποία θα εκδίδεται η οριστική πράξη προσδιορισμού του φόρου. 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, και κοινοποιείται στον φορολογούμενο μαζί με την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 169 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «1. Δημόσια είναι τα έγγραφα, τα οποία έχουν συνταχθεί από δημόσιο όργανο. 2. Ιδιωτικά είναι όλα τα έγγραφα τα οποία δεν είναι δημόσια. Τα ιδιωτικά έγγραφα πρέπει πάντως να φέρουν την υπογραφή του συντάκτη [...]. 3. Θεωρούνται επίσης έγγραφα, κατά τις διακρίσεις των προηγούμενων παραγράφων: α) τα βιβλία των οποίων την τήρηση επιβάλλουν οι κείμενες διατάξεις και β) [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 170 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Τα δημόσια και τα ιδιωτικά έγγραφα, τα οποία προσάγονται στο δικαστήριο, πρέπει να έχουν συνταχθεί κατά τους νόμιμους τύπους σύμφωνα με τις γενικές διατάξεις, ή, αν ο νόμος που διέπει τη σχέση απαιτεί ειδικό τύπο, κατά τον τύπο αυτόν.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 171 ν. 2717/1999, όπως ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «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. [...]. 2. [...]. 3. Κατά τα λοιπά το περιεχόμενο των δημόσιων εγγράφων, καθώς και όλο το περιεχόμενο των ιδιωτικών, εκτιμάται σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 148. 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**. 5. [...]. 6. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων εφαρμόζονται μόνο εφόσον ο νόμος που διέπει τη σχέση δεν ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 148 ν. 2717/1999, όπως ισχύει (αναλογικά εφαρμοζόμενη) κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Το δικαστήριο χρησιμοποιεί τα αποδεικτικά μέσα κατά την κρίση του και τα εκτιμά ελευθέρως, αυτοτελώς ή σε συνδυασμό μεταξύ τους, εκτός αν ειδική διάταξη νόμου ορίζει διαφορετικά.»

Επειδή, περαιτέρω, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 1 εδ. β' ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (19.12.2023): «Οι διατάξεις του Κώδικα, και ιδίως αυτές που αφορούν [...] τον προσδιορισμό φόρου [...], εφαρμόζονται αναλόγως και για τις πράξεις επιβολής προστίμων».

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (19.12.2023): «Ο φορολογούμενος [...] καλείται εγγράφως [...] να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων [...] πριν την έκδοσή της, **με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για διαδικαστικές παραβάσεις [...]**».

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους Ι 3 και ΙΙ 2 περ. στ' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών: «Ι. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία**, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης [...]**. ΙΙ. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54). α) [...]. γ) Μη ανταπόκριση σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 περ. δ'). δ) [...]. ζ) Μη συμμόρφωση του φορολογούμενου με τις κατά το άρθρο 13 υποχρεώσεις του (παρ. 1 περ. η'). η) [...].»

Επειδή, με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι στην υπό κρίση υπόθεση τηρήθηκε πλημμελώς το δικαίωμά της σε προηγούμενη ακρόαση κατ' άρθρο 20 του Συντάγματος και έτσι παραβιάστηκε ουσιώδης τύπος της διαδικασίας, δεδομένου ότι τηρήθηκε τύποις μόνο ο ουσιώδης τύπος της προηγούμενης ακρόασης, ειδικότερα δε:

α) Του κοινοποιήθηκε μεν (στις 06.12.2022) το υπ' αριθμ./2022 σημείωμα διαπιστώσεων, πλην όμως ουδόλως λήφθηκαν υπόψη οι ισχυρισμοί που προέβαλε κατά τον έλεγχο και τα προσκομισθέντα με το σχετικό υπόμνημά της στοιχεία, αλλά αντιθέτως, όπως

συνάγεται από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος οι ισχυρισμοί της απορρίφθηκαν, χωρίς καν να εξεταστούν. Είναι μάλιστα ενδεικτικό της προχειρότητας του υπό κρίση ελέγχου και της καθαρά τυπικής τήρησης του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης το γεγονός ότι ουδεμία μνεία γίνεται στους λόγους, βάσει των οποίων οι ισχυρισμοί της απορρίφθηκαν στο σύνολό τους.

β) Δέον δε να τονιστεί ότι πέραν των πραγματικών συνθηκών πραγματοποίησης των συναλλαγών, στις οποίες αφορούν τα επίμαχα τιμολόγια, στις νομίμως και εμπροθέσμως κατατεθείσες απόψεις της είχε εκτεθεί και πλήθος νομικών διατάξεων, εγκυκλίων του Υπουργείου Οικονομικών και αποφάσεων του Συμβουλίου της Επικρατείας, βάσει των οποίων η φορολογική αρχή όφειλε να απόσχει από τον καταλογισμό σε βάρος της των επίδικων παραβάσεων και ακολουθώντας από την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης προσδιορισμού φόρου εισοδήματος. Εντούτοις, όπως σαφώς προκύπτει από το περιεχόμενο των από 13.12.2023 εκθέσεων ελέγχου, η φορολογική αρχή απέρριψε εκ προοιμίου το σύνολο των ισχυρισμών της, χωρίς καν να τους εξετάσει, κρίνοντας καθ' όλα αυθαίρετα και παράνομα ότι καλύπτεται η εκ του νόμου προβλεπόμενη προϋπόθεση περί προηγούμενης ακρόασης με μόνη την επίδοση του σημειώματος του άρθρου 28 ν. 4174/2013 χωρίς την περαιτέρω διερεύνηση της βασιμότητας αυτών. Ως εκ τούτου, παρά το γεγονός ότι εν προκειμένω του επιδόθηκε εγγράφως κλήση για ακρόαση, κατά τα εις το νόμο προβλεπόμενα, το ουσιαστικό της δικαίωμα ακρόασης δεν τηρήθηκε, δεδομένου ότι η φορολογική αρχή όχι μόνο δεν έλαβε υπόψη της τους ισχυρισμούς της κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης καταλογιστικής πράξης, αλλά δεν εισήλθε καν στη διαδικασία εξέτασης αυτών και αιτιολογημένης απόρριψής τους.

γ) Σημειωτέον δε ότι, σύμφωνα με όσα προεκτέθηκαν, λαμβανομένου ειδικότερα υπ' όψη ότι εν προκειμένω δεν προκύπτει πως συνέτρεχε περίπτωση αποτροπής κινδύνου ή επιτακτικό δημόσιο συμφέρον για την έκδοση της πράξης αυτής άνευ ουσιαστικής τηρήσης της διαδικασίας προηγούμενης ακρόασής της, η προσβαλλόμενη καταλογιστική πράξη εκδόθηκε κατά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας έκδοσής της και έπρεπε να ακυρωθεί κατά παραδοχή του λόγου αυτού, δεδομένου ότι η μη ουσιαστική τήρηση του δικαιώματός της για προηγούμενη ακρόαση είχε ως άμεση συνέπεια την επιβάρυνσή της με δυσθεώρητα ποσά φόρου.

Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι η τήρηση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης δεν αφορά στην τυπική κλήση του φορολογούμενου προς διατύπωση των απόψεών του, αλλά συνίσταται στην εκτίμηση και αξιολόγηση των ισχυρισμών του από πλευράς της διενεργούσας τον έλεγχο φορολογικής αρχής, καθίσταται σαφές ότι η προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε χωρίς την τήρηση του δικαιώματός της.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν εν μέρει ως νόμω αβάσιμοι και εν μέρει ως αόριστοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως προκύπτει σαφώς από τις συμπροσβαλλόμενες με τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου και ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, ως συνιστώσες αντίστοιχα την αιτιολογία τους, από 13.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και ΦΠΑ του ίδιου Προϊσταμένου -που αποτελούν σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 171 παρ. 4 ν. 2717/ 1999 σε συνδυασμό με εκείνη της παρ. 1 του ίδιου άρθρου ν. 2717/1999 (όπως αμφότερες ισχύουν (αναλογικά εφαρμοζόμενες) κατά την ημερομηνία έκδοσης της

παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας) πλήρη απόδειξη για όσα βεβαιώνεται σε αυτές ότι ενήργησε/-αν ο/οι συντάκτης/-ες της-, στην υπό κρίση περίπτωση κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα (στις 21.12.2022) το υπ' αριθμ. πρωτ./13.12.2022 αίτημα του ιδίου Προϊσταμένου για προσκόμιση των τηρηθέντων για την περίοδο 01.07.2016-30.06.2019 λογιστικών της αρχείων και στοιχείων εντός πέντε (5) ημερών από την κοινοποίησή του. Η προθεσμία αυτή παρήλθε άπρακτη, χωρίς η προσφεύγουσα να ανταποκριθεί στο αίτημα αυτό, με αποτέλεσμα, επί τη βάση της διάταξης του άρθρου 28 παρ. 1 περ. γ' ν. 4172/2013, να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα και οι εκροές της με βάση κάθε στοιχείο που είχε στη διάθεσή του ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης. Συναφώς κοινοποιήθηκε στην προσφεύγουσα (στις 05.05.2023) το υπ' αριθμ./2.5.2023 σημείωμα διαπιστώσεων του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου (μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των αντίστοιχων ΦΕνπ και ΦΠΑ), επί του οποίου η προσφεύγουσα τοποθετήθηκε, κατόπιν αιτηθείσων και εγκριθείσων τελικά παρατάσεων, στις 17.7.2023, προσκομίζοντας ταυτόχρονα παραστατικά (και τα λογιστικά αρχεία/βιβλία της). Βάσει αυτών επαναπροσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τα καθαρά κέρδη της με λογιστικό τρόπο (δεδομένου ότι αφενός προσκομίστηκαν στον έλεγχο παραστατικά και διαπιστώθηκε η καταχώρησή τους στα λογιστικά αρχεία) και της κοινοποιήθηκε συναφώς (στις 14.11.2023) το υπ' αριθμ./6.11.2023 σημείωμα διαπιστώσεων του ιδίου ως άνω Προϊσταμένου (μαζί με τις σχετικές προσωρινές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού των αντίστοιχων ΦΕνπ και ΦΠΑ), επί του οποίου αυτή τοποθετήθηκε στις 01.12.2023, προσκομίζοντας ορισμένα παραστατικά-αποδεικτικά εξόφλησης δαπανών-προμηθευτών, επί τη βάση των οποίων επαναπροσδιορίστηκαν οι αναγνωριζόμενες προς έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδά της δαπάνες. Κατόπιν όλων αυτών, ο υπό κρίση έλεγχος δεν έκρινε σκόπιμο να προσδιοριστεί η φορολογητέα ύλη για τις τρεις (3) ελεγχόμενες περιόδους με τη χρήση άλλων διαθέσιμων στοιχείων.

β) Από τα παραπάνω συνάγεται σαφώς ότι ο υπό κρίση έλεγχος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης έλαβε υπόψη τόσο τα προσκομισθέντα στις 17.7.2023 όσο και τα προσκομισθέντα την 01.12.2023 έγγραφα, ώστε μάλιστα να αποστεί τελικά από τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων και των καθαρών κερδών αφενός και των φορολογητέων εκροών αφετέρου στα πλαίσια έμμεσου προσδιορισμού της φορολογητέας ύλης (με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο) και να προσδιορίσει τα σχετικά ποσά με λογιστικό τρόπο.

γ) Τα παραπάνω επιβεβαιώνονται και από τα αναφερόμενα στην από 23.1.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (σελ. 9-10): «...Επί των [...] διαπιστώσεων του ελέγχου εκδόθηκε το υπ' αριθμ./02.05.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4987/2022) και οι σχετικές πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, τα οποία επιδόθηκαν μέσω θυροκόλλησης στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας, σύμφωνα με την υπ' αριθ./05.05.2023 έκθεση επίδοσης των αρμοδίων υπαλλήλων της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης. **Εν συνεχεία, η ελεγχόμενη οντότητα ανταποκρινόμενη** στο ανωτέρω Σημείωμα διαπιστώσεων - Κλήση προς ακρόαση της ελεγκτικής αρχής **προσκόμισε λογιστικά αρχεία, στοιχεία και παραστατικά** για τη διεξαγωγή του ελέγχου, επί των οποίων πραγματοποιήθηκαν οι προβλεπόμενες ελεγκτικές διαδικασίες και ειδικές ελεγκτικές επαληθεύσεις και **προσδιορίστηκαν εκ νέου** τα φορολογικά αποτελέσματα της ελεγχόμενης με βάση τις διαφορές που εντοπίστηκαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος, οι οποίες

αναδιαμόρφωσαν τις σχετικές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. Επί των ανωτέρω διαπιστώσεων του ελέγχου, ως διαμορφώθηκαν μετά την προσκόμιση των κατά τα ανωτέρω παραστατικών στοιχείων και λογιστικών αρχείων της ελεγχόμενης οντότητας, εκδόθηκε το υπ' αριθ./06.11.2023 Σημείωμα Διαπιστώσεων (άρθρου 28 παρ. 1 ν. 4987/2022) και οι σχετικές (νέες) πράξεις προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, τα οποία επιδόθηκαν μέσω θυροκόλλησης στην έδρα της ελεγχόμενης οντότητας την 14.11.2023. **Ανταποκρινόμενη** στο ανωτέρω Σημείωμα Διαπιστώσεων η προσφεύγουσα υπέβαλλε την 01.12.2023 το υπ' αριθμ. πρωτ./01.12.2023 έγγραφο, με το οποίο **προσκομίστηκαν** αποδεικτικά εξόφλησης προμηθευτών [ως αναφέρονται στη σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης] και πληρωμές προς την Δημόσια Επιχείρηση Ηλεκτρισμού, **βάσει των οποίων** ο έλεγχος προέβη στον προσδιορισμό του ποσού εξόφλησης με τραπεζικό τρόπο της σχετικής υποχρέωσης της ελεγχόμενης, μη προκύψαντος ανεξόφλητου υπολοίπου βάσει των στοιχείων που είχε στη διάθεσή της η φορολογική αρχή. Μάλιστα ο έλεγχος, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που είχε στη διάθεσή του, **αποδέχθηκε** την πραγματοποίηση των προσκομισθεισών πληρωμών, παρότι η ελεγχόμενη οντότητα δεν είχε προβεί στην καταχώρηση του συνόλου αυτών στα τηρούμενα βιβλία της, δεδομένου ότι η εξόφληση των προμηθευτών αποτελεί ένα πραγματικό γεγονός, το οποίο δεν μπορεί να αγνοήσει ή να αρνηθεί η ελεγκτική αρχή με βάση τις συνταγματικά κατοχυρωμένες αρχές της χρηστής διοίκησης και της αναλογικότητας. Ενόψει τούτων ο έλεγχος **προσδιόρισε** τα έσοδα και έξοδα της ελεγχόμενης οντότητας **με βάση τα τηρούμενα βιβλία**, όπως διαμορφώθηκαν και προσδιορίστηκαν **από τα προσκομισθέντα παραστατικά**, δεδομένου ότι αυτά **τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου** και **εντοπίστηκε η καταχώρισή τους** στα λογιστικά αρχεία. **Ως εκ τούτου δεν κρίθηκε σκόπιμο να γίνει προσδιορισμός της φορολογητέας ύλης με τη χρήση άλλων διαθέσιμων στοιχείων.** Με βάση τις ανωτέρω διαπιστώσεις συντάχθηκε η από 13.12.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος [...] και εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./13.12.2023,/13.12.2023 &/13.12.2013 οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού φόρου εισοδήματος του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων. Επίσης, προσδιορίστηκαν από τον έλεγχο οι φορολογητέες εισροές και εκροές βάσει των ανωτέρω στοιχείων που προσκομίστηκαν από την ελεγχόμενη οντότητα και των συμπερασμάτων που προέκυψαν ως προς τη φορολογία εισοδήματος και συντάχθηκε η από 13.12.2023 έκθεση μερικού φορολογικού ελέγχου Φ.Π.Α. [...], επί του πορίσματος της οποίας εκδόθηκαν οι υπ' αριθμ./13.12.2023,/13.12.2023 &/13.12.2013 οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης των αντίστοιχων φορολογικών περιόδων. [...].»

Παράλληλα, σύμφωνα με τα αναφερόμενα στις σελ. 17-18 της από 23.1.2024 έκθεσης απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης επί της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής: «...Εν προκειμένω, η ελεγκτική αρχή [...] κοινοποίησε στην προσφεύγουσα δια θυροκολλήσεως [ως προκύπτει από τις σχετικές εκθέσεις επίδοσης των αρμοδίων οργάνων] τα υπ' αριθμ./02.05.2023 και/06.11.2023 Σημειώματα Διαπιστώσεων (άρθρου 28 του ν. 4987/2022)-Κλήσεις προς Ακρόαση, καθώς και τις σχετικές πράξεις προσωρινού προσδιορισμού φόρου, επί των οποίων η προσφεύγουσα **προσκόμισε σχετικά παραστατικά στοιχεία και λογιστικά αρχεία**, κατά τα αναλυτικώς αναφερόμενα στις από 13.12.2023 σχετικές εκθέσεις μερικού φορολογικού ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ.

Σπάρτης. Εν συνεχεία, με βάση τις ελεγκτικές ενέργειες και επαληθεύσεις, οι οποίες **διενεργήθηκαν επί των προσκομισθέντων στοιχείων**, εκ των οποίων [ως προκύπτει από την ανωτέρω έκθεση ελέγχου] σημαντικός αριθμός έγινε δεκτός από τον έλεγχο για την αναγνώριση έκπτωσης των σχετικών δαπανών κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων από επιχειρηματική δραστηριότητα της προσφεύγουσας, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις προσδιορισμού του φόρου και προστίμου, κατόπιν αιτιολογημένης απόρριψης των υπολοίπων στοιχείων και ισχυρισμών της προσφεύγουσας [π.χ. μη προσκόμιση στοιχείων εξόφλησης τιμολογίων αγορών και δαπανών ποσού άνω των 500,00 ευρώ, με τραπεζικό μέσο πληρωμής, κατά τα προαναφερθέντα]. [...].»

δ) Εξάλλου, η προσφεύγουσα δεν εξειδικεύει ποιοι από τους προβληθέντες επί των ως άνω δύο (2) σημειωμάτων διαπιστώσεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης ισχυρισμούς της ή/και ποια από τα προσκομισθέντα συναφώς από την ίδια έγγραφα δε λήφθηκαν υπόψη από τον υπό κρίση έλεγχο, με αποτέλεσμα να μην είναι δυνατό να εξεταστεί και να κριθούν στην ουσία τους οι ως άνω προσβαλλόμενοι με το δεύτερο λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της ισχυρισμοί της.

ε) Περαιτέρω, όπως προκύπτει σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 62 παρ. 4 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία κοινοποίησης στην προσφεύγουσα των ως άνω προσβαλλόμενων πράξεων επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης (19.12.2023)), σε περίπτωση προστίμου που επιβάλλεται για διαδικαστική παράβαση, κατά την έννοια που έχει ο όρος αυτός σύμφωνα με τα ως άνω διευκρινισθέντα με την προπαρατεθείσα παράγραφο Ι 3 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών, δεν είναι υποχρεωτική η τήρηση του δικαιώματος της προηγούμενης ακρόασης του προσώπου, σε βάρος του οποίου πρόκειται να επιβληθεί το εν λόγω πρόστιμο· και αυτό είναι εύλογο, αφού στην περίπτωση αυτή δεν αποδίδεται υπαίτια συμπεριφορά στο πρόσωπο αυτό (παραβάτη) ούτε η σχετική πράξη εκδίδεται κατόπιν επιμέτρησης του προς επιβολή προστίμου σύμφωνα με τη βαρύτητα και τις συνθήκες τέλεσης της παράβασης, καθώς και τις λοιπές περιστάσεις που ασκούν τυχόν επιρροή στον προσδιορισμό του ύψους του προστίμου, ώστε να είναι υποχρεωτικό εξ αυτού του λόγου να κληθεί το εν λόγω πρόσωπο να εκφράσει τις απόψεις-αντιρρήσεις του σχετικά με το πρόστιμο αυτό και να έχει έτσι τη δυνατότητα να επηρεάσει τη λήψη της τελικής απόφασης από το αποφασίζον διοικητικό όργανο, αλλά το προβλεπόμενο πρόστιμο, επιβαλλόμενο λόγω μη τήρησης διαδικαστικής υποχρέωσης (εν προκειμένω, λόγω μη ανταπόκρισης στο υπ' αριθμ. πρωτ./13.12.2022 αίτημα άρθρου 14 παρ. 2 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης για προσκόμιση των αιτηθέντων με το αίτημα αυτό λογιστικών αρχείων και παραστατικών) και όχι ουσιαστικής υποχρέωσης, ήτοι της υποχρέωσης για έγκαιρη-εμπρόθεσμη, κατά νόμον, απόδοση του οφειλόμενου φόρου στο δημόσιο ταμείο, έχει ως στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης και για το λόγο αυτό έχει καθοριστεί αντικειμενικά, ως ένα ενιαίο-αυτοτελές ποσό, χωρίς κλιμάκωση (εύρος μεταξύ μιας κατώτατης και μιας ανώτατης τιμής), χωρίς δηλαδή να λαμβάνονται υπόψη άλλοι παράγοντες, πολύ δε περισσότερο χωρίς να λαμβάνονται υπόψη υποκειμενικοί παράγοντες που θα επέβαλλαν επιμέτρηση του προς επιβολή προστίμου, με αποτέλεσμα να παρίσταται άσκοπο-αλυσιτελές το να κληθεί να εκφράσει τις όποιες απόψεις-αντιρρήσεις του συναφώς το πρόσωπο, σε βάρος του οποίου πρόκειται αυτό να επιβληθεί, αφού δεν μπορεί να επηρεάσει τον τελικό προσδιορισμό του ύψους του, και συνεπώς να μην είναι εύλογο να πρέπει να τηρηθεί το δικαίωμα προηγούμενης

ακρόασής του -με την έννοια ότι θα ήταν υπερβολικό, θα ξεπερνούσε το σκοπό (*ratio legis*) του σχετικού θεσπισθέντος με τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 20 παρ. 2 του Συντάγματος, 6 παρ. 1 ν. 2690/1999 και 28 παρ. 1 ΚΦΔ δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης.

Για τους λόγους αυτούς, ο δεύτερος λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί εν μέρει ως νόμω αβάσιμος και εν μέρει ως αόριστος, κατά την ειδικότερη ως άνω ανάλυση.

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 72 παρ. 6 ν. 5104/2024, όπως ισχύουν κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «*Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της Φορολογικής Διοίκησης, η Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση **απόρριψης** της ενδικοφανούς προσφυγής, **η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων** της οικείας πράξης της Φορολογικής Διοίκησης. [...].»*

Επειδή, κατά τα λοιπά, οι διαπιστώσεις του υπό κρίση ελέγχου, όπως αυτές αποτυπώνονται στις από 13.12.2023 οικείες εκθέσεις ελέγχου φορολογίας εισοδήματος, ΦΠΑ και προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης, επί των οποίων εδράζονται αντίστοιχα οι ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες και πλήρως, ειδικώς και σαφώς αιτιολογημένες. Για το λόγο αυτό, γίνονται πλήρως αποδεκτές με την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας, κατά τα οριζόμενα στη διάταξη του άρθρου 72 παρ. 6 εδ. β' ν. 5104/2024 (όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 18.1.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με την επωνυμία «.....», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** α) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
1		13.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/07/2016 - 30/06/2017
2		13.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/07/2017 - 30/06/2018
3		13.12.2023	19.12.2023	Φόρος εισοδήματος	01/07/2018 - 30/06/2019

β) των κάτωθι πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
-----	----------------	-------------------	------------------------------------	-------------	-------------------------------------

4		13.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/07/2016 - 30/06/2017
5		13.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/07/2017 - 30/06/2018
6		13.12.2023	19.12.2023	ΦΠΑ	01/07/2018 - 30/06/2019

και γ) των κάτωθι πράξεων επιβολής προστίμου του ιδίου Προϊσταμένου:

A/A	Αριθμός πράξης	Ημερομηνία πράξης	Ημερομηνία κοινοποίησης της πράξης	Είδος φόρου	Διαχειριστική / φορολογική περίοδος
7		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2017 - 31/12/2017
8		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2018 - 31/12/2018
9		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2019 - 31/12/2019
10		13.12.2023	19.12.2023	Πρόστιμο άρ. 54 παρ. 2 ΚΦΔ	01/01/2023 - 31/12/2023

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Ι. ΦΕνπ

Φορολογική περίοδος 01.07.2016-30.06.2017

Διαφορά κύριου φόρου	78.857,68 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017	39.428,84 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>118.286,52 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ./13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Φορολογική περίοδος 01.07.2017-30.06.2018

Διαφορά κύριου φόρου	67.967,75 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018	16.991,94 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>84.959,69 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Φορολογική περίοδος 01.07.2018-30.06.2019

Διαφορά κύριου φόρου	17.821,74 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58 ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας της οικείας υποβληθείσας δήλωσης ΦΕνπ φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019	4.455,44 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>22.277,18 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΕνπ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

II. ΦΠΑ

Φορολογική περίοδος 01.07.2016-30.06.2017

Διαφορά κύριου φόρου	-
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίως δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017	-
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	-
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που δεν εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>69.282,87 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2016-30.06.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Φορολογική περίοδος 01.07.2017-30.06.2018

Διαφορά κύριου φόρου	94.964,61 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίως δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018	47.482,31 €
ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>142.446,92 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2017-30.06.2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Φορολογική περίοδος 01.07.2018-30.06.2019

Διαφορά κύριου φόρου	61.794,31 €
ΠΛΕΟΝ Προστίμου άρθρου 58Α ΚΦΔ λόγω ανακρίβειας των οικείων υποβληθεισών μηνιαίως δηλώσεων ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019	30.897,16 €

ΣΥΝΟΛΙΚΟ ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>92.691,47 €</u>
Υπόλοιπο ΦΠΑ εισροών που εκπίπτει από το ΦΠΑ εκροών της επόμενης περιόδου (βάσει της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας)	<u>20.305,51 €</u>

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ / επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01.07.2018-30.06.2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

III. Πρόστιμα άρθρου 54 ΚΦΔ

Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.400,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.500,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ συνολικού ύψους **800,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.500,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Φορολογικό έτος 2019

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' ΚΦΔ συνολικού ύψους **1.400,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. ε' ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.500,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

Φορολογικό έτος 2023

Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. δ' ΚΦΔ συνολικού ύψους **2.000,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. / 13.12.2023 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Σπάρτης)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ 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.