



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.12.2024

Αριθμός απόφασης: **3424**

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312348

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 Α' 20),

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

γ. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε)»,

δ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων,

ε. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β'/ 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με έδρα στην κατά α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.3.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δ) του υπ' αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ε) του υπ' αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του

2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στ) του υπ' αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, καθώς και την οικεία έκθεση ελέγχου.

6. Την έκθεση αιτιολογημένων απόψεων του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της απόκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προσβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.3.2018-31.12.2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 1.749,57 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 336,26 €, ήτοι συνολικό ποσό 2.085,83 €.

2. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2019-31.12.2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.173,28 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 1.357,69 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.530,97 €.

3. Με την υπ' αριθμ.Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικής περιόδου 1.1.2020-31.12.2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 5.356,02 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 2.539,87 €, ήτοι συνολικό ποσό 7.895,89 €.

4. Με τον υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 538,52 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς δέκα έξι (16) φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 4.487,62 €, πλέον Φ.Π.Α. 1.077,03 €.

5. Με τον υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 1.228,96 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς σαράντα επτά (47) φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 10.241,32 €, πλέον Φ.Π.Α. 2.457,92 €.

6. Με τον υπ' αριθ.Οριστικό Προσδιορισμό Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 138,14 €, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 57 παρ. 6 του Κ.Φ.Δ. (ν. 5104/2024), καθώς διαπιστώθηκε ότι δεν εξέδωσε ή εξέδωσε ανακριβώς τρία (3) φορολογικά στοιχεία για συναλλαγές που επιβαρύνονται με Φ.Π.Α., συνολικής καθαρής αξίας 1.151,18 €, πλέον Φ.Π.Α. 276,28 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθ.εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησηςοικεία έκθεση ελέγχου Φ.Π.Α. του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες είσπραξης μισθωμάτων οικιών προσδιορίστηκαν τα φορολογητέα αποτελέσματα της προσφεύγουσας ως εξής:

	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2018	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2019	ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟ ΕΤΟΣ 2020
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ	3.951,10 (βιβλίων)+ 5.869,97 (Ελέγχου) =9.821,07	14.043,13 (βιβλίων) + 13.073,89 (Ελέγχου) = 27.117,02	26.051,35 (βιβλίων) + 1.774,38 (Ελέγχου) = 27.825,73
ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΣ ΕΚΡΟΕΣ ΕΛΕΓΧΟΥ ΧΩΡΙΣ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ	14.143,45 (βιβλίων)+ 97.823,86 (Ελέγχου) =111.967,31	60.890,43 (βιβλίων)+ 63.618,12 (Ελέγχου) =124.508,55	66.359,42 (βιβλίων) +8.735,71(Ελέγχου) =75.095,13
ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ	4.172,88	7.028,98	5.798,57
Μειον φορο ενδοκοινοτικών λήψεων	70,93	1.191,55	770,26
ΜΕΙΟΝ ΠΟΣΑ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΠΡΟΣ ΕΚΠΤΩΣΗ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ (ΠΙΝΑΚΑΣ	129,60	569,39	812,17
ΜΕΙΟΝ ΦΟΡΟΣ ΕΙΣΡΩΝ ΠΟΥ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΕΤΑΙ Η ΕΚΠΤΩΣΗ ΤΟΥ ΦΟΡΟΥ ΕΙΣΡΩΝ)	89,11	581,11	196,99
ΤΕΛΙΚΟ ΠΟΣΟ ΠΟΥ ΘΑ ΕΦΑΡΜΟΣΤΕΙ Η ΠΡΟΡΑΤΑ	3.883,24	4.683,93	4.019,15
ΥΠΟΛΟΓΙΣΜΟΣ ΚΛΑΣΜΑΤΟΣ ΠΡΟΡΑΤΑ	$\frac{9.821,07}{9.821,07+111.967,31}=8,06\%=9\%$	$\frac{27.117,02}{27.117,02+124.508,55}=17,88\%=18\%$	$\frac{27.825,73}{27.825,73+75.095,13}=27,03\%=28\%$
ΠΟΣΟ ΦΠΑ ΠΟΥ ΔΕΝ ΕΚΠΙΠΤΕΙ	3.883,24 επί 91%=3.533,75	4.683,93 επί 82%=3.840,82	4.019,15 επί 72%=2.893,79

Η προσφεύγουσα επιχείρηση με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση, άλλως την τροποποίηση, των προσβαλλόμενων πράξεων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

- Τα ακαθάριστα έσοδα επί των οποίων επιβάλλεται Φ.Π.Α. δεν έχουν προσδιορισθεί με αυτοτελή έλεγχο αλλά έχει ληφθεί υπόψη ο προσδιορισμός αυτών στη φορολογία εισοδήματος.

- Ο προσδιορισμός Φ.Π.Α. επί των εκροών βάσει όχι πραγματικών εσόδων με βάση το άρθρο 39 του ν. 2238/1994 ή το άρθρο 50 του ν. 4172/2013 έρχεται σε ευθεία αντίθεση με την αρχή της ουδετερότητας του Φ.Π.Α. καθώς παρανόμως μεταβάλλεται ουσιαστικά η βάση επιβολής του εν λόγω φόρου.
- Εσφαλμένη εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 30,32,33,34 του ΦΠΑ. Ειδικότερα, εσφαλμένα η φορολογική διοίκηση δεν αναγνώρισε: α) δαπάνες ύψους στα 6.463,98 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2018, β) δαπάνες ύψους στα 7.893,46 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2019 και γ) δαπάνες ύψους στα 5.006,84 ευρώ κατά το φορολογικό έτος 2020, καθώς η προσφεύγουσα εμφανίζει στο χαρτοφυλάκιο της και διαχειρίζεται πλήθος ακινήτων, τα οποία εκμισθώνει επιπλωμένα.
- Από τις διατάξεις του ν.4308/2014, δεν προκύπτει υποχρέωση τήρησης ιδιαίτερων λογιστικών αρχείων στις εταιρίες που δραστηριοποιούνται στην διαχείριση ακινήτων τρίτων, όπως η ΙΚΕ και είναι δυνατή η λογιστική παρακολούθησή τους από το λογιστικό σύστημα της οντότητας.
- Το 2ο ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ δεν προέβη ως όφειλε στην έκδοση και κοινοποίηση συμπληρωματικών σημειωμάτων διαπιστώσεων έτσι ώστε ο προσφεύγων να έχει τη δυνατότητα να διατυπώσει εγγράφως τις απόψεις του σχετικά με τις ως άνω νέες διαπιστωθείσες από τον έλεγχο παραβάσεις ή/και δήθεν νέας «αποκρυσταλλώσεως φορολογητέας ύλης» και να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενη ακροάσεως του.
- Τυπική πλημμέλεια λόγω ανατιολόγητης έκθεσης ελέγχου.

Επειδή, στο άρθρο 77 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, στο άρθρο 27 παρ. 1 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.) (άρθρο 23 προγενέστερου Κ.Φ.Δ. ν. 4987/2022) ορίζεται ότι: «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 τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 6 του ν. 5104/2024 (Κ.Φ.Δ.): «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής

δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή στο άρθρο 3 του ν. 4308/2014 (περί Ελληνικών Λογιστικών Προτύπων) ως προς τα λογιστικό σύστημα και τα βασικά λογιστικά αρχεία ορίζονται τα εξής:

1. Η οντότητα τηρεί, ως μέρος του λογιστικού συστήματός της, αρχείο κάθε συναλλαγής και γεγονότος αυτής που πραγματοποιείται στη διάρκεια της περιόδου αναφοράς, καθώς και των προκύπτοντων πάσης φύσεως εσόδων, κερδών, εξόδων, ζημιών, αγορών και πωλήσεων περιουσιακών στοιχείων, εκπώσεων και επιστροφών, φόρων, τελών και των πάσης φύσεως εισφορών σε ασφαλιστικούς οργανισμούς. [...]

5. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί τη λογιστική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό την κατάρτιση των χρηματοοικονομικών καταστάσεων της οντότητας, σύμφωνα με τον παρόντα νόμο. Το λογιστικό σύστημα της οντότητας απαιτείται να παρακολουθεί και τη φορολογική βάση των στοιχείων των εσόδων, εξόδων, περιουσιακών στοιχείων, υποχρεώσεων και καθαρής θέσης, κατά περίπτωση, με σκοπό τη συμμόρφωση με τη φορολογική νομοθεσία και την υποβολή φορολογικών δηλώσεων.»

Επειδή περαιτέρω στο άρθρο 5 του ως άνω νομοθετήματος ως προς τη διασφάλιση της αξιοπιστίας του λογιστικού συστήματος ορίζονται, μεταξύ άλλων, τα εξής:

«1. Η διοίκηση της οντότητας έχει την ευθύνη της τήρησης αξιόπιστου λογιστικού συστήματος και κατάλληλων λογιστικών αρχείων για τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων και άλλων πληροφοριών, σύμφωνα με τις ρυθμίσεις του παρόντος νόμου ή, σύμφωνα με τα Δ.Π.Χ.Α., κατά περίπτωση. Το λογιστικό σύστημα και τα λογιστικά αρχεία εξετάζονται ως ενιαίο σύνολο και όχι αποσπασματικά τα επιμέρους συστατικά τους, σε ό,τι αφορά την αξιοπιστία και την καταλληλότητά τους για τους σκοπούς αυτού του νόμου.

2. Για την εκπλήρωση της υποχρέωσης της παραγράφου 1, τα λογιστικά αρχεία:

α) Τηρούνται με τάξη, πληρότητα και ορθότητα ως προς τον εντοπισμό, την καταγραφή και την επεξεργασία των λογιστικών δεδομένων που προκύπτουν από τις συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας.

β) Συμμορφώνονται προς τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

γ) Υποστηρίζουν τη σύνταξη των χρηματοοικονομικών καταστάσεων, σύμφωνα με τις απαιτήσεις αυτού του νόμου.

3. Το λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχει τη δυνατότητα σε ένα πρόσωπο, που διαθέτει τις απαιτούμενες γνώσεις και εμπειρία, να αποκτά, εντός ευλόγου χρόνου, κατανόηση της δομής και της λειτουργίας του, των τηρούμενων αρχείων στα οποία καταχωρούνται οι συναλλαγές και τα γεγονότα της οντότητας, καθώς και της χρηματοοικονομικής κατάστασης στην οποία βρίσκεται η οντότητα.

[...]

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.

[...]

7. Η οντότητα εφαρμόζει κατάλληλες κατά την κρίση της δικλίδες για:

α) Τη διασφάλιση ότι υπάρχει αξιόπιστη και ελέγξιμη αλληλουχία τεκμηρίων (ελεγκτική αλυσίδα) για κάθε συναλλαγή ή γεγονός, από το χρόνο που προέκυψαν μέχρι το διακανονισμό τους.

β) Τη δημιουργία αξιόπιστης και ελέγξιμης αλληλουχίας τεκμηρίων, που διασφαλίζει την ευχερή συσχέτιση των συναλλαγών και άλλων γεγονότων με τα λογιστικά αρχεία και τις χρηματοοικονομικές καταστάσεις.

γ) Την επίτευξη εύλογης διασφάλισης ως προς την αυθεντικότητα των παραστατικών (τεκμηρίων) της προηγούμενης παραγράφου και την ακεραιότητα του περιεχομένου τους, με σκοπό την επιβεβαίωση της προέλευσης αυτών και την τεκμηρίωση της συναλλαγής.

[...]

10. Από το τηρούμενο λογιστικό σύστημα πρέπει να παρέχονται ευχερώς, αναλυτικά και σε σύνοψη, όλα τα δεδομένα και πληροφορίες που απαιτούνται για να καθίσταται ευχερής η διενέργεια συμφωνιών και επαληθεύσεων κατά τη διενέργεια οποιουδήποτε ελέγχου.

[...]

14. Τα λογιστικά αρχεία πρέπει να είναι διαθέσιμα στα αρμόδια ελεγκτικά όργανα και στις αρμόδιες αρχές εντός ευλόγου χρόνου από σχετική ειδοποίηση, εκτός εάν άλλη νομοθεσία απαιτεί άμεση πρόσβαση ή ρυθμίζει διαφορετικά το θέμα.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 16 παρ. 1 και 2 του ν. 4308/2014 όπου ορίζονται οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις:

«1. Όλες οι συναλλαγές και όλα τα γεγονότα που καταχωρούνται στα λογιστικά αρχεία ενσωματώνονται στις χρηματοοικονομικές καταστάσεις της περιόδου, βάσει των διατάξεων του παρόντος νόμου.

2. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις αποτελούν ενιαίο σύνολο και παρουσιάζουν εύλογα (εύλογη παρουσίαση), τα αναγνωριζόμενα περιουσιακά στοιχεία (στοιχεία του ενεργητικού), τις υποχρεώσεις, την καθαρή θέση, τα στοιχεία εσόδων, εξόδων, κερδών και ζημιών, καθώς και τις χρηματοροές της εκάστοτε περιόδου, κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου.»

Επειδή στο άρθρο 17 του ανωτέρω αναφερόμενου νομοθετήματος ορίζονται οι γενικές αρχές σύνταξης χρηματοοικονομικών καταστάσεων:

«1. Οι χρηματοοικονομικές καταστάσεις συντάσσονται με σαφήνεια, σύμφωνα με τις θεμελιώδεις παραδοχές του δουλευμένου και της συνέχισης της δραστηριότητας, καθώς και τις ακόλουθες γενικές αρχές:

α) Οι λογιστικές πολιτικές χρησιμοποιούνται με συνέπεια από περίοδο σε περίοδο, ώστε να διασφαλίζεται η συγκρισιμότητα των χρηματοοικονομικών πληροφοριών.

Σε περιπτώσεις αλλαγής αυτών, έχει εφαρμογή το άρθρο 28 αυτού του νόμου.

β) Όταν τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (ή περιόδων, όταν παρουσιάζονται περισσότερες περίοδοι) δεν είναι συγκρίσιμα με τα αντίστοιχα της τρέχουσας περιόδου, τα ποσά της προηγούμενης περιόδου (περιόδων) προσαρμόζονται αναλόγως, ώστε να γίνουν συγκρίσιμα.

γ) Η αναγνώριση και η επιμέτρηση των στοιχείων του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων γίνεται με σύνεση και ξεχωριστά για κάθε στοιχείο. Συμψηφισμοί μεταξύ περιουσιακών στοιχείων και υποχρεώσεων ή μεταξύ εξόδων και εσόδων δεν επιτρέπονται, εκτός εάν τέτοιος συμψηφισμός προβλέπεται από τον παρόντα νόμο.

δ) Όλες οι αρνητικές προσαρμογές της αξίας των περιουσιακών στοιχείων και των υποχρεώσεων αναγνωρίζονται στην περίοδο που λαμβάνουν χώρα, ανεξάρτητα από το εάν το αποτέλεσμα της περιόδου είναι κέρδος ή ζημία.

ε) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προκύπτουν στην τρέχουσα περίοδο αναγνωρίζονται στην περίοδο αυτή βάσει της αρχής του δουλευμένου.

στ) Όλα τα στοιχεία του ισολογισμού και της κατάστασης αποτελεσμάτων που προέκυψαν σε προηγούμενη περίοδο, αλλά δεν έχουν αναγνωριστεί κατάλληλα βάσει των προβλέψεων του παρόντος νόμου, αναγνωρίζονται στην τρέχουσα περίοδο, σύμφωνα με το άρθρο 28 του παρόντος νόμου.

ζ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 28 του παρόντος νόμου, τα υπόλοιπα έναρξης του ισολογισμού σε κάθε περίοδο συμφωνούν με τα αντίστοιχα υπόλοιπα λήξης της προηγούμενης περιόδου.

η) Η παραδοχή της συνέχισης της δραστηριότητας αξιολογείται τουλάχιστον για διάστημα 12 μηνών μετά την ημερομηνία του ισολογισμού.

θ) Με την επιφύλαξη του άρθρου 24 του παρόντος νόμου, κέρδη που δεν έχουν πραγματοποιηθεί την ημερομηνία του ισολογισμού, δεν αναγνωρίζονται. [...]

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 28 παρ. 1 του ν. 4172/2013:

«Το εισόδημα των φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων που ασκούν ή προκύπτει ότι ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα μπορεί να προσδιορίζεται με βάση κάθε διαθέσιμο στοιχείο ή με έμμεσες μεθόδους ελέγχου κατά τις ειδικότερες προβλέψεις του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας στις ακόλουθες περιπτώσεις:

α) όταν τα λογιστικά αρχεία δεν τηρούνται ή οι οικονομικές καταστάσεις δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον νόμο για τα λογιστικά πρότυπα, ή

β) όταν τα φορολογικά στοιχεία ή τα λοιπά προβλεπόμενα σχετικά δικαιολογητικά δεν συντάσσονται σύμφωνα με τον Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, ή

γ) όταν τα λογιστικά αρχεία ή φορολογικά στοιχεία δεν προσκομίζονται στη Φορολογική Διοίκηση μετά από σχετική πρόσκληση.»

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 48 παρ. 3 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000):

«3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του φόρου, ο Προϊστάμενος Δ.Ο.Υ. προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες,

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέρχονται σ'αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.»

Επειδή, εν προκειμένω, στην προσφεύγουσα επιχείρηση με δραστηριότητα ΥΠΗΡΕΣΙΕΣδιενεργήθηκε έλεγχος από το 2^ο ΕΛ.ΚΕ. ΑΤΤΙΚΗΣ με βάση την υπ' αριθ.εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου της Υπηρεσίας. Τα αποτελέσματα του εν λόγω ελέγχου αποτυπώθηκαν στις απόΕκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ.. Βάσει της απόΕκθέσεως Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Φ.Π.Α. εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. καιΟριστικές Πράξεις

Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. καθώς και οι προσβαλλόμενοι υπ' αριθ.καιΟριστικοί Προσδιορισμοί Προστίμου.

Επειδή, από τον έλεγχο ΚΦΔ & ΕΛΠ κρίθηκε ότι η προσφεύγουσα δεν τηρεί αξιόπιστο λογιστικό σύστημα καθώς διαπιστώθηκε ότι α) δεν πραγματοποιεί ορθές λογιστικές εγγραφές των ταμειακών παραστατικών (λ/σμος 38.00), β) απεικονίζει λανθασμένα τον λογαριασμό 62 της γενικής λογιστικής σε περιπτώσεις ακινήτων (διπλοκαταχώριση εξόδων), γ) απεικονίζει λανθασμένα τους λογαριασμούς 35 (ενδιάμεσος λογαριασμός βραχυχρόνιων μισθώσεων) και 30.99 (πελάτες βραχυχρόνιων μισθώσεων), δ) διενεργεί αποσβέσεις για ακίνητα που δεν έχει εγγράψει στα βιβλία, ε) τα έτη 2018 και 2019 η προσφεύγουσα δεν τιμολογεί και δεν καταχωρεί ως έσοδο τις επιπλέον υπηρεσίες που παρέχει για το ακίνητο (πέραν των αμοιβών διαχείρισης), ενώ καταχωρεί τις αντίστοιχες δαπάνες στα έξοδα της και εκπίπτει και τον Φ.Π.Α., και στ) καταχωρεί μαζί τα παραστατικά εσοδών.

Επειδή, κατόπιν τούτου, από τον παρόντα έλεγχο προσδιορίστηκαν τα ακαθάριστα έσοδα και τις δαπάνες της προσφεύγουσας για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020 λαμβάνοντας υπόψη τη συναλλακτική εικόνα της επιχείρησης καθώς επίσης:

- τις πληροφορίες που έθεσαν στην Α.Α.Δ.Ε. οι πλατφόρμες βραχυχρόνιων μισθώσεων στα πλαίσια ανταλλαγής πληροφοριών και μνημονίων συνεργασίας με τις εταιρείες των πλατφορμών (αρχείο με πρόσθετα στοιχεία πλατφορμών της προτεραιοποιημένης υπόθεσης),
- τα λογιστικά αρχεία της Ελεγχόμενης είτε επίσημα είτε ανεπίσημα που τέθηκαν στη διάθεση του Ελέγχου,
- τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε), του ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), του ν.4446/2016 (αρ. 111) και τις σχετικές εγκυκλίους-ερηνευτικές διαταγές της Α.Α.Δ.Ε. για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις,
- το με αριθμό πρωτ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΑΝΑΠΤΥΞΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ ΕΦΑΡΜΟΓΩΝ ΕΜΠ. ως απάντηση του με αριθμό πρωτ. 2ο ΕΛΚΕ Απτικής Αιτήματος Ελέγχου σχετικά με την ανάλυση στοιχείων που παρέθεσαν οι πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης στην Α.Α.Δ.Ε..

Συνεπώς, τα αποτελέσματα της προσφεύγουσας για τα υπό κρίση έτη προσδιορίστηκαν κατ' εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 28 του ν. 4172/2013 (Κ.Φ.Ε.) και όχι του άρθρου 50, όπως εσφαλμένα ισχυρίζεται η προσφεύγουσα επιχείρηση, και το οποίο άλλωστε αφορά τις ενδοομιλικές συναλλαγές.

Επειδή τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίστηκαν ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος ελήφθησαν υπόψη κατά τον προσδιορισμό των αποτελεσμάτων ως προς τον Φ.Π.Α. κατά ρητή πρόβλεψη της διάταξης του άρθρου 48 παρ. 3 του Κώδικα Φ.Π.Α..

Επειδή από τον παρόντα έλεγχο διαπιστώθηκε επίσης ότι η προσφεύγουσα δε διενεργεί prorata ενώ το σύστημα λογαριασμών που χρησιμοποιεί ή τα παραστατικά δαπανών δεν διαχωρίζουν κατάλληλα τις δαπάνες ώστε οι δαπάνες και οι εγγραφές δεν αντιστοιχίζονται σε συγκεκριμένη κατηγορία ακινήτου που εκμεταλλεύεται από την κρινόμενη επιχείρηση, δεν προκύπτει δηλαδή ασφαλής διαχωρισμός κοινών δαπανών, δαπανών που αφορούν συγκεκριμένο διαμέρισμα ή διαμερίσματα από τα οποία η προσφεύγουσα εισπράττει προμήθεια, δαπανών που αφορούν συγκεκριμένο διαμέρισμα ή διαμερίσματα από τα οποία εισπράττει και πραγματοποιεί

ολόκληρο το έσοδο (υπεκμισθώσεις). Συνεπώς από τη σκοπιά του Φ.Π.Α. δεν προκύπτει σαφώς ποιες δαπάνες έχουν έκπτωση του Φ.Π.Α. εισροών τους (αμοιβή βάση προμήθειας με Φ.Π.Α. για τα έτη 2018 και 2019) και ποιες όχι (ακίνητα υπεκμισθώσεων). Επίσης διαπιστώθηκε η μη έκδοση ή ανακριβής έκδοση πληθώρας στοιχείων εσόδων με ή χωρίς Φ.Π.Α. με ανάλογη απόκρυψη φορολογητέας ύλης για όλα τα φορολογικά έτη.

Επειδή, ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας όπως αυτοί διατυπώθηκαν στα υπομνήματά της και αναφέρονται στην σχετική έκθεση ελέγχου και μείωσε τη φορολογική της υποχρέωση για τα έτη 2018- 2020, σε σχέση με αυτή που αναφέρεται στο σημείωμα διαπιστώσεων, και συνεπώς ορθώς δεν της κοινοποίησε εκ νέου σημείωμα διαπιστώσεων καθώς οι προς όφελός της διαφορές προέκυψαν από τους ισχυρισμούς της. Συνεπώς οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας ότι δεν της επιτράπηκε να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενη ακροάσεως προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή οι διαπιστώσεις του ελέγχου, όπως αυτές καταγράφονται στην απόοικεία έκθεση ελέγχου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, κρίνονται βάσιμες, αποδεκτές και πλήρως αιτιολογημένες, ενώ η προσφεύγουσα επιχείρηση που φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας τους δεν προσκομίζει κανένα νεότερο στοιχείο προς τεκμηρίωση των ισχυρισμών της και ως εκ τούτου η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσηςκαι με αριθμό πρωτοκόλλου ηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, και την **επικύρωση** α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.3.2018- 31.12.2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2019- 31.12.2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α./ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 1.1.2020- 31.12.2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, δ) του υπ' αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, ε) του υπ' αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και στ) του υπ' αριθ.Οριστικού Προσδιορισμού Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Α) Φορολογική περίοδος 01/03/2018- 31/12/2018:

Χρεωστικό ποσό	1.749,57
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	336,26
Συνολικό ποσό για καταβολή	2.085,83

(Ως η με αριθμόΟριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Πρόστιμο άρ. 57 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.: 538,52 €

(Ως ο με αριθμόΟριστικός Προσδιορισμός Προστίμου)

Β) Φορολογική περίοδος 01/01/2019- 31/12/2019:

Χρεωστικό ποσό	5.173,28
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	1.357,69
Συνολικό ποσό για καταβολή	6.530,97

(Ως η με αριθμόΟριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Πρόστιμο άρ. 57 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.: 1.228,96 €

(Ως ο με αριθμόΟριστικός Προσδιορισμός Προστίμου)

Γ) Φορολογική περίοδος 01/01/2020- 31/12/2020:

Χρεωστικό ποσό	5.356,02
Πρόστιμο άρθρου 58 Κ.Φ.Δ.	2.539,87
Συνολικό ποσό για καταβολή	7.895,89

(Ως η με αριθμόΟριστική πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α)

Πρόστιμο άρ. 57 παρ. 6 Κ.Φ.Δ.: 138,14 €

(Ως ο με αριθμόΟριστικός Προσδιορισμός Προστίμου)

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης
Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊστάμενη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
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.