



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 17.12.2024

Αριθμός απόφασης: **3423**

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 κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της επιχείρησης, με έδρα στην κατά α) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και γ) της με αριθμό Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής 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 από και με αριθμό πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς 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 προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2018, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 28.250,85 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 14.125,43 €, ήτοι συνολικό ποσό 42.376,28 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη για την προσφεύγουσα ποσού 97.416,73 €, έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 12.741,08 €.

2. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2019, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 22.585,78 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 11.292,89 €, ήτοι συνολικό ποσό 33.878,67 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη για την προσφεύγουσα ποσού 94.107,42 €, έναντι δηλωθείσας ζημίας ύψους 3.219,13 €.

3. Με την υπ' αριθμ. Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, φορολογικού έτους 2020, καταλογίστηκε σε βάρος της προσφεύγουσας κύριος φόρος ποσού 4.496,65 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθρου 54 ΚΦΔ, ποσού 2.248,33 €, ήτοι συνολικό ποσό 6.744,98 €. Η διαφορά φόρου προέκυψε καθόσον ο έλεγχος προσδιόρισε φορολογητέα κέρδη για την προσφεύγουσα ποσού 25.033,35 €, έναντι δηλωθέντων ύψους 6.297,29 €.

Οι ως άνω προσβαλλόμενες Πράξεις εκδόθηκαν κατόπιν των αποτελεσμάτων του διενεργηθέντος με βάση την υπ' αριθμ. εντολή- ελέγχου που αναφέρονται στην με ημερομηνία θεώρησης οικεία έκθεση ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ. Συγκεκριμένα, από τον διενεργηθέντα έλεγχο στην προσφεύγουσα εταιρεία, με κύρια δραστηριότητα υπηρεσίες είσπραξης μισθωμάτων οικιών προσδιορίσθηκαν τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας ως εξής:

ΤΕΛΙΚΑ ΑΠΟΤΕΛΕΣΜΑΤΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ ΣΤΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ			
ΠΟΣΑ ΕΝΤΥΠΟΥ Ν (ΔΗΛΩΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ)	2020	2019	2018
ΑΚΑΘΑΡΙΣΤΑ ΕΣΟΔΑ ΧΡΗΣΗΣ ΚΩΔΙΚΟΣ 015	93.327,53	75.049,78	18.094,83
(ΕΣΟΔΑ ΑΠΟ ΜΙΣΘΩΣΗ ΚΑΙ ΥΠΕΚΜΙΣΘΩΣΗ) ΚΩΔΙΚΟΣ 200	63.299,98	60.890,43	14.143,45

ΖΗΜΙΑ ΧΡΗΣΗΣ			12.741,08
ΚΕΡΔΗ ΙΣΟΛΟΓΙΣΜΟΥ ΧΡΗΣΗΣ (ΚΩΔΙΚΟΣ 116)	4.844,19	7.044,92	
ΜΗ ΕΚΠΙΠΤΟΜΕΝΕΣ ΕΠΙΧΕΙΡΗΜΑΤΙΚΕΣ ΔΑΠΑΝΕΣ	4.906,92	2.477,03	
ΠΛΕΟΝ ΠΡΟΣΩΡΙΝΟΣ ΔΙΑΦΟΡΕΣ ΜΕΤΑΞΥ ΛΒ ΚΑΙ ΦΒ	565,31		
ΚΕΡΔΗ	10.316,42	9.521,95	
ΜΕΤΑΦΟΡΑ ΖΗΜΙΩΝ ΑΠΟ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗ ΧΡΗΣΗ	3.219,13	12.741,08	
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΖΗΜΙΑ Η ΚΕΡΔΟΣ	7.097,29	-3.219,13	-12.741,08
ΜΕΙΟΝ ΑΦΟΡΟΛΟΓΗΤΑ ΕΣΟΔΑ ΕΙΔΙΚΟΥ ΣΚΟΠΟΥ	800,00	-	-
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ Η ΖΗΜΙΑ ΔΗΛΩΣΗΣ	6.297,29	-3.219,13	-12.741,08
ΠΛΕΟΝ ΑΠΟΚΡΥΒΕΙΣΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΥΛΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	10.510,09	76.692,01	103.693,83
ΜΕΡΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑΣ ΥΛΗΣ	16.807,38	73.472,88	90.952,75
ΠΛΕΟΝ ΔΑΠΑΝΕΣ ΠΟΥ ΔΕΝ ΑΝΑΓΝΩΡΙΖΟΝΤΑΙ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	5.006,84	7.893,46	6.463,98
ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ	21.814,22	81.366,34	97.416,73
ΠΛΕΟΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΗ ΖΗΜΙΑ ΠΡΟΗΓΟΥΜΕΝΗΣ ΠΕΡΙΟΔΟΥ ΠΟΥ ΕΞΑΛΕΙΦΘΗΚΕ ΑΠΟ ΤΟΝ ΕΛΕΓΧΟ	3.219,13	12.741,08	0,00
ΤΕΛΙΚΑ ΦΟΡΟΛΟΓΗΤΕΑ ΚΕΡΔΗ ΕΛΕΓΧΟΥ	25.033,35	94.107,42	97.416,73

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

1. Ο έλεγχος του 2ου ΕΛΚΕ Αττικής, έσφαλε και προχώρησε στον προσδιορισμό των φορολογητέων εσόδων της εταιρείας θεωρώντας ότι από την ελεγχόμενη εταιρεία «δεν τηρείται αξιόπιστο λογιστικό σύστημα». Το σύνολο του ελέγχου βασίστηκε σε εσφαλμένες πληροφορίες που χαρακτήρισε ο έλεγχος δήθεν ως επίσημα, μέσα στο πλαίσιο της ανταλλαγής πληροφοριών που παρέχουν οι εκάστοτε πλατφόρμες στην ΑΑΔΕ.

2. Ο έλεγχος παρέλειψε να διασταυρώσει ανά ΑΚΙΝΗΤΟ τι έσοδα δήλωνε η ατομική (διαχειριστής της προσφεύγουσας) και τι έσοδα η ελεγχόμενη, ώστε για την πληρότητα του ελέγχου να επιβεβαιώσει, ότι τα έσοδα που χαρακτηρίστηκαν από τον έλεγχο ως αποκρυβέντα για την ελεγχόμενη, είχαν ήδη νομίμως δηλωθεί από την ατομική επιχείρηση

3. 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 «αποκρυβείσας φορολογητέας ύλης» και να ασκήσει με πληρότητα και επάρκεια το δικαίωμα προηγούμενη ακροάσεως του.

4. Λαμβάνοντας υπόψη τα προβλήματα που δημιουργήθηκαν κατά την εξόφληση των δαπανών των επιχειρήσεων κατά το χρονικό διάστημα της πανδημίας COVID αλλά και τις δυσχέρειες που προκλήθηκαν στις επιχειρήσεις και στο παγκόσμιο τραπεζικό σύστημα κατά την εξόφληση των υποχρεώσεών τους κατά την διάρκεια των περιορισμών covid, εσφαλμένα ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες λόγω μη εξόφλησής τους με τραπεζικό μέσο.

5. Κακώς ο έλεγχος δεν έλαβε υπόψη του τα ενόικια που είχε καταβάλλει στους ιδιοκτήτες των ακινήτων που διαχειριζόταν και είχε παραλείψει να καταχωρήσει στα λογιστικά της βιβλία και εν συνεχεία να συμπεριλάβει στην δήλωση Επιχειρηματικής Δραστηριότητας (έντυπα Ν & Ε3) των φορολογικών ετών 2018, 2019, 2020.

6. Τόσο η προσφεύγουσα ΙΚΕ όσο και οι λοιπές εταιρίες του συσχετίζεται ο κ., ήτοι, η ατομική επιχείρησή του με ΑΦΜ:, και η, ήταν φορολογικά και συναλλακτικά υπαρκτά νομικά πρόσωπα, αφού κατείχαν Αριθμό Φορολογικού Μητρώου, είχαν κάνει έναρξη εργασιών στην οικεία ΔΟΥ, είχαν θεωρήσει νομίμως βιβλία και στοιχεία, ενώ υπέβαλαν κανονικά τις εκάστοτε φορολογικές τους δηλώσεις και λοιπές φορολογικές υποχρεώσεις. Ο έλεγχος έκρινε αναιτιολόγητα ότι η προσφεύγουσα έχει εκδώσει τρία (3) εικονικά στο σύνολο τους φορολογικά στοιχεία προς τα ανωτέρω πρόσωπα.

7. Ο έλεγχος αγνοώντας τις αρχές της ελεγκτικής και λογιστικής επιστήμης και τον λογιστικό χειρισμό στις εταιρίες διαχείρισης ακινήτων, αντί να επαληθεύσει εάν έχουν εκδοθεί τα παραστατικά της «αμοιβής διαχείρισης» ζητάει και τα παραστατικά των λοιπών μηνιαίων εξόδων (για την καθαριότητα, τους λογαριασμούς ΔΕΗ, τα κοινόχρηστα, την αμοιβή υδραυλικού). Τα ανωτέρω μηνιαία έξοδα δεν εκδίδονται στο ΑΦΜ της ΙΚΕ, αλλά στο ΑΦΜ των ιδιοκτητών. Με την ανωτέρω εσφαλμένη ελεγκτική μεθοδολογία, ο έλεγχος θα καταλήξει μόνο σε αποκλίσεις, τις οποίες χαρακτηρίζει «αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη».

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, εκπτώσεων 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 περιόδους) 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 21 του ν. 4172/2013: «1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισης της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον

προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. ...»

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του ν. 4172/2013, όπως ήταν σε ισχύ κατά τα υπό κρίση έτη: «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, σύμφωνα με το άρθρο 47 του ν. 4172/2013: «1. 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. Σε περίπτωση κεφαλαιοποίησης ή διανομής κερδών για τα οποία δεν έχει καταβληθεί φόρος εισοδήματος νομικών προσώπων ή νομικών οντοτήτων, το ποσό που διανέμεται ή κεφαλαιοποιείται φορολογείται σε κάθε περίπτωση ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από την ύπαρξη φορολογικών ζημιών. 2. Όλα τα έσοδα που αποκτούν τα νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες που αναφέρονται στις περιπτώσεις του άρθρου 45 θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα.».

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 από Εκθέσεις Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος, Φ.Π.Α. και Ε.Λ.Π. & Κ.Φ.Δ.. Βάσει της από Εκθέσεως Μερικού Φορολογικού Ελέγχου Εισοδήματος εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες υπ' αριθ. Οριστικές Πράξεις Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος.

Επειδή από την οικεία έκθεση ελέγχου προκύπτει ότι η προσφεύγουσα επιχείρηση από ενάρξεως μέχρι και το έτος 2020 είχε πηγές εσόδων από εκμετάλλευση ακινήτων και κάποια έσοδα παροχής υπηρεσιών προς οικονομικές οντότητες ιδίων συμφερόντων και συγκεκριμένα: α) λαμβάνει προμήθεια (ένα ποσοστό) από μισθώσεις ακινήτων τρίτων (μέσω ηλεκτρονικών πλατφορμών είτε χωρίς ηλεκτρονικές πλατφόρμες), δηλαδή από βραχυχρόνιες μισθώσεις στα πλαίσια της οικονομίας του διαμοιρασμού. (111 του ν. 4446/2016), β) μισθώνει ακίνητα τρίτων με δικαίωμα υπεκμίσθωσης και στη συνέχεια τα υπεκμισθώνει (είτε με βραχυχρόνιες μισθώσεις, είτε με αστικές μισθώσεις), γ) παρέχει κάποιες υπηρεσίες πέραν των προμηθειών της περίπτωσης α, όπως καθαριότητα, αλλαγή αναλωσίμων, επισκευές στα ακίνητα της περίπτωσης (όταν εισπράττει ποσοστό προμήθειας δηλαδή από τις μισθώσεις) και δ) εκδίδει στοιχεία εσόδων σε επιχειρήσεις ιδίων συμφερόντων (παροχής υπηρεσιών).

Επειδή ο έλεγχος προσδιόρισε 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 Αττικής Αιτήματος Ελέγχου σχετικά με την ανάλυση στοιχείων που παρέθεσαν οι πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης στην Α.Α.Δ.Ε.

Επειδή η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι ο έλεγχος ακολούθησε λανθασμένη μέθοδο, καθώς στηρίχθηκε σε λανθασμένα στοιχεία και αγνόησε τις αρχές της ελεγκτικής και λογιστικής επιστήμης.

Επειδή, ωστόσο, από τον ίδιο έλεγχο 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 μαζικά τα παραστατικά εσοδών.

Επειδή από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο έλεγχος προκειμένου να προσδιορίσει με ακρίβεια τα φορολογητέα κέρδη της προσφεύγουσας διενήργησε επαληθεύσεις με βάση τόσο τα τηρηθέντα βιβλία όσο και τα λοιπά προσκομισθέντα στοιχεία καθώς και τις πληροφορίες που έλαβε από τις πλατφόρμες βραχυχρόνιας μίσθωσης ενώ η προσφεύγουσα επιχείρηση ισχυρίζεται ότι είναι εσφαλμένη η μέθοδος και η συνακόλουθη κρίση του ελέγχου χωρίς να προσκομίζει οποιοδήποτε νεότερο στοιχείο προς επίρρωση του ισχυρισμού της που να ανατρέπει τη μεθοδολογία του ελέγχου.

Επειδή με τα υποβληθέντα υπομνήματα ο διαχειριστής της προσφεύγουσας επιχείρησηςπροέβαλε επίσης τον ισχυρισμό ότι μέρος των εσόδων έχουν δηλωθεί από την ατομική του επιχείρηση και ο έλεγχος πραγματοποίησε ελεγκτικές επαληθεύσεις προκειμένου να διαπιστωθεί αν τα ποσά των βραχυχρόνιων δηλώσεων έχουν δηλωθεί με κάποιο τρόπο στην Ατομική Επιχείρηση τουγια τα κρινόμενα έτη (Ε2, παραστατικά εσόδου που τέθηκαν στη διάθεση του Ελέγχου με το Υπόμνημα, βιβλία ατομικής που τέθηκαν με το συμπληρωματικό υπόμνημα, πληροφορίες που έχει στη διάθεσή της η Α.Α.Δ.Ε στα πλαίσια των

Μνημονίων Συνεργασίας). Κατόπιν των ανωτέρω διαπιστώσεων ο έλεγχος επαναπροσδιόρισε τα αποτελέσματα αφαιρώντας τα έσοδα που προέκυψαν από τις δηλώσεις βραχυχρόνιας διαμονής της ατομικής επιχείρησης τουγια τα σχετικά ακίνητα. Συνεπώς ο σχετικός ισχυρισμός της προσφεύγουσας αβάσιμα προβάλλεται εκ νέου με την παρούσα ενδικοφανή.

Επειδή, ο έλεγχος έκανε εν μέρει δεκτούς τους ισχυρισμούς της προσφεύγουσας όπως αυτοί διατυπώθηκαν στα υπομνήματά της και αναφέρονται στην σχετική έκθεση ελέγχου φορολογίας εισοδήματος και μείωσε την αποκρυβείσα φορολογητέα ύλη των ετών 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 σχετικά με τα έσοδα της ατομικής επιχείρησης του διαχειριστή της και τα έσοδα από το ακίνητο- βίλα στην περιοχή προβάλλονται αλυσιτελώς.

Επειδή ως προς τις προσδιορισθείσες λογιστικές διαφορές αναφέρουμε τα εξής: α) για τις δαπάνες που η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι εξυπηρετούν το σκοπό της, δεν προσκομίστηκαν ούτε στον έλεγχο ούτε με την παρούσα ενδικοφανή στοιχεία προς επίρρωση αυτού, β) κατά ρητή πρόβλεψη του άρθρου 22 του Κ.Φ.Ε. ο έλεγχος δεν αναγνώρισε δαπάνες που δεν βρέθηκαν καταχωρημένες στα βιβλία της προσφεύγουσας, γ) εσφαλμένα η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι κατά το χρονικό διάστημα της πανδημίας COVID υπήρξαν περιορισμοί στην εξόφληση δαπανών μέσω τραπεζικού συστήματος.

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 πρωτοκόλλουηλεκτρονικώς υποβληθείσας ενδικοφανούς προσφυγής της επιχείρησης, και την **επικύρωση** α) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ, β) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ και γ) της με αριθμόΟριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος/ Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 2^{ου} ΕΛΚΕ ΑΤΤΙΚΗΣ.

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

Φορολογικό έτος 2018	
Χρεωστικό ποσό	28.250,85

Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	14.125,43
Σύνολο	42.376,28

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2019	
Χρεωστικό ποσό	22.585,78
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	11.292,89
Σύνολο	33.878,67

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

Φορολογικό έτος 2020	
Χρεωστικό ποσό	4.496,65
Πρόστιμο άρθρου 54 Κ.Φ.Δ.	2.248,33
Σύνολο	6.744,98

(Ως η υπ' αριθ.Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος)

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

Ακριβές Αντίγραφο

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

Επίλυσης Διαφορών

Η Προϊστάμενη της

Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης

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

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.