



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 19/05/2025

Αριθμός Απόφασης: 1599

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ.ΟΡΓ.Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)» όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. Της ΠΟΛ.1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., κατά: α) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, β) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, γ) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, δ) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, ε) της υπ'

αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, και στ) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η τροποποίηση, και τις οικείες από 19/12/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε 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:

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 26.787,43 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 13.393,72 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 40.181,15 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 3.882,69 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 1.941,35 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 5.824,04 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, καταλογίστηκε στην προσφεύγουσα εταιρία φόρος εισοδήματος ποσού 12.811,80 ευρώ, πλέον προστίμου του άρθρου 58 του Κ.Φ.Δ. ποσού 6.405,90 ευρώ, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή 19.217,70 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαγράφηκε για την προσφεύγουσα εταιρία πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 5,04 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαγράφηκε για την προσφεύγουσα εταιρία πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 196,14 ευρώ.

Με την υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διαγράφηκε για την προσφεύγουσα εταιρία πιστωτικό υπόλοιπο Φ.Π.Α. ποσού 1.202,45 ευρώ.

Οι ως άνω πράξεις εδράζονται επί των από 19/12/2024 εκθέσεων μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α., φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020, οι οποίες συντάχθηκαν μετά τον έλεγχο που διενεργήθηκε στην προσφεύγουσα εταιρία με κύρια δραστηριότητα τη διαχείριση ακίνητης περιουσίας, κατόπιν της υπ' αριθ. /14.09.2022 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου (όπως αντικαταστάθηκε από την υπ' /07.06.2024 εντολή ελέγχου) του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Την 26/10/2022 κοινοποιήθηκε ηλεκτρονικά στην προσφεύγουσα εταιρία η γνωστοποίηση για τη δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού, κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 18, 19 και 72 παρ. 18 του ν.4174/2013, όπως τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις των άρθρων 397 και 398 παρ. 1 του ν.4512/2018, και την 20/05/2024 της κοινοποιήθηκε πρόσκληση για την προσκόμιση βιβλίων και στοιχείων, στην οποία ανταποκρίθηκε.

Ακολούθως εστάλη το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΞ 2024/01.10.2024 έγγραφο προς τη Διεύθυνση Ανάπτυξης Φορολογικών Εφαρμογών (Δ.Α.Φ.Ε.) της Α.Α.Δ.Ε., με το οποίο ζητήθηκε να γνωστοποιηθούν στον έλεγχο τα ηλεκτρονικά αρχεία από τα οποία να προκύπτουν τα εισοδήματα της προσφεύγουσας εταιρίας από τις ψηφιακές πλατφόρμες βραχυχρόνιας διαμονής για τις ελεγχόμενες χρήσεις 2018 – 2020. Ανταποκρινόμενη η Δ.Α.Φ.Ε. διαβίβασε, με τα με αριθμό πρωτ. ΔΑΦΕ Α ΕΞ 2024 ΕΜΠ/14.10.2024 και ΔΑΦΕ Α ΕΞ 2024 ΕΜΠ/20.11.2024 έγγραφα προς το 1^ο ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, τα ηλεκτρονικά αρχεία που λήφθηκαν από τις ψηφιακές πλατφόρμες βραχυχρόνιας διαμονής.

Κατά τη διενέργεια των ελεγκτικών επαληθεύσεων αναφορικά με τα δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα της επιχείρησης για τα φορολογικά έτη 2018, 2019 και 2020, ο έλεγχος αξιοποίησε συνδυαστικά τις πληροφορίες που είχε στη διάθεσή του από τις παρακάτω πηγές:

- α) τις τραπεζικές κινήσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού της με IBAN GR..... και ημερομηνία ανοίγματος 11/12/2018, που εντοπίστηκε από το Σύστημα Μητρώων Τραπεζικών Λογαριασμών και Λογαριασμών Πληρωμών, δυνάμει των άρθρων 15 και 27 του ν.5104/2024,
- β) τα προαναφερθέντα έγγραφα της Δ.Α.Φ.Ε. με συνημμένα τα ηλεκτρονικά αρχεία που λήφθηκαν από τις ψηφιακές πλατφόρμες σχετικά με την προσφεύγουσα εταιρία,
- γ) τις καταστάσεις των ψηφιακών πλατφορμών και που επέδειξε στον έλεγχο η προσφεύγουσα εταιρία, από τις οποίες προκύπτουν τα ετήσια έσοδα για τα ελεγχόμενα φορολογικά έτη,
- δ) τις υποβληθείσες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φορολογικών ετών 2018, 2019 και 2020.

Συγκρίνοντας τα ακαθάριστα έσοδα της δήλωσης με τα έσοδα που προέκυψαν για την προσφεύγουσα βάσει των λοιπών πηγών ο έλεγχος εντόπισε διαφορές, ως κάτωθι:

Φορολογικό έτος 2018

- Με την υπ' αριθ./24-07-2019 δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα ύψους 350,00 ευρώ. Από το υποβληθέν Ε2 και την εγγραφή στον λογαριασμό 75.05.00.0001 «Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων» των βιβλίων της προκύπτει ότι το εν λόγω ποσό αντιστοιχεί σε ενοίκια μακροχρόνιας μίσθωσης ακινήτων που υπεκμισθώνει στη Ρόδο.

- Από τον εταιρικό τραπεζικό λογαριασμό δεν προέκυψαν κινήσεις καθώς η ημερομηνία ενεργοποίησής του είναι η 11/12/2018.

- Από τις προσκομισθείσες καταστάσεις της προσφεύγουσας διαπιστώθηκαν έσοδα από ψηφιακές πλατφόρμες συνολικού ποσού 57.205,76 ευρώ.

- Από τη με αριθμό πρωτ. Α ΕΞ 2024 ΕΜΠ/14.10.2024 απάντηση της Δ.Α.Φ.Ε. προκύπτουν για τον Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας κρατήσεις στις πλατφόρμες συνολικού ποσού 92.370,44 ευρώ.

Βάσει των ανωτέρω και δεδομένου ότι δε δηλώθηκαν συμφωνητικά διαχείρισης ακινήτων στο όνομα της προσφεύγουσας εταιρίας με ισχύ εντός του διαστήματος που έγιναν οι κρατήσεις για το έτος 2018 ώστε να προκύπτει αμοιβή διαχείρισης ποσοστού 20% ο έλεγχος προσαυξάνει τα έσοδα κατά 92.370,44 ευρώ, ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	350,00
Ακαθάριστα έσοδα βάσει Δ.Α.Φ.Ε.	92.370,44
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	92.720,44

Φορολογικό έτος 2019

- Με την υπ' αριθ./26-08-2020 δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώθηκαν συνολικά ακαθάριστα έσοδα ύψους 30.953,80 ευρώ από τα οποία 8.400,00 ευρώ αφορούν ενοίκια μακροχρόνιας μίσθωσης ακινήτων που υπεκμισθώνει στη και 22.553,80 ευρώ αφορά έσοδα από υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων τα οποία εκμεταλλεύεται ως διαχειριστής, σύμφωνα με το υποβληθέν Ε2. Τα ανωτέρω ποσά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της στον λογαριασμό 75.05.00.0001 «Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων».

- Από τις καταστάσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από ψηφιακές πλατφόρμες συνολικού ποσού 114.316,21 ευρώ.

- Από τη με αριθμό πρωτ. Α ΕΞ 2024 ΕΜΠ/14-10-2024 απάντηση της Δ.Α.Φ.Ε. προκύπτει για τον Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας ποσό που αφορά σε αμοιβές διαχείρισης μεγαλύτερο από το δηλωθέν κατά 12.910,74 ευρώ.

- Από τις κινήσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού προκύπτουν πιστώσεις πλέον των δηλωθέντων ύψους 15.382,79 ευρώ, ποσό που επιβεβαιώνεται και από τις καταχωρήσεις στον λογαριασμό 38.03.00.0001 «Καταθέσεις Όψεως σε».

Λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθώς και τα συμφωνητικά που έχουν αναρτηθεί στο taxisnet και αφορούν την ελεγχόμενη ως μισθώτρια με αμοιβή διαχείρισης 20% επί των εσόδων ανά κατάλυμα και την από 10/10/2024 υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της εταιρίας, (Α.Φ.Μ.) ότι για τα εισοδήματα που δηλώθηκαν στη δήλωση φορολογικού έτους 2019 έχει καταθέσει μέσω τραπεζής στους ιδιοκτήτες των ακινήτων τα ποσά που τους αναλογούν, ο έλεγχος προσαυξάνει τα δηλωθέντα έσοδα κατά το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της απάντησης της ΔΑΦΕ και των τραπεζικών κινήσεων, ήτοι κατά 15.382,79 ευρώ, ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	30.953,80
Ακαθάριστα έσοδα βάσει Δ.Α.Φ.Ε.	15.382,79
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	46.336,95

Φορολογικό έτος 2020

- Με την υπ' αριθ./14-09-2021 δήλωση φορολογίας εισοδήματος δηλώθηκαν ακαθάριστα έσοδα 25.148,50 ευρώ, εκ των οποίων τα 21.850,50 ευρώ αφορούν ενοίκια μακροχρόνιας μίσθωσης ακινήτων που υπεκμισθώνει στη ενώ τα υπόλοιπα 3.298,00 ευρώ αφορούν έσοδα από υπηρεσίες βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων που εκμεταλλεύεται ως διαχειριστής, σύμφωνα με το υποβληθέν Ε2. Τα ανωτέρω ποσά έχουν καταχωρηθεί στα βιβλία της στον λογαριασμό 75.05.00.0001 «Ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων».

- Από τις καταστάσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο προκύπτουν ακαθάριστα έσοδα από ψηφιακές πλατφόρμες συνολικού ποσού 25.862,00 ευρώ.

- Από τη με αριθμό πρωτ. Α ΕΞ 2024 ΕΜΠ/14-10-2024 απάντηση της Δ.Α.Φ.Ε. προκύπτει για τον Α.Φ.Μ. της προσφεύγουσας ποσό που αφορά σε αμοιβές διαχείρισης μεγαλύτερο από το δηλωθέν κατά 8.920,00 ευρώ.

- Από τις κινήσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού προκύπτουν πιστώσεις πλέον των δηλωθέντων ύψους 52.744,15 ευρώ, ποσό που επιβεβαιώνεται και από τις καταχωρήσεις στον λογαριασμό 38.03.00.0001 «Καταθέσεις Όψεως σε».

Λαμβάνοντας περαιτέρω υπόψη τα συμφωνητικά που έχουν αναρτηθεί στο taxisnet και αφορούν την προσφεύγουσα ως μισθώτρια με αμοιβή διαχείρισης 20% επί των εσόδων ανά κατάλυμα, την από 11/11/2024 υπεύθυνη δήλωση του διαχειριστή της προσφεύγουσας,(Α.Φ.Μ.), ότι για τα εισοδήματα που δηλώθηκαν στη δήλωση φορολογικού έτους 2020 έχει καταθέσει μέσω τραπεζής στους ιδιοκτήτες των ακινήτων τα ποσά που τους αναλογούν και το γεγονός ότι η προσφεύγουσα λειτουργεί ως διαχειριστής με ποσοστό 20%, προσαυξάνει τα ακαθάριστα έσοδα με το μεγαλύτερο ποσό μεταξύ της απάντησης της Δ.Α.Φ.Ε. και των τραπεζικών κινήσεων, ήτοι κατά 52.744,15 ευρώ, ως ακολούθως:

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΠΟΣΟ
Ακαθάριστα έσοδα βάσει δήλωσης	30.953,80
Ακαθάριστα έσοδα βάσει Δ.Α.Φ.Ε.	15.382,79
Ακαθάριστα έσοδα βάσει ελέγχου	46.336,95

Κατά τον έλεγχο των δαπανών που αφαιρέθηκαν από τα ακαθάριστα έσοδα εντοπίστηκαν ανά φορολογικό έτος οι παρακάτω δαπάνες, που δεν εκπίπτουν κατά τις διατάξεις του άρθρου 22^Α του ν.4172/2013, και θεωρήθηκαν από τον έλεγχο λογιστικές διαφορές προσαυξάνοντας αντίστοιχα τα φορολογητέα αποτελέσματα:

Φορολογικό έτος 2019

α/α	Λ/σμός λογιστικής που καταχωρήθηκε	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία
1	64-98-05-0087 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ Φ.Π.Α. 24%»	23/12/2019	.....	.....	325,40

2	64-98-05-0087 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ Φ.Π.Α. 24%»	01/12/2019	.....	.....	345,97
3	64-98-05-0000 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ ΑΝΕΥ Φ.Π.Α.»	10/06/2019	.....	.....	104,37
4	64-98-05-0087 «ΕΞΟΔΑ ΔΙΑΦΟΡΩΝ ΤΡΙΤΩΝ Φ.Π.Α. 24%»	18/11/2019	.....	.....	19,35
ΣΥΝΟΛΟ					795,09

Φορολογικό έτος 2020

α/α	Λ/σμός λογιστικής που καταχωρήθηκε	Ημερομηνία	Παραστατικό	Αιτιολογία	Συνολική Αξία
1	64-01-00-0000 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ Φ.Π.Α. 24%»	30/01/2020	.....	.....	227,42
2	64-01-00-0000 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ Φ.Π.Α. 24%»	22/11/2020	.....	.....	241,13
3	64-01-00-0000 «ΕΞΟΔΑ ΤΑΞΙΔΙΩΝ ΕΣΩΤΕΡΙΚΟΥ ΑΝΕΥ Φ.Π.Α. 24%»	17/09/2020	.....	.....	65,77
4	62-07-02-0087 «ΜΗΧΑΝΗΜ-ΤΕΧΝ. ΕΓΚΑΤ-ΛΟΙΠΟΥ ΜΗΧΑΝ. ΕΞΟΠΛ. Φ.Π.Α. 24%»	31/08/2020	.....	.....	104,03
ΣΥΝΟΛΟ					638,35

Αναφορικά με τη φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας σε Φ.Π.Α. ο έλεγχος διαπίστωσε ότι η επιχείρηση πραγματοποίησε μόνο απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του Φ.Π.Α. του άρθρου 22 και επομένως υφίσταται υποχρέωση διακανονισμού του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2859/2000 (pro-rata) ως ακολούθως:

Φορολογική περίοδος	2018	2019	2020
Σύνολο φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00
Μείον: Ενδοκοινοτικές αποκτήσεις	0,00	0,00	0,00
Μείον: Πράξεις λήπτη	0,00	0,00	0,00
Πλέον: Εκροές απαλλασσόμενες ΜΔΕ	0,00	0,00	0,00
ΣΥΝΟΛΟ	0,00	0,00	0,00
Πράξεις απαλλασσόμενες ΧΔΕ	350,00	30.953,80	25.148,50
ΓΕΝΙΚΟ ΣΥΝΟΛΟ	350,00	30.953,80	25.148,50
Οριστικό ποσοστό (%) έκπτωσης	0%	0%	0%
Στρογγυλοποίηση (%) έκπτωσης	0%	0%	0%
Οριστικό ποσοστό μείωσης (PRO RATA)	100,00%	100,00%	100,00%
Φόρος κοινών εισροών	5,04	191,10	864,67
Ποσοστό PRO RATA %	100,00%	100,00%	100,00%
Μη εκπιπτόμενος φόρος κοινών εισροών	5,04	191,10	864,67
PRO RATA δήλωσης	0,00	0,00	0,00
Διαφορά	5,04	191,10	864,67

Οι ανωτέρω διαπιστώσεις αναφορικά με τον επανυπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων, τις μη εκπιπτόμενες δαπάνες και τη φορολογική υποχρέωση σε Φ.Π.Α. κοινοποιήθηκαν στην προσφεύγουσα εταιρία με το υπ' αριθ. /13-11-2024 Σ.Δ.Ε. και τους σχετικούς προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς φόρου εισοδήματος και Φ.Π.Α. Με το με αριθμό πρωτ. ΕΛ.ΚΕ. 1 ΑΤ ΕΙ 2024 ΕΜΠ/09-12-2024 υπόμνημα η προσφεύγουσα υπέβαλε τις

απόψεις της, αμφισβητώντας ιδίως τον υπολογισμό των ακαθάριστων εσόδων από τον έλεγχο. Μετά την εξέταση του υπομνήματος ο έλεγχος απέρριψε τους προβαλλόμενους ισχυρισμούς και προχώρησε στον καταλογισμό των φόρων και των προστίμων με την έκδοση των οριστικών πράξεων, χωρίς μεταβολή επί των προσωρινών αποτελεσμάτων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρία ζητά την ακύρωση άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων για τους παρακάτω λόγους:

1. Ακυρότητα των προσβαλλόμενων καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλιπούς αιτιολογίας των εκθέσεων ελέγχου – αυθαίρετος, αναπόδεικτος και παντελώς αναιτιολόγητος προσδιορισμός διαφορών για το φορολογικό έτος 2018 δεδομένου ότι ο εταιρικός τραπεζικός λογαριασμός ενεργοποιήθηκε την 11/12/2018 και δεν παρουσίασε κινήσεις μέχρι το τέλος της χρήσης.
2. Εσφαλμένος και παντελώς αυθαίρετος ο προσδιορισμός των διαφορών, χωρίς να ληφθούν υπόψη αντικειμενικά δεδομένα (αμοιβές διαχείρισης, ακυρώσεις, προκαταβολές). Προσκομίζει προς απόδειξη του ισχυρισμού του αρχείο με τον τίτλο εκκαθαρίσεις, αποτελούμενο από εκτυπώσεις ηλεκτρονικών μηνυμάτων από τον διαχειριστή, Χίου Ανδρέα, προς διάφορα φυσικά πρόσωπα τα οποία αναφέρουν συνολική αξία κρατήσεων και προμήθεια, ανερχόμενη στο 20%, που λάμβανε αρχικά ο Χίου Ανδρέας και ακολούθως η Ι.Κ.Ε.
3. Ελλιπής ουσιαστική έρευνα των πραγματικών περιστατικών – παράβαση της αρχής «in dubio pro tributario». Ο έλεγχος δεν προέβη στο άνοιγμα των τραπεζικών λογαριασμών του διαχειριστή της εταιρίας,, ο οποίος λειτουργούσε ως ιδιώτης διαχειριστής ακινήτων τρίτων πριν το άνοιγμα του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρίας, ώστε να είναι σε θέση να διασταυρώσει σε ποιον Α.Φ.Μ. ανήκαν τα έσοδα του φορολογικού έτους 2018. Περαιτέρω, λόγω του γεγονότος ότι η εταιρία δεν είχε στη διάθεσή της αναλυτικές καταστάσεις (ανά ακίνητο, ανά πλατφόρμα, ανά χρονικό διάστημα) είναι αδύνατο να προσδιορίσει πόσες κρατήσεις αφορούσαν ακυρώσεις, προκαταβολές για μελλοντικό διάστημα και εισπράξεις που επιστράφηκαν αμέσως στους ιδιοκτήτες. Τέλος, κατά παράβαση της ως άνω αρχής ο έλεγχος καταλόγισε στην εταιρία το 100% των μισθωμάτων που ανέβασαν οι πλατφόρμες ενώ μόλις το 20% αυτών αποτελεί τη δική της αμοιβή.
4. Μη νόμιμος ο καταλογισμός Φ.Π.Α. επί του συνόλου των μισθωμάτων ενώ στην πραγματικότητα οφείλεται Φ.Π.Α. μόνο επί της προμήθειας διαχείρισης.

Επειδή με τις διατάξεις των παραγράφων 1 και 8 του άρθρου 27 «Φορολογικό έλεγχος» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση έχει την εξουσία να επαληθεύει, να ελέγχει και να διασταυρώνει την εκπλήρωση των φορολογικών υποχρεώσεων εκ μέρους του φορολογούμενου, την ακρίβεια των φορολογικών δηλώσεων που υποβάλλονται σε αυτήν και να επιβεβαιώνει τον υπολογισμό και την καταβολή του οφειλόμενου φόρου, διενεργώντας έλεγχο σε έγγραφα, λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) και στοιχεία γνωστοποιήσεων και παρόμοιες πληροφορίες, θέτοντας ερωτήσεις στον φορολογούμενο και σε τρίτα πρόσωπα, ερευνώντας εγκαταστάσεις και μέσα μεταφοράς που χρησιμοποιούνται για τη διενέργεια επιχειρηματικών δραστηριοτήτων, σύμφωνα με τις διαδικασίες και χρησιμοποιώντας μεθόδους που προβλέπονται στον Κώδικα.

[...]

8. Μετά το πέρας του φορολογικού ελέγχου συντάσσεται έκθεση ελέγχου. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει τις διαπιστώσεις του ελέγχου και συνοδεύεται από πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον απαιτείται. Η πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου είναι

πλήρως αιτιολογημένη και περιέχει, εκτός από τον προσδιοριζόμενο φόρο, τα πρόστιμα που αντιστοιχούν σε παραβάσεις που έχουν διαπιστωθεί. Η έκθεση ελέγχου δεν περιέχει διαπιστώσεις ούτε προσδιορίζει φόρο που δεν εμπίπτουν στην έκταση που προσδιορίζει η αντίστοιχη εντολή ελέγχου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 29 «Πρόσβαση στα λογιστικά αρχεία – βιβλία και στοιχεία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«1. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να λαμβάνει αντίγραφα των λογιστικών αρχείων (βιβλία και στοιχεία), καθώς και των λοιπών εγγράφων, για τα οποία ο φορολογούμενος δηλώνει ότι αντιπροσωπεύουν ακριβή αντίγραφα. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αρνείται να προβεί στην ανωτέρω δήλωση, ο οριζόμενος από τη Φορολογική Διοίκηση υπάλληλος για τη διενέργεια του ελέγχου προβαίνει σε σχετική επισημείωση επί των εγγράφων. Ο οριζόμενος υπάλληλος δύναται ταυτόχρονα να απαιτεί από τον φορολογούμενο ή τον φορολογικό εκπρόσωπό του να παρίσταται στον τόπο όπου διενεργείται ο φορολογικός έλεγχος και να απαντά σε ερωτήματα που του τίθενται, ώστε να διευκολύνεται η διενέργεια του φορολογικού ελέγχου.

2. Ο φορολογούμενος παρέχει κάθε απαραίτητη πληροφορία για την απρόσκοπτη πρόσβαση στον οριζόμενο υπάλληλο της Φορολογικής Διοίκησης, ανεξάρτητα από τον τόπο της αποθήκευσης και τον τρόπο τήρησης των λογιστικών αρχείων. Την ίδια υποχρέωση έχουν και τρίτοι που παρέχουν ψηφιακές υπηρεσίες προς τον φορολογούμενο, οι οποίες σχετίζονται με την αποθήκευση και επεξεργασία αρχείων και πληροφοριών, εφόσον αυτό ζητηθεί από τη Φορολογική Διοίκηση.

3. Ο υπάλληλος της Φορολογικής Διοίκησης που διενεργεί τον έλεγχο δύναται να κατάσχει λογιστικά αρχεία (βιβλία και στοιχεία) που τηρούνται ή διαφυλάσσονται, σύμφωνα με τη φορολογική νομοθεσία και οποιαδήποτε άλλα ανεπίσημα βιβλία, έγγραφα, αρχεία ή στοιχεία, εφόσον το θεωρήσει αναγκαίο, προκειμένου να διασφαλισθεί η αποδεικτική αξία αυτών.

[...]

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 76 «Επαρκής αιτιολογία» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«Η Φορολογική Διοίκηση έχει την υποχρέωση να παρέχει σαφή, ειδική και επαρκή αιτιολογία για τη νομική βάση, τα γεγονότα και τις περιστάσεις που θεμελιώνουν την έκδοση πράξης και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 17 «Αιτιολογία» του ν.2690/1999 ορίζεται ότι:

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

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

[...]

Επειδή βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά τον νόμο, τη θεωρία και τη νομολογία, εκτός από το νόμιμο έρεισμα της πράξης, δηλαδή την αναφορά των απρόσωπων κανόνων δικαίου που προβλέπουν την έκδοσή της, η ερμηνεία τους, οι νόμιμες προϋποθέσεις που έχουν

διαπιστωθεί, η ουσιαστική εκτίμηση των πραγματικών καταστάσεων, ο απαιτούμενος νομικός χαρακτηρισμός τους καθώς και τα κριτήρια και οι σκέψεις του διοικητικού οργάνου σχετικά με την άσκηση της διακριτικής ευχέρειας (Επ. Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, εκδόσεις Αντ. Ν. Σάκκουλα 2001, παρ. 516 έως 519). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Σκοπός της ύπαρξης αιτιολογίας σε μία διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή με την απόφαση ΣτΕ 1542/2016 κρίθηκε ότι η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως του οικείου φύλλου ελέγχου. Η παντελής αοριστία της εκθέσεως ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής και καθιστά το φύλλο ελέγχου νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο λόγω παραβάσεως ουσιώδους τύπου της διαδικασίας εκδόσεώς του. Επιμέρους όμως ελλείψεις του περιεχομένου της έκθεσης ελέγχου, αυτές καθ' εαυτές, δεν αποτελούν τυπική πλημμέλεια του φύλλου ελέγχου καθιστώντας τούτο νομικώς πλημμελές και ακυρωτέο, αλλά αποτελούν αντικείμενο ουσιαστικής εκτίμησης από τα διοικητικά δικαστήρια, τα οποία υποχρεούνται να ελέγξουν την ουσιαστική ορθότητα αυτού (πρβλ. ΣτΕ 2054/1995, ΣτΕ 3108/1996, ΣτΕ 565/2008, ΣτΕ 1509/2013).

Επειδή με τους δύο πρώτους ισχυρισμούς της η προσφεύγουσα εταιρία επικαλείται έλλειψη αιτιολογίας των προσβαλλόμενων πράξεων και παράλειψη από την πλευρά του ελέγχου να προβεί σε σειρά επαληθεύσεων που θα οδηγούσαν σε ασφαλές συμπέρασμα ως προς την απόκρυψη φορολογητέας ύλης.

Επειδή σύμφωνα με την οικεία από 19/12/2024 έκθεση ελέγχου η αρμόδια ελεγκτική αρχή, προκειμένου να υπολογίσει το ύψος των ακαθάριστων εσόδων που δε συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος των ελεγχόμενων χρήσεων (2018 – 2019 – 2020) έλαβε υπόψη της τις κινήσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού, τα έγγραφα που απέστειλε η Δ.Α.Φ.Ε. με συνημμένα τα αρχεία των ψηφιακών πλατφορμών (.....) που αποτυπώνουν τις σχετικές με την προσφεύγουσα κρατήσεις καταλυμάτων, τις καταστάσεις των κρατήσεων των ίδιων πλατφορμών που επέδωσε η προσφεύγουσα στον έλεγχο και τα δεδομένα των υποβληθεισών φορολογικών δηλώσεων.

Επειδή αναφορικά με το φορολογικό έτος 2018 ο έλεγχος υπολόγισε τα ακαθάριστα έσοδα που απέκρυψε η προσφεύγουσα σε 92.720,44 ευρώ, ποσό που αφορά το σύνολο των κρατήσεων που έγιναν για λογαριασμό της προσφεύγουσας εταιρίας μέσω των ψηφιακών πλατφορμών εντός του 2018, βάσει των αρχείων της Δ.Α.Φ.Ε. Για το ίδιο φορολογικό έτος η συνολική αξία των κρατήσεων καταλυμάτων με βάση τις καταστάσεις που προσκόμισε η προσφεύγουσα στον έλεγχο ανήλθαν σε 57.205,76 ευρώ ενώ από τον εταιρικό λογαριασμό της (IBAN GR.....) δεν προέκυψαν κινήσεις για το διάστημα αυτό. Σύμφωνα με το σκεπτικό του ελέγχου, θεωρήθηκε το σύνολο των κρατήσεων ως μη δηλωθέν ακαθάριστο εισόδημα αφενός λόγω του γεγονότος ότι στην υποβληθείσα δήλωση φορολογίας εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, το μοναδικό εισόδημα που δηλώθηκε αφορά ενοίκια μακροχρόνιας μίσθωσης, ύψους 350,00 ευρώ, και αφετέρου λόγω της μη καταχώρισης συμφωνητικών διαχείρισης ακινήτων στο όνομα της προσφεύγουσας για το εν λόγω διάστημα, ώστε να

προκύπτει αμοιβή διαχείρισης σε ποσοστό 20% επί των κρατήσεων. Ωστόσο δε γίνεται καμία αναφορά στον τραπεζικό λογαριασμό πίστωσης των ποσών που εισέπραξε η προσφεύγουσα εταιρία, ώστε να είναι δυνατή η διασταύρωση των ποσών που αναφέρονται στα αρχεία της Δ.Α.Φ.Ε. με τα ποσά που πράγματι αποτέλεσαν εισόδημα της προσφεύγουσας, αποκλείοντας με τον τρόπο αυτό το ενδεχόμενο: α) ορισμένες από τις κρατήσεις να ακυρώθηκαν και επομένως να επιστράφηκαν τα ποσά και β) να έλαβε τελικά η προσφεύγουσα μόνο ένα μέρος των κρατήσεων ως αμοιβή, παρά το γεγονός ότι δεν προέκυψε η κατάρτιση συμφωνητικού για το 2018. Σημειωτέον ότι η προσφεύγουσα Ι.Κ.Ε. συστάθηκε την 23/07/2018 και η ημερομηνία ανοίγματος του εταιρικού λογαριασμού της ήταν η 11/12/2018.

Επειδή για το φορολογικό έτος 2019 ο έλεγχος βασίστηκε στις πιστώσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού, καταλογίζοντας διαφορά ακαθάριστων εσόδων στην προσφεύγουσα εταιρία ύψους 15.382,79 ευρώ. Στο ποσό αυτό κατέληξε αφού έλαβε υπόψη του, με βάση τα διαλαμβανόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου, τη σύγκριση μεταξύ των δηλωθέντων εσόδων από διαχείριση ακινήτων ποσού 22.553,80 ευρώ – που συμπίπτουν με τα καταχωρημένα στον λογαριασμό 75.05.00.0001 «ενοίκια κτιρίων – τεχνικών έργων», τις προσκομισθείσες από την προσφεύγουσα εταιρία καταστάσεις κρατήσεων των ψηφιακών πλατφορμών με συνολική αξία 114.316,21 ευρώ και το γεγονός ότι βάσει των αρχείων της Δ.Α.Φ.Ε. προκύπτουν για την εταιρία αμοιβές διαχείρισης μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες κατά 12.910,74 ευρώ, σε συνδυασμό με τα αναρτημένα συμφωνητικά στο taxisnet από τα οποία προκύπτει αμοιβή διαχείρισης 20%.

Επειδή κατά το ίδιο σκεπτικό, για το φορολογικό έτος 2020, έλαβε υπόψη του αφενός ότι η επιχείρηση λειτουργεί ως διαχειρίστρια με ποσοστό 20% επί των κρατήσεων και αφετέρου ότι βάσει δήλωσης η προσφεύγουσα είχε ακαθάριστα έσοδα από διαχείριση ακινήτων ποσού 3.298,00 ευρώ, οι κρατήσεις σύμφωνα με τις προσκομισθείσες από την ίδια καταστάσεις των ψηφιακών πλατφορμών ανήλθαν σε 25.862,00 ευρώ, οι αμοιβές της βάσει των αρχείων της Δ.Α.Φ.Ε. ήταν μεγαλύτερες από τις δηλωθείσες κατά 8.920,00 ευρώ και οι πιστώσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού που αφορούσαν μη δηλωθέν εισόδημα ανήλθαν σε 52.744,15 ευρώ, με συνέπεια να καταλήξει στον καταλογισμό του μεγαλύτερου ποσού, ήτοι αυτό των πιστώσεων.

Επειδή αναφορικά με τα ποσά που αναφέρει ο έλεγχος ότι προκύπτουν ως μη δηλωθέν εισόδημα για την προσφεύγουσα εταιρία βάσει των αρχείων της Δ.Α.Φ.Ε., ύψους 12.910,74 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 8.920,00 ευρώ για το 2020, ήτοι συνολικά έσοδα (δηλωθέντα και μη) ύψους 35.464,54 ευρώ (12.910,74 + 22.553,80 ευρώ) για το φορολογικό έτος 2019 και 12.218,00 ευρώ (8.920,00 + 3.298,00 ευρώ) δεν αποτυπώνεται ο τρόπος με τον οποίο καταλήγει στον υπολογισμό τους, δεδομένου ότι τα εν λόγω αρχεία αναφέρονται στη συνολική αξία της κάθε κράτησης. Ενώ κάνει γενική αναφορά στα συμφωνητικά που κατάρτισε η προσφεύγουσα για τις δύο ελεγχόμενες χρήσεις, με βάση τα οποία δέχεται αμοιβή διαχείρισης σε ποσοστό 20%, από μία επισκόπηση των επισυναφθέντων με την προσφυγή αρχείων της Δ.Α.Φ.Ε. δεν προκύπτουν τα ανωτέρω έσοδα για την προσφεύγουσα εταιρία ως ποσοστό 20% επί των κρατήσεων.

Επειδή ωστόσο για τον καταλογισμό του μη δηλωθέντος εισοδήματος και στις δύο χρήσεις (2019, 2020) δε βασίζεται στα αρχεία της Δ.Α.Φ.Ε. αλλά στις πιστώσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού κρίσιμο για τη στοιχειοθέτηση του αποτελέσματος του ελέγχου είναι η απόδειξη αναφορικά με τις πιστώσεις που θεώρησε ότι αποτελούν μη δηλωθέν εισόδημα. Παρ' όλα αυτά δεν προκύπτει με ασφάλεια η θέση του ελέγχου ότι βάσει των κινήσεων του τραπεζικού της λογαριασμού η προσφεύγουσα εταιρία δε δήλωσε εισόδημα ύψους 15.382,79 ευρώ για το φορολογικό έτος 2019 και 52.744,15 ευρώ για το φορολογικό έτος 2020, τα οποία όπως σημειώνει συμπίπτουν με τις εγγραφές στον λογαριασμό 38.03.00.0001 «Καταθέσεις όψεως σε» των βιβλίων της, και τούτο διότι δεν είναι αρκετή η απλή αναφορά στα ποσά αυτά αλλά απαιτείται να γίνεται ευχερώς η εξακρίβωση των πιστώσεων που θεωρήθηκαν μη δηλωθείσα φορολογητέα ύλη και να αποτυπώνεται με σαφήνεια ο λόγος που οδήγησε σε αυτό το συμπέρασμα. Ο έλεγχος επισυνάπτει μεν με τα αρχεία της ενδικοφανούς προσφυγής τις κινήσεις του εταιρικού τραπεζικού λογαριασμού κατά τη διάρκεια των ετών 2019 και 2020, παραλείπει όμως να αναφέρει τη μεθοδολογία που ακολούθησε κατά την επεξεργασία των κινήσεων αυτών, ώστε να καταλήξει ασφαλώς στον υπολογισμό των πιστώσεων που δε δηλώθηκαν ως εισόδημα, ειδικά λαμβάνοντας υπόψη ότι έχει αποδεχθεί το γεγονός ότι ένα μέρος των πιστώσεων επιστρέφεται στους ιδιοκτήτες των ακινήτων. Επομένως, δεδομένου ότι δεν κάνει καμία αναφορά στα ύψος των πιστώσεων που θεωρεί ότι πράγματι βάσει συμφωνητικών επιστρέφεται από την εταιρία στους ιδιοκτήτες δεν είναι εφικτό να εξαχθεί οποιοδήποτε ασφαλές συμπέρασμα μόνο από την επισκόπηση των κινήσεων του τραπεζικού λογαριασμού της εταιρίας.

Επειδή περαιτέρω είναι προς διερεύνηση το γεγονός ότι ο λογαριασμός εσόδων αποτυπώνει τα δηλωθέντα έσοδα ενώ ο λογαριασμός των ταμειακών διαθεσίμων αποτυπώνει πέραν των δηλωθέντων και τις πιστώσεις που θεωρήθηκαν από τον έλεγχο ως μη δηλωθέντα ακαθάριστα έσοδα.

Επειδή εκ των ανωτέρω συνάγεται ότι η έκθεση ελέγχου – που αποτελεί το νόμιμο έρεισμα των καταλογιζόμενων φόρων και προστίμων – δεν είναι εν προκειμένω η στέρεη βάση των οριστικών πράξεων διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, καταλείπει κενά και αμφιβολίες ως προς τον συλλογισμό και τη μεθοδολογία του ελέγχου και δεν οδηγεί με ασφάλεια στα εξαχθέντα συμπεράσματα, με συνέπεια οι προσβαλλόμενες πράξεις που αφορούν το εισόδημα να καθίστανται ακυρωτέες λόγω τυπικής πλημμέλειας.

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 6 του άρθρου 72 «Ενδικοφανής προσφυγή» του ν.5104/2024 ορίζεται ότι:

«6. 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. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής του. Η Φορολογική Διοίκηση της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.»

Ως εκ τούτου γίνονται αποδεκτοί οι δύο πρώτοι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και παρέλκει η εξέταση του τρίτου ισχυρισμού.

Επειδή με τον τέταρτο ισχυρισμό της η προσφεύγουσα υποστηρίζει ότι μη νόμιμα η ελεγκτική αρχή καταλόγισε Φ.Π.Α. επί του συνόλου των μισθωμάτων ενώ στην πραγματικότητα οφείλεται Φ.Π.Α. μόνο επί της προμήθειας διαχείρισης.

Επειδή ο ως άνω ισχυρισμός πρέπει να απορριφθεί διότι ο έλεγχος δεν καταλόγισε Φ.Π.Α. επί της διαφοράς των ακαθάριστων εσόδων αφού όπως αναφέρεται στη σελίδα 15 της οικείας έκθεσης ελέγχου τα έσοδα αυτά αφορούν σε έσοδα από ακίνητα και είναι απαλλασσόμενα του Φ.Π.Α., με συνέπεια να μην προκύπτει υποχρέωση καταβολής Φ.Π.Α. Οι σχετικές με τον Φ.Π.Α. πράξεις εκδόθηκαν αποκλειστικά με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις, αφού όπως διαπιστώθηκε από τον έλεγχο, η προσφεύγουσα πραγματοποίησε αποκλειστικά απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και για τον λόγο αυτό είχε υποχρέωση διακανονισμού του εκπιπτόμενου φόρου των κοινών εισροών (PRO RATA), σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.2859/2000, τον οποίο όμως δε διενήργησε.

Επειδή με βάση τις δηλώσεις των ελεγχόμενων φορολογικών ετών η προσφεύγουσα μετέφερε για έκπτωση στην επόμενη χρήση ποσό 5,04 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2018, ποσό 196,14 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2019, και ποσό 1.202,45 ευρώ, για το φορολογικό έτος 2020, και με τις προσβαλλόμενες πράξεις αφαιρέθηκαν ακριβώς αυτά τα ποσά από τον αντίστοιχο κωδικό (υπόλοιπο φόρου για έκπτωση).

Ως εκ τούτου απορρίπτει ως νόμω και ουσία αβάσιμος ο τέταρτος ισχυρισμός της προσφεύγουσας εταιρίας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Τη μερική αποδοχή της με ημερομηνία 18/01/2025 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρίας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., ήτοι την ακύρωση:

α) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

β) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και

γ) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,

λόγω τυπικής πλημμέλειας, και την επικύρωση:

- α) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής,
- β) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, και
- γ) της υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020, του Προϊσταμένου του 1^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
- Οριστική φορολογική υποχρέωση/απαίτηση με βάση την παρούσα απόφαση:**

1. Υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξη Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2018

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών	21,00	21,00	21,00	0,00
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	5,04	0,00	0,00	5,04
Πιστωτικό υπόλοιπο	5,04	0,00	0,00	5,04
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	5,04	0,00	0,00	5,04

2. Υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2019

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών				
Αξία φορολογητέων εισροών	796,25	796,25	796,25	0,00
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	196,14	0,00	0,00	196,14
Πιστωτικό υπόλοιπο	196,14	0,00	0,00	196,14
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	196,14	0,00	0,00	196,14

3. Υπ' αριθ. /19-12-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020,

ΑΝΑΛΥΣΗ	ΒΑΣΕΙ ΔΗΛΩΣΗΣ	ΒΑΣΕΙ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ Δ.Ε.Δ.	ΔΙΑΦΟΡΑ
Αξία φορολογητέων εκροών				

Αξία φορολογητέων εισροών	6.099,66	6.099,66	6.099,66	0,00
Φόρος εκροών				
Υπόλοιπο φόρου εισροών	1.202,45	0,00	0,00	1.202,45
Πιστωτικό υπόλοιπο	1.202,45	0,00	0,00	1.202,45
Σύνολο φόρου για καταβολή				
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	1.202,45	0,00	0,00	1.202,45

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

Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.