



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4

Ταχ. Δ/ση: Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας: 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο: 2131604526

ΦΑΞ: 2131604567

Καλλιθέα, 31-07-2020

Αριθμός απόφασης: 1598

### ΑΠΟΦΑΣΗ

#### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968/τ. Β'/22-03-2017) 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 Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 1440/τ. Β'/27-04-2017).

δ. Του άρθρου έκτου, παράγραφος 4, της από 30/03/2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75) όπως κυρώθηκε με το ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86), καθώς και της υπ' αριθμ. Α 1122/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 2088/31-05-2020).

2. Την ΠΟΛ. 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Τη με αριθμό Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ. Β'/01-09-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «*Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής*».

4. Την από **28/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., **Α.Φ.Μ.** ....., κατοίκου ....., οδός ....., αρ....., Τ.Κ. ...., κατά της υπ' αριθ. ειδοποίησης ...../2020 πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την με αριθμό ειδοποίησης ...../2020 πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος, φορολογικού έτους 2018, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Επανεξέτασης Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 28/02/2020 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με Α.Φ.Μ. ...., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. ειδοπ. ..../2019 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου φορολογικού έτους 2018, δυνάμει της με αριθ. ..../2019 αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018 που ο προσφεύγων υπέβαλε με επιφύλαξη κατ' άρθρο 20 ν.4174/2013, προσδιορίστηκε φόρος εισοδήματος πλέον ειδική εισφορά αλληλεγγύης συνολικού ποσού 4.259,47 €. Η ανωτέρω επιφύλαξη ως προς τον τρόπο φορολογίας του εισοδήματος του προσφεύγοντος από υπεκμίσθωση ακινήτων λόγω βραχυχρόνιας μίσθωσης στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού, δεν έγινε δεκτή από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης. Στη συνέχεια ο προσφεύγων, υπέβαλε τη με αριθ. ..../2019 τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2018, με την οποία μετέφερε το ποσό των 26.556,72 € από την κατηγορία εισοδήματος από ακίνητη περιουσία και συγκεκριμένα από τον κωδικό 111 (ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων) στην κατηγορία εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα και στον κωδικό 425 (ακαθάριστα έσοδα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) δηλώνοντας επίσης στον κωδικό 401 (καθαρά κέρδη από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας) το ποσό των 1.230,41€. Η ως άνω τροποποιητική δεν έγινε δεκτή από τη Δ.Ο.Υ. και εκδόθηκε η με αρ. ειδοπ. ..../2020 Πράξη Διοικητικού Προσδιορισμού Φόρου με τελικό χρεωστικό ποσό 3.303,43 €.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. η ενδικοφανής προσφυγή είναι εκπρόθεσμη καθώς η προσβαλλόμενη πράξη αναρτήθηκε ηλεκτρονικά στο λογαριασμό του προσφεύγοντος την 13-01-2020 και με το από 28-01-2020 e-mail ενημερώθηκε για την έκδοσή της. Συνεπώς η ανωτέρω πράξη του κοινοποιήθηκε την 28-01-2020 σύμφωνα με το άρθρο 5 παρ. 6 του Ν.4174/2013.

**Επειδή**, με τις διατάξεις της παρ. 6 του άρθρου 5 του Ν.4174/2013, ορίζεται ότι: «6. Στις περιπτώσεις της ηλεκτρονικής κοινοποίησης στο λογαριασμό φυσικού, νομικού προσώπου ή

νομικής οντότητας, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περ. α' των παρ. 2 και 3 του παρόντος, η πράξη θεωρείται ότι έχει νομίμως κοινοποιηθεί μετά την παρέλευση δέκα ημερών από την ανάρτησή της στο λογαριασμό του προσώπου το οποίο αφορά η επίδοση και την ηλεκτρονική ειδοποίησή του στη δηλωθείσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου του, εφόσον δεν προκύπτει προγενέστερος χρόνος παραλαβής της. Ως εκ τούτου, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θεωρείται ως **εμπροθέσμως υποβληθείσα.**

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να ακυρωθεί, άλλως τροποποιηθεί η ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη και να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα, προβάλλοντας τους κάτωθι λόγους:

- 1) Υπάρχει ευθεία αντίθεση και ασάφεια μεταξύ του εφαρμοσθέντος κατά την εκκαθάριση άρθρου 39<sup>Α</sup> του ν.4172/2013 και του άρθρου 21 παρ. 1 και παρ. 3 του ίδιου νόμου.
- 2) Το έτος 2018 έχει αποδώσει Φ.Π.Α. περί τα 1.000,00 € για το α' και β' τρίμηνο με αποτέλεσμα το εισόδημά του για το έτος 2018 να πρέπει να θεωρηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα και να φορολογηθεί με τον αντίστοιχο τρόπο.
- 3) Η προσβαλλόμενη πράξη καθίσταται νομικά πλημμελής και ακυρωτέα καθώς καταλόγισε φόρο, εξατομικεύοντας αντισυνταγματικό φορολογικό νόμο, ο οποίος αντίκειται στις διατάξεις του Συντάγματος του άρθρου 4 §§1, 5 και του άρθρου 78 §1.
- 4) Δε διαθέτει φοροδοτική ικανότητα καθώς τα ετήσια προσωπικά του εισοδήματα από την επαγγελματική του δραστηριότητα, είναι σχεδόν μηδενικά, και δεν έχει άλλα εισοδήματα ούτε διαθέτει άλλα περιουσιακά στοιχεία.

**Επειδή, ο Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος** (ν.4172/2013 ΦΕΚ 167/23-7-2013), ορίζει στο άρθρο 7 ότι: «1. Φορολογητέο εισόδημα είναι το εισόδημα που απομένει μετά την αφαίρεση των δαπανών που εκπίπτουν, σύμφωνα με τις διατάξεις το Κ.Φ.Ε. από το ακαθάριστο εισόδημα. 2. Ο Κ.Φ.Ε. διακρίνει τις ακόλουθες κατηγορίες ακαθάριστων εισοδημάτων: α) εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, β) εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, γ) εισόδημα από κεφάλαιο και δ) εισόδημα από υπεραξία μεταβίβασης κεφαλαίου».

**Επειδή,** στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 ορίζεται:

**Άρθρο 39. Εισόδημα από ακίνητη περιουσία**

«1. Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων. Ειδικότερα το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους...».

**Επειδή**, στο άρθρο 39<sup>Α</sup> του ν.4172/2013 όπως προστέθηκε με το άρθρο 83 του ν.4472/2017 (ΦΕΚ Α' 74/19-05-2017) και σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 39<sup>Α</sup> του ν.4172/2013 ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1/1/2017 και μετά ορίζεται: Εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού

«1.Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του ν.4446/2016 (Α'167), όπως ισχύει, είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ. 4 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 (Α' 167), όπως ισχύουν, εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινוסκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν.4172/2013, όπως ισχύει...».

**Επειδή**, στην ΠΟΛ.1069/23.3.2015 (ΟΡΘΗ ΕΠΑΝΑΛΗΨΗ) Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 και 40 ν.4172/2013), διευκρινίστηκε:

«Ο όρος «εισόδημα από ακίνητη περιουσία» σημαίνει το εισόδημα, σε χρήμα ή σε είδος, που προκύπτει από την εκμίσθωση ή την ιδιοχρησιμοποίηση ή τη δωρεάν παραχώρηση χρήσης γης και ακινήτων.

1.Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 39 του ν.4172/2013 ορίζεται ότι το εισόδημα αυτό προκύπτει από:

α) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης γης ή ακινήτων συμπεριλαμβανομένων των κτιρίων, κατασκευών και κάθε είδους εγκαταστάσεων και εξοπλισμού τους.....

.....

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης. Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την εισπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα εισπραξής του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης περιουσίας που καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα...».

**Επειδή**, σύμφωνα με την παρ 4 της εγκυκλίου ΠΟΛ 1112/21-7-2017:

4. Με τις διατάξεις του άρθρου 83 του νόμου αυτού (Ν.4472/2017) προστίθεται νέο άρθρο 39 Α στο ν.4172/2013. Με τις νέες διατάξεις ρυθμίζεται η φορολογική μεταχείριση του εισοδήματος που αποκτάται από τη βραχυχρόνια εκμίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού για τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα καθώς και για τις νομικές οντότητες. Για το πιο πάνω εισόδημα ισχύουν τα όσα έχουν διευκρινισθεί με την ΠΟΛ.1069/23.3.2015 εγκύκλιό μας. Επισημαίνεται ότι το πιο πάνω εισόδημα στην περίπτωση των φυσικών προσώπων θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 39 και της παρ.4 του άρθρου 40 του ν.4172/2013 (Κ.Φ.Ε.), εφόσον τα ακίνητα εκμισθώνονται επιπλωμένα χωρίς την παροχή οποιασδήποτε υπηρεσίας πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες, το εισόδημα αυτό αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα του άρθρου 21 του ν.4172/2013. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα, υπενθυμίζεται ότι το εισόδημα από ακίνητη περιουσία φορολογείται με τις διατάξεις της παρ.2 του άρθρου 47 του Κ.Φ.Ε., καθώς τα εν λόγω έσοδα θεωρούνται σε κάθε περίπτωση έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Συνακόλουθα, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα που μισθώνονται στο πλαίσιο της οικονομίας διαμοιρασμού έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23 του ίδιου νόμου. Όσον αφορά τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα, το εν λόγω εισόδημα θεωρείται έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα με βάση τα αναφερόμενα πιο πάνω, ενώ ως προς την έκπτωση των δαπανών, έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των περ. β' ή γ' της παρ.3 του άρθρου 39 του ν.4172/2013, ανάλογα αν πρόκειται για ν.π.δ.δ./ ίδρυμα ή ν.π.ι.δ., αντίστοιχα (Σχετική ΠΟΛ.1069/23.3.2015).

Οι διατάξεις αυτές ισχύουν, σύμφωνα με την παράγραφο 3 του άρθρου 83 του ν. 4472/2017 για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής.

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 111 του ν. 4446/2016:

«1. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως ακίνητο νοείται:

α) το διαμέρισμα

β) η μονοκατοικία, εξαιρουμένων των μονοκατοικιών οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί ως τέτοιες λόγω της κατάργησης της σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας

γ) οποιαδήποτε άλλη μορφή οικήματος με δομική και λειτουργική αυτοτέλεια

δ) τα δωμάτια εντός διαμερισμάτων ή μονοκατοικιών. Ως οικονομία του διαμοιρασμού ορίζεται κάθε μοντέλο όπου οι ψηφιακές πλατφόρμες δημιουργούν μια ανοικτή αγορά για την προσωρινή χρήση αγαθών ή υπηρεσιών που συχνά παρέχουν ιδιώτες.

Ως ψηφιακές πλατφόρμες ορίζονται οι ηλεκτρονικές, διμερείς ή πολυμερείς αγορές, όπου δύο ή

περισσότερες ομάδες χρηστών επικοινωνούν μέσω διαδικτύου με τη μεσολάβηση του διαχειριστή της πλατφόρμας προκειμένου να διευκολυνθεί μία συναλλαγή μεταξύ τους. Ως βραχυχρόνια μίσθωση ορίζεται η μίσθωση ακινήτου που συνάπτεται μέσω των ψηφιακών πλατφορμών για συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, μικρότερη του έτους. Ως διαχειριστής ακινήτου βραχυχρόνιας μίσθωσης (στο εξής «διαχειριστής ακινήτου») ορίζεται το φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, που αναλαμβάνει την διαδικασία ανάρτησης ακινήτου στις ψηφιακές πλατφόρμες με σκοπό την βραχυχρόνια μίσθωση και γενικά μεριμνά για την βραχυχρόνια μίσθωση του ακινήτου. Διαχειριστής ακινήτου δύναται να είναι είτε κύριος του ακινήτου ή νομέας ή επικαρπωτής ή υπεκμισθωτής ή τρίτος.

2. Προβλέπεται δυνατότητα βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτου, μέσω των ψηφιακών πλατφορμών στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, υπό τις ακόλουθες προϋποθέσεις:

**α. Ο διαχειριστής ακινήτου να έχει εγγραφεί στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» που τηρείται στην Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε).**

β. Ο αριθμός εγγραφής στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής υποχρεωτικά να συνοδεύει την ανάρτηση του ακινήτου, σε εμφανές σημείο, στις ψηφιακές πλατφόρμες, καθώς και σε κάθε μέσο προβολής.

γ. Στις περιπτώσεις που οι διαχειριστές ακινήτων διαθέτουν Ειδικό Σήμα Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.) σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 4 του ν. 4276/2014 (Α'155) και της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν. 4179/2013 (Α' 175), δεν υποχρεούνται να εγγραφούν στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής, έχουν όμως την υποχρέωση να αναγράφουν, σε εμφανές σημείο, τον αριθμό του Ειδικού Σήματος Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.) κατά την ανάρτηση του ακινήτου στις ψηφιακές πλατφόρμες, καθώς και σε κάθε μέσο προβολής.

Η καταχώρηση στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής πραγματοποιείται ανά εκμισθούμενο ακίνητο.

**3. α. Το εισόδημα που αποκτάται στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθ. 39Α του ν.4172/2013 (Α 167) απαλλάσσεται του ΦΠΑ.**

β. Ο διαχειριστής ακινήτου που δεν διαθέτει Ειδικό Σήμα Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.) υποχρεούται στην υποβολή Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής, σε ηλεκτρονική εφαρμογή που θα δημιουργηθεί από την Α.Α.Δ.Ε. και δεν υποβάλλει Δηλώσεις Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας.

Στην ίδια υποχρέωση υποβολής Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής υπόκεινται και τα πρόσωπα της παρ. 5 του άρθ. 46 του ν. 4179/2013.»

**Επειδή,** στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013 ορίζεται:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

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...

3.Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων...»

Επειδή, από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί η μίσθωση επιπλωμένης κατοικίας ως εισόδημα από ακίνητα είναι η αποξένωση του εκμισθωτή από το μίσθιο και η μη παροχή άλλου είδους υπηρεσιών στο μισθωτή, τότε η εν λόγω εκμετάλλευση δε θεωρείται αξιοποίηση περιουσίας αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους, οπότε ο εκμισθωτής υποχρεούται να κάνει έναρξη επιτηδεύματος στην οικεία Δ.Ο.Υ. και τα προκύπτοντα κέρδη φορολογούνται με τους οικείους συντελεστές του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

**Επειδή,** περαιτέρω με την ΠΟΛ 1059/23-3-2018 με θέμα «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού»:

Κατόπιν της υποβολής πλήθους ερωτημάτων σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των βραχυχρόνιων μισθώσεων ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού του άρθρου 111 του ν.4446/2016 (Α' 240), όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 84 του ν.4472/2017 (Α' 74) και ισχύει, παρέχονται οι ακόλουθες διευκρινίσεις για λόγους ομοιόμορφης εφαρμογής:

1. Όπως προκύπτει από τις οικείες διατάξεις, στις ρυθμίσεις του άρθρου 111 του ν.4446/2016 για τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού εμπίπτουν οι μισθώσεις διαμερισμάτων, μονοκατοικιών, εξαιρουμένων των μονοκατοικιών οι οποίες έχουν χαρακτηριστεί ως τέτοιες λόγω της κατάργησης της σύστασης οριζόντιας ιδιοκτησίας, οποιωνδήποτε άλλων μορφών οικήματος με δομική και λειτουργική αυτοτέλεια, καθώς και δωματίων εντός διαμερισμάτων ή μονοκατοικιών, εφόσον πρόκειται για μισθώσεις οι οποίες συνάπτονται για συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, μικρότερη του έτους, μέσω ψηφιακών πλατφορμών.

Όπως ορίζεται στην παράγραφο 3α του ίδιου ως άνω άρθρου, το εισόδημα που αποκτάται από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων της οικονομίας του διαμοιρασμού, στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 39<sup>Α</sup> του ν.4172/2013, απαλλάσσεται του ΦΠΑ.

2. Η ανωτέρω απαλλαγή από τον ΦΠΑ ανάγεται στις διατάξεις της περίπτωσης κοτ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του Κώδικα ΦΠΑ (ν.2859/2000), όπως ισχύει, σύμφωνα με τις οποίες

απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι μισθώσεις ακινήτων. Πρόκειται για δραστηριότητα σχετικά παθητική, κατά την οποία ο εκμισθωτής παραχωρεί στον μισθωτή, για ορισμένη διάρκεια και έναντι αντιπαροχής, το δικαίωμα να κατέχει το ακίνητο ως εάν ήταν κύριος αυτού και να αποκλείει κάθε άλλο πρόσωπο από την άσκηση του δικαιώματος αυτού.

3. Στην ανωτέρω απαλλαγή από τον ΦΠΑ δεν εμπίπτουν οι υπηρεσίες διαμονής των ξενοδοχείων και των επιχειρήσεων ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων, διαμερισμάτων ή οικιών, οι οποίες υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%), όπως και κάθε άλλη παροχή προσωρινού καταλύματος που είναι ανάλογη και ανταγωνιστική με τις παρεχόμενες υπηρεσίες διαμονής στον ξενοδοχειακό τομέα.

**4. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι απαλλάσσονται από τον ΦΠΑ οι βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, υπό τον όρο ότι κατά τη διάρκεια της μίσθωσης δεν παρέχονται από μέρους του εκμισθωτή πρόσθετες υπηρεσίες προς τους μισθωτές, ανάλογες με τις παρεχόμενες στον ξενοδοχειακό ή παρόμοιο τομέα, όπως υπηρεσίες καθαριότητας, περισυλλογής απορριμμάτων, αντικατάστασης κλινοσκεπασμάτων και λοιπών οικιακών ειδών, βοηθητικού προσωπικού και λοιπές υπηρεσίες για την περιποίηση των πελατών.**

Η απλή παροχή κλινοσκεπασμάτων δεν θεωρείται ως πρόσθετη παροχή υπηρεσίας κατά τα ανωτέρω, συνεπώς δεν ασκεί επιρροή στην απαλλαγή από τον ΦΠΑ. Ομοίως, το γεγονός ότι στην αξία του μισθώματος περιλαμβάνονται και λοιπές παροχές κοινής ωφέλειας, όπως το ηλ. ρεύμα, η ύδρευση, η τηλεφωνία, το ίντερνετ και οι κοινόχρηστες δαπάνες, που ως χρεώσεις επιβαρύνουν τον εκμισθωτή και στη συνέχεια μετακυλίνουν στον μισθωτή, δεν αποτελεί πρόσθετη παροχή υπηρεσιών κατά την ανωτέρω έννοια και συνεπώς επίσης δεν επηρεάζεται η εφαρμογή της απαλλαγής. Αυτονόητο είναι ότι στο πλαίσιο αυτό δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ που επιβαρύνει τις ανωτέρω δαπάνες του εκμισθωτή ή άλλες που αφορούν στο ακίνητο (όπως για εργασίες επισκευής ή συντήρησης του ακινήτου).

5. Για λόγους ίσης μεταχείρισης, απαλλάσσονται επίσης από τον ΦΠΑ οι βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων οι οποίες ενεργούνται με τους όρους που αναφέρονται στην προηγούμενη παράγραφο 4 για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, αλλά δεν ενεργούνται μέσω ψηφιακών πλατφορμών, καθώς η χρήση ή μη του διαδικτύου δεν αποτελεί κριτήριο για την εφαρμογή της απαλλαγής από τον ΦΠΑ.

6. Η απαλλαγή από τον ΦΠΑ καταλαμβάνει τόσο τα φυσικά όσο και τα νομικά πρόσωπα που προβαίνουν στις εκμισθώσεις αυτές, με την επισημάνση ότι, σύμφωνα με την παράγραφο 8.δ' του

άρθρου 36 του Κώδικα ΦΠΑ, τα φυσικά πρόσωπα που πραγματοποιούν απαλλασσόμενες μισθώσεις ακινήτων, απαλλάσσονται από την υποχρέωση έναρξης εργασιών για τη λήψη ΑΦΜ/ΦΠΑ και μόνο για τις πράξεις αυτές, ενώ τα νομικά πρόσωπα υποχρεούνται σε έναρξη εργασιών.

7. Σε περίπτωση, ωστόσο, που κατά τη διάρκεια της βραχυχρόνιας μίσθωσης του ακινήτου (εντός ή εκτός του πλαισίου της οικονομίας του διαμοιρασμού) παρέχονται εκ μέρους του εκμισθωτή και πρόσθετες υπηρεσίες για την περιποίηση των πελατών, οι οποίες είναι αντίστοιχες με τις παρεχόμενες στον ξενοδοχειακό ή παρόμοιο τομέα, το συνολικό αντίτιμο που καταβάλλεται δεν απαλλάσσεται, αλλά υπάγεται στον ΦΠΑ, καθώς θεωρείται ότι πρόκειται για παροχή υπηρεσιών διαμονής, οι οποίες υπόκεινται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%), με δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ των σχετικών δαπανών.

Επειδή, σύμφωνα με την εγκύκλιο 2141/16-7-2019:

9. Τα πρόσωπα που εκμισθώνουν -υπεκμισθώνουν ακίνητα και δεν παρέχουν υπηρεσίες, πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων, κατά τη διάρκεια της διαμονής του μισθωτή, έχουν την υποχρέωση εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και απόκτησης Α.Μ.Α., καθώς και στην υποβολή της «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής». Τονίζεται ότι στην ως άνω περίπτωση, τα φυσικά πρόσωπα («Διαχειριστές» -συνδικαιούχοι εισοδήματος) φορολογούνται με τις διατάξεις των άρθρων 39Α και 40 παρ.4 του ν.4172/2013 και υποβάλλουν όλα τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία έντυπα (Ε1, Ε2).

10. Τα πρόσωπα που εκμεταλλεύονται ακίνητα εντός των οποίων, κατά τη διάρκεια της διαμονής του μισθωτή, παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες τουριστικών καταλυμάτων του ν.4276/2014 όπως ισχύει, πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων, είτε διαθέτουν Ε.Σ.Λ. είτε Μ.Α.Γ., με βάση τις διατάξεις των άρθρων 1 έως 4 του ν.4276/2014 (τουριστικά καταλύματα) και της παρ.5 του άρθρου 46 του ν.4179/2013 (τουριστική επιπλωμένη έπαυλη) δεν εγγράφονται στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και ως εκ τούτου δεν υποβάλλουν τη «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής», εξακολουθούν όμως να έχουν την υποχρέωση αναγραφής του αριθμού Ε.Σ.Λ. ή Μ.Α.Γ.(Μοναδικός Αριθμός Γνωστοποίησης) όταν πραγματοποιούν την ανάρτηση των ακινήτων στις ψηφιακές πλατφόρμες. Το εισόδημα που προκύπτει από την παροχή υπηρεσιών κατά τη διάρκεια της διαμονής του μισθωτή στο «Ακίνητο»(πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων) συνιστά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ η παροχή υπηρεσιών κατά την εναλλαγή των μισθωτών στο «Ακίνητο», ήτοι, όταν το «Ακίνητο» παραμένει κενό, δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα για φορολογικούς σκοπούς (για παράδειγμα, η καθαριότητα στο ακίνητο μετά την αναχώρηση ενός μισθωτή και πριν την άφιξη ενός άλλου). Τονίζεται, ότι η απλή παροχή -διάθεση κλινοσκεπασμάτων δεν συνιστά επιχειρηματική

δραστηριότητα κατά τα ανωτέρω, ενώ η περίπτωση της αλλαγής κλινοσκεπασμάτων κατά την διάρκεια διαμονής του μισθωτή στο «Ακίνητο» συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα.

Επισημαίνεται ότι, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 13 του ν.4174/2013, κάθε πρόσωπο με εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα υποχρεούται στην τήρηση λογιστικών βιβλίων και έκδοση στοιχείων, σύμφωνα με τα λογιστικά πρότυπα που προβλέπονται στην ελληνική νομοθεσία. Ως εκ τούτου, εφόσον το εισόδημα που αποκτά το πρόσωπο που παρέχει τις εν λόγω υπηρεσίες χαρακτηρίζεται ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, τότε προκύπτει υποχρέωση τήρησης λογιστικών βιβλίων και έκδοσης στοιχείων, σύμφωνα με τα ελληνικά λογιστικά πρότυπα.

**Επειδή**, εν προκειμένω, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του μητρώου του taxis ο προσφεύγων έχει κάνει έναρξη εργασιών την 2-6-2017 και διακοπή της ατομικής του επιχείρησης την 31-7-2019, με αντικείμενο επιχειρηματικής δραστηριότητας τις «Υπηρεσίες εκμίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων που δεν προορίζονται για κατοικία». Με την έναρξη εντάχθηκε στην κατηγορία των απλογραφικών βιβλίων σύμφωνα με τα ΕΛΠ και στο καθεστώς ΦΠΑ.

**Επειδή**, από τις δηλώσεις Φ.Π.Α. που υπέβαλλε το διάστημα από 1-1-2018 έως 31-12-2018 προκύπτουν τα εξής:

Α' τρίμηνο: φορολογητέες εκροές 3.071,85 € και φορολογητέες εισροές 381,26 €,

Β' τρίμηνο: φορολογητέες εκροές 5.185,20 € και φορολογητέες εισροές 1.421,03 €,

Γ' τρίμηνο: φορολογητέες εκροές μηδέν και φορολογητέες εισροές μηδέν,

Δ' τρίμηνο: φορολογητέες εκροές μηδέν και φορολογητέες εισροές μηδέν

Επιπλέον για το έτος 2019 υπέβαλλε μηδενικές περιοδικές δηλώσεις έως την διακοπή των εργασιών του την 31-07-2019.

**Επειδή**, με το έντυπο Ε2, φορολογικού έτους 2018, δηλώθηκαν από τον ίδιο τον προσφεύγοντα μισθώσεις με **κωδικό 61 (βραχυχρόνια υπεκμίσθωση ακινήτων άρθρου 39<sup>Α</sup> ν.4172/2013)**:

- 1) Οικίας 3<sup>ου</sup> ορόφου επί της οδού ..... στην ..... με ετήσιο μίσθωμα **23.142,84 €**
- 2) Οικίας 1<sup>ου</sup> ορόφου επί της οδού ..... στην ..... με μίσθωμα για το **διάστημα από 25/10/2018-31/12/2018 το ποσό 1.781,76 €**,
- 3) Οικίας 5<sup>ου</sup> ορόφου επί της οδού ..... στο ..... με μίσθωμα για **το διάστημα από 1/7-30/9/2018 το ποσό 1.632,12 €**.

Για το φορολογικό έτος 2017 δεν υποβλήθηκε έντυπο Ε2.

Όπως προκύπτει από το ηλεκτρονικό αρχείο υποβολής δηλώσεων πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας έχουν υποβληθεί δηλώσεις με τις οποίες ο προσφεύγων δηλώνεται μισθωτής ακινήτων και **διαχειριστής τους**, σύμφωνα με το άρθρο 111 του ν.4446/2016. Επιπλέον, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων **πραγματοποίησε εγγραφή στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής και υπέβαλε Δήλωση βραχυχρόνιας διαμονής ως διαχειριστής των ανωτέρω ακινήτων**. Σύμφωνα με τις ανωτέρω διατάξεις, το συγκεκριμένο εισόδημα φορολογείται σύμφωνα με τα άρθρα 39<sup>Α</sup> και 40 παρ.4 του ν.4172/2013.

Επιπλέον, σύμφωνα με την Έκθεση απόψεων της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, τα ακίνητα που υπεκμίσθωσε το διάστημα από 1-1/31-12-2018 ήταν οικίες, για την παροχή των οποίων- εφόσον ήταν εκροές επιχειρηματικής δραστηριότητας εντός Φ.Π.Α.- δεν προκύπτει ότι εκδόθηκαν αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με Φ.Π.Α. ούτε ότι δηλώθηκαν οι εκροές και ο προς απόδοση ο φόρος των εκροών, ενώ δεν προκύπτει η απόδοση φόρου διαμονής που υπάρχει υποχρέωση εφόσον αφορά έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα παροχής υπηρεσιών ενοικιαζομένων δωματίων. Επιπλέον για τις κατοικίες αυτές δεν δήλωσε ότι χρησιμοποιήθηκαν ως επαγγελματικοί χώροι στο έντυπο Ε2.

Ως εκ τούτου, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι στο πρόσωπο του προσφεύγοντος δε συντρέχουν οι προϋποθέσεις, για να ενταχθεί στη διάταξη του άρθρου 21 του ν.4172/2013 και να φορολογηθεί με την κλίμακα του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ο κωδικός στο έντυπο Ε1 της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που πρέπει να συμπληρωθεί είναι ο κωδικός 111 (ακαθάριστο εισόδημα από υπεκμίσθωση ακινήτων). Επομένως, ο προσφεύγων νομίμως φορολογήθηκε το ποσό των 3.303,43 € ως εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

**Επειδή**, ο προσφεύγων θέτει θέμα αντισυνταγματικότητας των διατάξεων του ν.4172/2013. Ωστόσο ο σχετικός έλεγχος, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ.2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στη δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο.

**Επειδή**, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ.2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς

τυπικής ισχύος. Συνεπώς, η διοίκηση μπορεί να ενεργήσει μόνο ο, τι επιτρέπεται από τους κανόνες αυτούς.

**Επειδή** όπως γίνεται παγίως δεκτό από τη νομολογία, επιτάσσοντας ο συνταγματικός νομοθέτης (άρθρα 4 παρ.1 και 5 και 78 παρ.1) να συνεισφέρουν οι πολίτες στα δημόσια βάρη αναλόγως της φοροδοτικής τους ικανότητας, παρέχει ταυτοχρόνως ευρεία ευχέρεια στον κοινό νομοθέτη να διαμορφώνει το εκάστοτε κατάλληλο φορολογικό σύστημα προς επιβολή και είσπραξη των φορολογικών επιβαρύνσεων, υπό την προϋπόθεση ότι οι σχετικές ρυθμίσεις γίνονται βάσει γενικών και αντικειμενικών κριτηρίων, καθώς και να φορολογεί ή να μη φορολογεί ορισμένη κατηγορία προσώπων, εκτιμώντας τις εκάστοτε κρατούσες κοινωνικοοικονομικές συνθήκες (ΣτΕ2975/2011, 3028/2009, 3485/2007 κ.α.)

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**Την απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **28/02/2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., με **Α.Φ.Μ.** .....

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

**Ακριβές Αντίγραφο**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ  
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ  
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ**

**Σ η μ ε ι ω σ η :** Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.