



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Καλλιθέα, 03/02/2021

ΥΠΟΔ/ΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Αριθμός απόφασης: 453

ΤΜΗΜΑ Α6

Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604529

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

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 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.)»,
- γ. της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017)
- 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 1273/2020 Απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 5597/21-12-2020)

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. Την από **13-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του με ΑΦΜ κατοίκου, κατά των: α) υπ' αριθμ...../2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, β) υπ' αριθμ./2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, γ) υπ' αριθμ./2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, δ) υπ' αριθμ./2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ε) υπ' αριθμ./2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, στ) υπ' αριθμ./2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις: α) υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, β) υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, γ) υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, δ) υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ε) υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, στ) υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας των οποίων ζητείται η ακύρωση καθώς και την με ημερομηνία θεώρησης 05/02/2020 Έκθεση Μερικού Επιτόπιου Ελέγχου εφαρμογής των διατάξεων των ν. 2859/2000 (ΦΠΑ) - ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ) – ν. 4308/2014 (ΕΛΠ) – ν. 4174/2013 (ΚΦΔ) της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

6. Τις απόψεις της ως άνω αρμόδιας Δ.Ο.Υ..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Α6 τμήματος της Υπηρεσίας μας, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της παρούσας απόφασης.

Επί της από **13-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

α. Με την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 2, 3 και 4 του Ν. 4093/2012 (Κ.Φ.Α.Σ.) υποπ. Ε1 του άρθρου 1 του Ν. 4093/2012.

β. Με την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013, λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

γ. Με την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

δ. Με την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

ε. Με την υπ' αριθμ./2020 Απόφαση Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους 2.500,00 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 1 περ. η' και παρ. 2 περ. ε' του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων των άρθρων 1, 5, 8, 10, 11, 12 & 13 του Ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.)

στ. Με την υπ' αριθμ./2020 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος

πρόστιμο ύψους 100,00 Ευρώ, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 36 παρ. 1 του ν. 2859/2000 σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του ν. 4174/2013 λόγω παράβασης των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 36 του ν. 2859/2000.

Ειδικότερα, σύμφωνα με τα υφιστάμενα στον φάκελο της παρούσας στοιχεία, από πληροφορίες που περιήλθαν στη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, η βίλλα «.....», ιδιοκτησίας του προσφεύγοντος που βρίσκεται στην περιοχή της στην, εκμισθώνονταν σε αλλοδαπούς πελάτες. Μετά από έλεγχο της φορολογικής αρχής στην ιστοσελίδα εκδόθηκε η υπ' αριθ./2018 εντολή ελέγχου προκειμένου να γίνει εξακρίβωση των σχετικών πληροφοριών. Από τον διενεργηθέντα έλεγχο, διαπιστώθηκε ότι η βίλλα νοικιαζόταν κατά τα έτη 2014-2017 χωρίς να έχει πραγματοποιηθεί έναρξη εργασιών και χωρίς να τηρείται βιβλίο εσόδων – εξόδων.

Σε συνέχεια των παραπάνω διαπιστώσεων, η φορολογική αρχή συνέταξε την από 13/03/2018 έκθεση ελέγχου και εξέδωσε τις υπ' αριθ./2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 Πράξεις Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ΚΦΔ για τα έτη 2014 -2017.

Ο προσφεύγων, στρεφόμενος κατά των ανωτέρω πράξεων κατέθεσε την με αριθ. πρωτ./2018 ενδικοφανή προσφυγή, επί της οποίας η υπηρεσία μας εξέδωσε την με αριθ. 567/2019 απόφαση, με την οποία έγινε αποδεκτή η προσφυγή και ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις λόγω έλλειψης αιτιολόγησης και τεκμηρίωσης των αποδιδόμενων παραβάσεων. Επισημάνθηκε δε επί της εν λόγω απόφασης, ότι στην περίπτωση που ανακύψουν στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι υφίσταται επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι βραχυπρόθεσμη μίσθωση (AIRBNB), η φορολογική αρχή δύναται να προβεί σε έλεγχο και επανέκδοση σχετικών πράξεων, λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Η φορολογική αρχή λαμβάνοντας υπ' όψη την παραπάνω απόφαση και το γεγονός ότι είχε και άλλα στοιχεία στη διάθεσή της, προχώρησε στην έκδοση της με αριθ./2019 εντολής ελέγχου προκειμένου να προβεί σε επανάληψη διαδικασίας.

Όπως προκύπτει από τα διαλαμβανόμενα επί της οικείας έκθεσης ελέγχου, διαπιστώθηκε από τον έλεγχο ότι από την επεξεργασία των στοιχείων της ιστοσελίδας πέραν της διαπίστωσης ότι η βίλλα νοικιαζόταν για τα έτη 2014 έως 2018 σε αλλοδαπούς πελάτες, καθόσον υπήρχαν στοιχεία όπως κριτικές πελατών, τιμοκατάλογοι, κλεισίματα, από τα οποία προκύπτει ότι για την τουριστική κατοικία παρέχονταν υπηρεσίες καθαρισμού και αλλαγής κλινοσκεπασμάτων και

πετσετών κάθε εβδομάδα, ενώ, εφόσον απαιτούνταν, μπορούσαν να παρέχονται αντίστοιχες υπηρεσίες και πιο συχνά.

Συνεπεία των ανωτέρω διαπιστώσεων, εκδόθηκαν οι προσβαλλόμενες με την παρούσα πράξεις επιβολής προστίμου καθόσον κρίθηκε ότι για τα ελεγχόμενα έτη, υπήρχε άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας και ως εκ τούτου ο προσφεύγων όφειλε να προβεί ήδη από το έτος 2014 σε έναρξη εργασιών και σε τήρηση φορολογικών βιβλίων και στοιχείων για τη δραστηριότητα αυτή.

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των προσβαλλομένων πράξεων προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω παράνομης επανάληψης διαδικασίας ελέγχου. Όλως παρανόμως και αυθαιρέτως η Φορολογική Αρχή προέβη σε επανάληψη διαδικασίας και επανέκδοση των σχετικών πράξεων, δεδομένου ότι τα στοιχεία, τα οποία επικαλείται και υπολαμβάνει ως «νέα», ήτοι τα στοιχεία της ιστοσελίδας ουδόλως δύνανται να θεωρηθούν ως τέτοια, αφού ήταν γνωστά στη Φορολογική Διοίκηση κατά τον αρχικό φορολογικό έλεγχο και βρίσκονταν αναρτημένα στο διαδίκτυο, ουδέποτε, όμως, ελήφθησαν υπόψη ή αξιολογήθηκαν δεόντως, με αποτέλεσμα οι προσβαλλόμενες καταλογιστικές πράξεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας να αποβαίνουν παράνομες και ακυρωτές.
- Ακυρότητα των καταλογιστικών πράξεων λόγω ελλείψεως αιτιολογίας της Εκθέσεως Ελέγχου. Η Φορολογική Αρχή καταλήγει αυθαιρέτως, συμπερασματικώς και πάντως, χωρίς να διαλαμβάνει καμία ειδικότερη αιτιολογία ή τεκμηρίωση, ότι τελέσθηκαν οι φερόμενες ως παραβάσεις, υφισταμένης δήθεν επιχειρηματικής δραστηριότητας, οι οποίες φέρουν απολύτως συμπερασματικό και υποθετικό χαρακτήρα, βασιζόμενες σε υποκειμενικές και μη έχουσες νομική βάση παραδοχές, ενώ ουδόλως εξειδικεύει και αιτιολογεί ειδικώς της περιστάσεις, υπό της οποίες τελέσθηκαν οι εν λόγω παραβάσεις (π.χ. πρόσωπα, ιδιότητα, χρόνος) με αποτέλεσμα και οι διαπιστώσεις, με τις επιπτώσεις της (πρόστιμα κλπ) να καθίστανται απολύτως άκυρες, ως αναιτιολόγητες.

Επειδή, ο προσφεύγων ισχυρίζεται ότι είναι παράνομη η διενεργηθείσα από τον έλεγχο επανάληψη διαδικασίας.

Επειδή, δυνάμει της υπ' αριθ./2018 εντολής, διενεργήθηκε από τη Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας έλεγχος στον προσφεύγοντα και εκδόθηκαν οι με αριθ./2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 πράξεις επιβολής προστίμου. Κατά των ως άνω πράξεων, ασκήθηκε η με αρ. πρωτ./2018 ενδικοφανής προσφυγή ενώπιον της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθ. 567/2019 απόφαση. Βάσει της εν λόγω απόφασης ακυρώθηκαν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου και η φορολογική αρχή θα μπορούσε να προβεί σε έλεγχο και επανέκδοση σχετικών πράξεων, στην περίπτωση που ανακύψουν στοιχεία που να τεκμηριώνουν ότι υφίσταται επιχειρηματική δραστηριότητα και όχι βραχυπρόθεσμη μίσθωση (AIRBNB), λαμβάνοντας υπόψη τις διατάξεις περί παραγραφής.

Επειδή σύμφωνα με το τελευταίο εδάφιο της παρ. 6 του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 και της παρ. 3 του άρθρου 4 της ΠΟΛ. 1064/2017, σε περίπτωση που η πράξη ακυρώνεται για λόγους τυπικής πλημμέλειας, η αρμόδια φορολογική αρχή ενεργεί εκ νέου σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

Επειδή περαιτέρω με το άρθρο 36 του ν. 4174/2013 ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση μπορεί να προβεί σε έκδοση πράξης διοικητικού, εκτιμώμενου ή διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εντός πέντε (5) ετών από τη λήξη του έτους εντός του οποίου λήγει η προθεσμία υποβολής δήλωσης....

2. Η περίοδος που αναφέρεται στην παράγραφο 1 παρατείνεται στις εξής περιπτώσεις:

α)

β)

γ) εάν ασκηθεί ενδικοφανής προσφυγή, ένδικο βοήθημα ή μέσο, για περίοδο ενός έτους μετά την έκδοση απόφασης, επί της ενδικοφανούς προσφυγής ή την έκδοση αμετάκλητης δικαστικής απόφασης και μόνο για το ζήτημα, το οποίο αφορά.»

Επειδή σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 34 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.): «Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή προληπτικού προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος. Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου, υπόκειται σε

μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία, όπως αυτά ορίζονται στην παράγραφο 5 του άρθρου 25 του Κώδικα...»

Επειδή στην προκειμένη περίπτωση, μετά την υπ' αριθ. 567/2019 απόφαση της ΔΕΔ με την οποία ακυρώθηκαν οι υπ' αριθ./2018,/2018,/2018,/2018 και/2018 πράξεις επιβολής προστίμου, η αρμόδια Δ.Ο.Υ. σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση, προχώρησε σε επανάληψη διαδικασίας, προκειμένου να διορθώσει τις πλημμέλειες των αρχικών πράξεων. Σε κάθε περίπτωση, τόσο ο αρχικός διενεργηθείς έλεγχος όσο και παρών έλεγχος ήταν «μερικοί» φορολογικοί έλεγχοι και όχι «πλήρεις». Κατά συνέπεια, λαμβάνοντας υπόψη το γεγονός ότι οι ελεγχόμενες χρήσεις δεν είχαν υποπέσει σε παραγραφή, δεν απαιτούνταν η ύπαρξη νέων στοιχείων κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 25 του ν. 4174/2013, προκειμένου η φορολογική αρχή να διενεργήσει εκ νέου έλεγχο και να προβεί σε έκδοση νέων πράξεων επιβολής προστίμου. Ως εκ τούτου, ο σχετικός ισχυρισμός του προσφεύγοντος απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 «Εισόδημα από ακίνητη περιουσία» του ν. 4172/2013, ορίζεται ότι: «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 39Α 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 39Α του Ν.4172/2013 ισχύει για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1/1/2017 και μετά ορίζεται:

«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 κλινοσκεπασμάτων. 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 ότι:

«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 είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής 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 στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, ορίζεται:

«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 εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους...

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...

Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη..».

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. Αντίθετα εάν ο εκμισθωτής δεν αποξενώνεται από το μίσθιο ή παρέχει και άλλου είδους υπηρεσίες 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 ο χαρακτηρισμός καταλύματος ως τουριστικού ή μη που δίνεται από τις διατάξεις του άρθρου 2 του ν. 2160/1993 και του ν. 4179/2013 δεν επηρεάζει το χαρακτηρισμό του εισοδήματος από φορολογικής πλευράς, όπου εξετάζεται ο τρόπος εκμετάλλευσης του ακινήτου, ανεξαρτήτως του χαρακτηρισμού του ως τουριστικού ή μη. Συνεπώς, κατά την εκμίσθωση τουριστικής επιπλωμένης κατοικίας εξετάζεται το στοιχείο της επιχειρηματικής δράσης μέσω της προσφοράς υπηρεσιών και όχι της απλής ενοικίασης του περιουσιακού στοιχείου με αποξένωση του κυρίου αυτού και κατά περίπτωση κρίνεται από τον έλεγχο με βάση τα πραγματικά περιστατικά.

Επειδή εν προκειμένω σύμφωνα με τα διαλαμβανόμενα στο κεφάλαιο «ΠΡΑΓΜΑΤΙΚΑ ΠΕΡΙΣΤΑΤΙΚΑ-ΔΙΑΠΙΣΤΩΣΕΙΣ ΕΛΕΓΧΟΥ» της με ημερομηνία θεώρησης 05/02/2020 οικείας έκθεσης ελέγχου αναφέρεται ότι: «Από την επεξεργασία των στοιχείων της ιστοσελίδας της οποίας στιγμιότυπα οθόνης 45 σελίδων επισυνάπτονται εκτυπωμένα στην παρούσα Έκθεση ελέγχου (1η εκτύπωση σελ. Νο.1 -No.7, 2η εκτύπωση σελ. Νο.1 -No,14, 3η εκτύπωση σελ. Νο.1 - No,12 & 4η εκτύπωση σελ. Νο.1 - No.12 πέραν της διαπίστωσης ότι η βίλλα νοικιαζόταν για τα έτη 2014 έως 2018 σε αλλοδαπούς πελάτες καθότι υπάρχουν στοιχεία όπως κριτικές πελατών - τιμοκατάλογοι - κλεισίματα, προκύπτει ότι για την τουριστική κατοικία «.....» παρέχονταν υπηρεσίες καθαρισμού και αλλαγής κλινοσκεπασμάτων και πετσετών κάθε εβδομάδα ενώ εφόσον απαιτούνταν μπορούσαν να παρέχονται αντίστοιχες υπηρεσίες και πιο συχνά

(1η εκτύπωση σελίδα 2 & 4η εκτύπωση σελίδα 9 στις οποίες αναφέρεται «The villa is cleaned weekly, sheets and towels also changed weekly (more often by arrangement if required).»).

Επειδή, στις διατάξεις του άρθρου 28§2 του Ν. 4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι: «Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει την οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου, εντός μηνός από την ημερομηνία παραλαβής των απόψεων του φορολογούμενου ή, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος δεν υποβάλλει τις απόψεις του, την εκπνοή της προθεσμίας που ορίζεται στην παράγραφο 1. Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου εκδίδεται με βάση έκθεση ελέγχου την οποία συντάσσει η Φορολογική Διοίκηση. Η έκθεση ελέγχου περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου.

Η οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού του φόρου μαζί με την έκθεση ελέγχου κοινοποιούνται στον φορολογούμενο.».

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 64 του Κ.Φ.Δ. με τίτλο «Επαρκής αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 17§§1,2 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας (Ν.2690/1999) με τίτλο «Αιτιολογία» ορίζονται τα ακόλουθα: «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 η έκθεση ελέγχου, που συνιστά την αιτιολογία της καταλογιστικής του φόρου πράξεως, πρέπει να είναι σαφής, ειδική και επαρκής. Σκοπός της αιτιολογίας είναι η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου τόσο από τον διοικούμενο, όσο και από το Δικαστήριο, κατά πόσο η διοικητική πράξη εκδόθηκε για τη διασφάλιση του διοικουμένου και κατά πόσο είναι σύμφωνη ή βρίσκεται σε αρμονία προς τους κανόνες δικαίου, που καθορίζουν το πλαίσιο της νομιμότητας (βλ. Επαμεινώνδα Σπηλιωτόπουλου, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου, §5. Αιτιολογία της διοικητικής πράξης).

Επειδή σύμφωνα, δε, με τη νομολογία, η παντελής αοριστία της Εκθέσεως Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής (βλ. ΣτΕ 565/2008, 2054/1995, ΣτΕ1542/2016).

Επειδή, η διενέργεια ελέγχου και η σύνταξη σχετικής εκθέσεως αποτελούν ουσιώδεις τύπους της διαδικασίας εκδόσεως της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρων και προστίμων. 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 (ΣτΕ 1542/2016)

Επειδή, από τα στοιχεία του φακέλου της κρινόμενης υπόθεσης προκύπτει ότι ο έλεγχος θεμελίωσε το πόρισμά του αποκλειστικά στα στοιχεία μίας ιστοσελίδας, χωρίς να επαληθεύσει την ορθότητά της και να διερευνήσει τα πραγματικά γεγονότα, καταλήγοντας σε διαπιστώσεις χωρίς προηγούμενως να πραγματοποιήσει ελεγκτικές επαληθεύσεις.

Επειδή οι αναφερόμενες στη συγκεκριμένη ιστοσελίδα πέντε (5) συνολικά κριτικές για τα ελεγχόμενα έτη, όπως αυτές συμπεριλαμβάνονται στον φάκελο της παρούσας ενδικοφανούς προσφυγής, αφορούν σε γενικότερα σχόλια για τη διαμονή των πελατών και σε περιγραφή του καταλύματος και της τοποθεσίας, ενώ σε καμία από αυτές δεν αναφέρεται ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες καθαριότητας ή άλλου είδους υπηρεσίες (υποδοχή, πρωινό κ.ο.κ).

Επειδή η φορολογική αρχή, δεν προχώρησε σε επιτόπιο έλεγχο του καταλύματος προκειμένου να επαληθεύσει την παροχή ή μη λοιπών υπηρεσιών, πέραν της αλλαγής κλινοσκεπασμάτων, εκ μέρους του προσφεύγοντος, ώστε να τεκμηριώσει ότι πρόκειται για επιχειρηματική δραστηριότητα προκειμένου να καταλογίσει τις αποδιδόμενες παραβάσεις.

Επειδή αποτελεί σύνηθες φαινόμενο σε ιστοσελίδες ενοικίασης καταλυμάτων διακοπών να απαριθμούνται υπηρεσίες και παροχές, με απώτερο σκοπό τη διαφήμιση και την άγρα υποψήφιων πελατών, οι οποίες ενδεχομένως να μην παρέχονται στο σύνολό τους ή να μην παρέχονται με τον τρόπο που αυτές περιγράφονται. Επιπροσθέτως, η αναφορά της εν λόγω ιστοσελίδας ότι το κατάλυμα καθαρίζεται σε εβδομαδιαία βάση, στην οποία ο έλεγχος θεμελίωσε το πόρισμά του, δεν στοιχειοθετεί από μόνη της την παροχή των υπηρεσιών προς τους πελάτες. Άλλωστε, λαμβάνοντας υπόψη ότι η ελάχιστη διαμονή σύμφωνα με την επικαλούμενη από τον έλεγχο ιστοσελίδα, είναι 7ήμερη, δεν μπορεί να αποκλεισθεί ότι η εν λόγω αναφορά, δεν συνιστά προσφερόμενη υπηρεσία προς τους διαμένοντες πελάτες αλλά να πρόκειται για τη συνήθη και αναγκαία καθαριότητα που λαμβάνει χώρα με την αναχώρηση ενός πελάτη προκειμένου το κατάλυμα να ετοιμαστεί για τον επόμενο.

Επειδή, στην υπό κρίση υπόθεση, από τον συνδυασμό όλων των προαναφερομένων, δεν προκύπτει ότι ο έλεγχος τεκμηρίωσε με αποδεικτικά στοιχεία ότι κατά τα φορολογικά έτη 2014, 2015, 2016, 2017 και 2018 ο προσφεύγων διέθετε προς ενοικίαση το ακίνητο που κατέχει στην περιοχή της νήσου παρέχοντας οποιασδήποτε άλλη υπηρεσία πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων. Κατά συνέπεια, η με ημερομηνία θεώρησης 05/02/2020 έκθεση ελέγχου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, επί της οποίας εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, δεν παρέχει αιτιολογία σύμφωνα με τα ανωτέρω, καθίσταται δε αόριστη καθότι δεν εξειδικεύει, ούτε παραθέτει στο σώμα της τις ελεγκτικές εκείνες επαληθεύσεις, στις οποίες βασίσθηκε ο έλεγχος για τη θεμελίωση της κρίσης του και τον καταλογισμό των αποδιδόμενων παραβάσεων. Η παντελής αοριστία και έλλειψη αιτιολογίας της Έκθεσης Ελέγχου ισοδυναμεί με ανυπαρξία αυτής, καθιστώντας τις προσβαλλόμενες πράξεις νομικώς πλημμελείς και, σύμφωνα με τα ανωτέρω, ακυρωτέες. Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, κρίνεται βάσιμος και γίνεται αποδεκτός.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **αποδοχή** της από **13-07-2020** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του με ΑΦΜ και την ακύρωση των: α) υπ' αριθμ. /2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, β) υπ' αριθμ. /2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2015 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, γ) υπ' αριθμ. /2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2016 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, δ) υπ' αριθμ. /2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, ε) υπ' αριθμ. /2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου Κ.Φ.Δ. διαχειριστικής περιόδου 2018 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, στ) υπ' αριθμ. /2020 Αποφάσεως Επιβολής Προστίμου αρ. 54 παρ. 1 περ. α' και παρ. 2 περ. α' του Ν. 4174/2013 φορολογικού έτους 2014 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

Φορολογικό έτος 2014

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1η' παρ. 2ε' του ν. 4174/2013: **0,00 €**

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1α' παρ. 2α' του ν. 4174/2013: **0,00 €**

Φορολογικό έτος 2015

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1η' παρ. 2ε' του ν. 4174/2013: **0,00 €**

Φορολογικό έτος 2016

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1η' παρ. 2ε' του ν. 4174/2013: **0,00 €**

Φορολογικό έτος 2017

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1η' παρ. 2ε' του ν. 4174/2013: **0,00 €**

Φορολογικό έτος 2018

Πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 1η' παρ. 2ε' του ν. 4174/2013: **0,00 €**

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία, στον υπόχρεο.

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Η ΑΝΑΠΛΗΡΩΤΡΙΑ ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**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.