



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 27/12/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 2727

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 - 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 Απόφασης 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.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών,

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από 02/08/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ. /03.07.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /03.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 02/08/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ./03.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, εξαλείφθηκε το βάσει δήλωσης πιστωτικό υπόλοιπο για έκπτωση ποσού 21.279,36€ και επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα, ασκούσα δραστηριότητα λιανικού εμπορίου φαρμακευτικών ειδών (φαρμακείο) και παροχής υπηρεσιών επιπλωμένων διαμερισμάτων μικρής διάρκειας χωρίς παροχή υπηρεσιών περιποίησης πελατών, για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 – 31/12/2020, κύριος φόρος 31.940,98€ πλέον προστίμου άρθρου 58Α ν.4987/2022 ποσού 15.970,49€, ήτοι συνολικό ποσό 47.911,47€, λόγω α) μη αναγνώρισης προς έκπτωση πιστωτικού υπολοίπου προηγούμενης φορολογικής περιόδου ποσού 20.737,90€ β) μη διενέργειας διακανονισμού παγίων και προσθήκης ποσού 32.349,32€ στα αφαιρούμενα ποσά και γ) μη αναγνώρισης προς έκπτωση του ΦΠΑ ποσού 132,51€, δαπανών αξίας 951,05€, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 30, 31 και 33 του ν.2859/2000.

Η ανωτέρω πράξη εδράζεται επί της από 03/07/2024 έκθεσης ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, κατόπιν ελέγχου που διενεργήθηκε σε εκτέλεση της υπ' αριθ./02.04.2024 εντολής του Προϊσταμένου της.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή και να ακυρωθεί ή άλλως να τροποποιηθεί η προαναφερθείσα πράξη, προβάλλοντας τους ακόλουθους ισχυρισμούς:

1. Μη νόμιμη η απόρριψη των τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ που υποβλήθηκαν εντός της οριζόμενης από την περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ. Οι δηλώσεις παραλήφθηκαν από τη φορολογική αρχή την ένατη (9^η) ημέρα από την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού.
2. Εσφαλμένη η διαπίστωση της ελεγκτικής αρχής ότι τα επιπλωμένα διαμερίσματα δεν τέθηκαν σε δραστηριότητα υπαγόμενη σε καθεστώς ΦΠΑ. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε 48 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών των ετών 2017 – 2023 από τις οποίες προκύπτουν τα στοιχεία των πελατών (ονοματεπώνυμο και ΑΦΜ), το διάστημα διαμονής και η αξία της διαμονής, συνοδευόμενες από τα αντίστοιχα υπογεγραμμένα έγγραφα αποδοχής όρων διαμονής και συναίνεσης επεξεργασίας προσωπικών δεδομένων. Επικουρικά, ο δηλωθείς Κ.Α.Δ. δεν αποτελεί από μόνος του κριτήριο σχετικά με την υπαγωγή ή μη μιας επιχείρησης σε καθεστώς Φ.Π.Α. (ad hoc ΔΕΔ Α 2236/24.07.2024).
3. Δεκαετής η περίοδος διακανονισμού των ακινήτων. Ο χρόνος διακανονισμού των δαπανών κατασκευής που πραγματοποιήθηκαν το 2013 παρήλθε το 2023.
4. Μη συνδρομή των προϋποθέσεων του άρθρου 28 του ν.4172/2013. Εσφαλμένα η ελεγκτική αρχή πρόσθεσε στις δαπάνες μεταφορές χρηματικών ποσών μεταξύ των λογαριασμών του συζύγου μου. Δεν υφίσταται αδυναμία κάλυψης των προσωπικών δαπανών διαβίωσης. Προς επίρρωση του ισχυρισμού της συνυπέβαλε αντίγραφα του τραπεζικού λογαριασμού και των επίμαχων συναλλαγών.

Ως προς τον 1^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση...3. α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10^η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος

της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου...γ) Εάν η τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβληθεί μετά την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 και έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου, εφόσον προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, επιβάλλεται επί του ποσού αυτού, αντί του προστίμου των παρ. 1 έως 3 του άρθρου 53, πρόστιμο που ισούται με το ποσό του προστίμου της παρ. 1 του άρθρου 54 ή της παρ. 2 του άρθρου 54, κατά περίπτωση. Για τον υπολογισμό του ανωτέρω προστίμου λαμβάνεται ως βάση υπολογισμού το ποσό της διαφοράς μεταξύ του φόρου που προκύπτει με βάση την τελευταία υποβαλλόμενη τροποποιητική φορολογική δήλωση και εκείνου που προκύπτει με βάση την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση και τις τυχόν τροποποιητικές δηλώσεις που έχουν εν τω μεταξύ υποβληθεί μέχρι την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, και συνυπολογίζεται το σύνολο των προστίμων που έχουν επιβληθεί για τις ήδη υποβληθείσες τροποποιητικές δηλώσεις μετά την κοινοποίηση της εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14. Δεν είναι δυνατή η υποβολή δήλωσης σύμφωνα με την παρούσα περίπτωση με επιφύλαξη. δ) Για την εξόφληση της προκύπτουσας οφειλής εφαρμόζονται η περ. α) της παρ. 1 και οι παρ. 3 έως 5 του άρθρου 75. ε) Φόροι, πρόστιμα, τέλη, εισφορές και λοιπά ποσά που προσδιορίζονται κατά την περ. γ) δεν διαγράφονται ούτε συμψηφίζονται ή επιστρέφονται...».

Επειδή, με το άρθρο 33 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «1. Η Φορολογική Διοίκηση κοινοποιεί στον φορολογούμενο το σημείωμα διαπιστώσεων και τον αντίστοιχο προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου. Ο φορολογούμενος με αίτησή του λαμβάνει αντίγραφα των εγγράφων, στα οποία βασίζεται ο προσωρινός διορθωτικός προσδιορισμός φόρου. Ο φορολογούμενος διατυπώνει εγγράφως τις απόψεις του, σχετικά με τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου μέσα σε είκοσι (20) ημέρες από την κοινοποίηση του σημειώματος διαπιστώσεων και του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού φόρου...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, το υπ' αριθ./31.05.2024 σημείωμα διαπιστώσεων φορολογικού ελέγχου με συνημμένο τον προσωρινό διορθωτικό προσδιορισμό φόρου ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 – 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ αναρτήθηκε στο taxisnet, στις 03/06/2024, εστάλη ηλεκτρονική ειδοποίηση στη δηλωθείσα από την προσφεύγουσα διεύθυνση ηλεκτρονικού ταχυδρομείου και αναγνώστηκε την ίδια ημέρα. Σύμφωνα δε με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 6 του Ν.4987/2022, η κοινοποίησή του συντελέστηκε στις 03/06/2024.

Ακολούθως, η προσφεύγουσα υπέβαλε τις υπ' αριθ.,, και/2024 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2020 – 31/03/2020, 01/04/2020 – 30/06/2020, 01/07/2020 – 30/09/2020 και 01/10/2020 – 31/12/2020 αντίστοιχα, οι οποίες καταχωρήθηκαν στο σύστημα Taxis στις 12/06/2024, ήτοι την ένατη (9^η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου. Με τις εν λόγω τροποποιητικές δηλώσεις η προσφεύγουσα πρόσθεσε φορολογητέες εκροές α) από το λιανικό εμπόριο φαρμακευτικών ειδών ποσού 50.639,95€ και το φόρο αυτών 8.365,48€ και β) από παροχή υπηρεσιών (ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων) ποσού 3.044,25€ και το φόρο αυτών ποσού 395,75€ και μείωσε το πιστωτικό υπόλοιπο προηγούμενης φορολογικής περιόδου κατά το ποσό των 1.030,61€.

Η ελεγκτική αρχή έλαβε υπόψη της τα δεδομένα των προαναφερθεισών τροποποιητικών δηλώσεων κατά τη σύνταξη της οικείας έκθεσης ελέγχου ΦΠΑ και κατ' επέκταση κατά την έκδοση της προσβαλλόμενης οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί μη νόμιμης απόρριψης των τροποποιητικών περιοδικών δηλώσεων ΦΠΑ προβάλλεται παρελκυστικά και απορρίπτεται, παρελκούς ως αλυσιτελούς της εξέτασης του 4^{ου} προβαλλόμενου λόγου δεδομένου ότι με τις εν λόγω δηλώσεις συμπίπτουν τελικώς οι δηλωθείσες φορολογητέες εκροές και ο φόρος αυτών από εμπορική δραστηριότητα (φαρμακείο) με τις προσδιορισθείσες κατόπιν εφαρμογής έμμεσης τεχνικής ελέγχου και τον αναλογούντα σε αυτές φόρο.

Ως προς τον 2^ο προβαλλόμενο λόγο

Επειδή, με το άρθρο 76 του ΚΦΔ 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, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ανωτέρω Κώδικα ορίζεται ότι: «*...Η έκθεση ελέγχου συντάσσεται με βάση το σημείωμα διαπιστώσεων και τις απόψεις του φορολογούμενου και περιλαμβάνει εμπεριστατωμένα και αιτιολογημένα τα γεγονότα, τα στοιχεία και τις διατάξεις, τις οποίες έλαβε υπόψη της η Φορολογική Διοίκηση για τον προσδιορισμό του φόρου...*».

Επειδή, βασικά στοιχεία της αιτιολογίας αποτελούν κατά το 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 επ.). Η αιτιολογία δε, θεωρείται νόμιμη όταν είναι α) ειδική (και όχι γενική και αόριστη) και β) πλήρης ή επαρκής (και όχι ανεπαρκής ή ελλιπής). Η αιτιολογία είναι επαρκής όταν περιέχει με σαφήνεια όλα τα στοιχεία της κατά τέτοιο τρόπο ώστε να μην καταλείπονται κενά ή αμφιβολίες για την ορθότητα της κρίσης του διοικητικού οργάνου (Επαμεινώνδας Π. Σπηλιωτόπουλος, Εγχειρίδιο Διοικητικού Δικαίου II, σελ. 144). Σκοπός ύπαρξης αιτιολογίας σε μια διοικητική πράξη είναι ουσιαστικά η δημιουργία δυνατότητας ελέγχου της πράξης αυτής από τα δικαστήρια.

Επειδή, στη διοικητική πράξη πρέπει να γίνεται μνεία συγκεκριμένων στοιχείων που να στηρίζουν το συμπέρασμά της (ορισμένος χαρακτήρας της αιτιολογίας, ΣτΕ 3692/2001, 4223/2000). Η αιτιολογία δεν πρέπει να περιορίζεται στην επανάληψη στερεότυπων εκφράσεων που προέρχονται από τον νόμο που διέπει την υπόθεση (ΣτΕ 2584/2001) ούτε να στηρίζεται σε αντιφατικά στοιχεία (ΣτΕ 941/1989, Ολ 3158/1976).

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.4276/2014 ορίζεται ότι: «**1. Ως τουριστικές επιχειρήσεις ορίζονται οι επιχειρήσεις που δραστηριοποιούνται στον τομέα του τουρισμού και είναι οι εξής: α. Τουριστικά καταλύματα... 2. Τουριστικά καταλύματα. Τουριστικά καταλύματα είναι οι τουριστικές επιχειρήσεις που υποδέχονται τουρίστες και παρέχουν σε αυτούς διαμονή και άλλες συναφείς προς τη διαμονή υπηρεσίες, όπως εστίαση, ψυχαγωγία, αναψυχή, άθληση. Τα κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα μπορεί να ανεγερθούν είτε αυτοτελώς είτε σε συνδυασμό με ειδική τουριστική υποδομή. Διακρίνονται ως εξής:...** β. Μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα:... ββ. **Αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες:** Ως τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες ορίζονται μεμονωμένες ή σε συγκρότημα μονοκατοικίες, επιφανείας

τουλάχιστον 40 τ.μ. εκάστη, με αυτοτέλεια λειτουργίας και ανεξάρτητη εξωτερική προσπέλαση. Δομούνται με όρους δόμησης κατοικίας. Για την ίδρυση και λειτουργία των τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 46 του Ν.4179/2013...».

Επειδή, με το άρθρο 46 του ν.4179/2013 ορίζεται ότι: «...5. Ιδιοκτήτης ακινήτου, που φέρει τα χαρακτηριστικά και προδιαγραφές της τουριστικής επιπλωμένης έπαυλης, δύναται να το εκμίσθώνει ενιαία και όχι τμηματικά, σε φυσικά πρόσωπα, χωρίς δικαίωμα περαιτέρω υπομίσθωσης, για περίοδο τουλάχιστον μίας εβδομάδας και όχι πέραν των τριών (3) μηνών συνολικό ανά έτος, απαγορευόμενης της διαδοχικής εκμίσθωσής του πέραν του τριμήνου του ίδιου έτους. Ο ιδιοκτήτης του ακινήτου αυτού δεν υποχρεούται να κάνει έναρξη επιτηδεύματος στην οικεία Δ.Ο.Υ. ούτε να ασφαλιστεί σε οποιονδήποτε φορέα για τη δραστηριότητα αυτή, υποχρεούται δε να εφοδιασθεί προηγουμένως με Ειδικό Σήμα Λειτουργίας τουριστικής επιπλωμένης έπαυλης, υποβάλλοντας τα δικαιολογητικά της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού. Στην αίτηση δήλωση που προβλέπεται στο υπό στοιχείο α' της παραγράφου 2 του άρθρου αυτού θα αναφέρεται ότι, η έπαυλη λειτουργεί σύμφωνα με την παρούσα παράγραφο, στοιχείο που θα αποτυπώνεται στο Ειδικό Σήμα Λειτουργίας και το οποίο όταν εκδοθεί θα αποστέλλεται από την αρμόδια υπηρεσία του Ε.Ο.Τ. στην οικεία Δ.Ο.Υ. Απαγορεύεται η με τον άνω τρόπο εκμίσθωση πέραν των δύο ακινήτων του ίδιου ιδιοκτήτη. Για την εκμίσθωση επαύλεων, σύμφωνα με την παράγραφο αυτή, συντάσσεται απλό ιδιωτικό συμφωνητικό εκμίσθωσης, το οποίο κατ' ελάχιστο περιέχει περιγραφή του ακινήτου, τον Ειδικό Αριθμό Μητρώου του Ε.Ο.Τ. (ΜΗΤΕ), διεύθυνση, στοιχεία του ιδιοκτήτη με το Α.Φ.Μ. και Δ.Ο.Υ. του ίδιου, στοιχεία του μισθωτή, την περίοδο μισθώσεως και το ύψος του μισθώματος. Το ανωτέρω συμφωνητικό θεωρείται από την οικεία Δ.Ο.Υ. εντός δεκαπέντε (15) ημερών από τη σύναψή του και πάντως έως και την ημέρα της έναρξης της μισθώσεως. Το εισόδημα από την με αυτόν τον τρόπο εκμίσθωση της τουριστικής επιπλωμένης έπαυλης φορολογείται αυτοτελώς σύμφωνα με τις ισχύουσες διατάξεις περί φορολογίας εισοδήματος εκ μισθωμάτων...».

Επειδή, με το άρθρο 111 του ν.4446/2016, όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 84 του ν.4472/2017, ορίζεται ότι: «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... 3. α. Το εισόδημα που αποκτάται στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 39Α του Ν.4172/2013 (Α' 167) απαλλάσσεται του ΦΠΑ... 8. Με κοινή απόφαση των Υπουργών Οικονομίας και Ανάπτυξης, Οικονομικών και Τουρισμού μπορεί, για λόγους που σχετίζονται με την προστασία της κατοικίας, να καθοριστούν γεωγραφικές περιοχές, όπου θα ισχύουν περιορισμοί στη διάθεση ακινήτων για βραχυχρόνια μίσθωση ως εξής: α. Να μην επιτρέπεται η βραχυχρόνια μίσθωση άνω των δύο (2) ακινήτων ανά Α.Φ.Μ. δικαιούχου εισοδήματος... 10. Με απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. καθορίζονται οι λεπτομέρειες για την έναρξη ισχύος και τη λειτουργία του Μητρώου Ακινήτων

Βραχυχρόνιας Διαμονής και για τη διαδικασία υποβολής της Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής, τη διενέργεια του ελέγχου, τα όργανα επιβολής των κυρώσεων της παραγράφου 5, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος άρθρου».

Επειδή, σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 111 του ν.4446/2016, με τις εν λόγω διατάξεις επιχειρείται η διαμόρφωση ενός κανονιστικού πλαισίου για την οικονομία του διαμοιρασμού ακινήτων, με σκοπό την ενσωμάτωση, την παρακολούθηση και τον έλεγχο των περιπτώσεων ευκαιριακής και βραχυπρόθεσμης εκμίσθωσης ακινήτων, είτε αυτή διεξάγεται μέσω ψηφιακής πλατφόρμας είτε μέσω διαδικτύου, είτε μέσω οποιοδήποτε άλλου πρόσφορου μέσου. Ως οικονομία διαμοιρασμού ορίζεται κάθε μοντέλο όπου οι δραστηριότητες διευκολύνουν κυρίως οι ψηφιακές πλατφόρμες. Στην οικονομία διαμοιρασμού δραστηριοποιούνται τρεις κατηγορίες παραγόντων: i) πάροχοι υπηρεσιών, οι οποίοι χρησιμοποιούν από κοινού περιουσιακά στοιχεία, πόρους, χρόνο ή/και δεξιότητες και μπορεί να είναι ιδιώτες που παρέχουν υπηρεσίες ευκαιριακά («ομότιμοι χρήστες») ή πάροχοι υπηρεσιών που ενεργούν με την επαγγελματική τους ιδιότητα («επαγγελματίες πάροχοι υπηρεσιών»)· ii) χρήστες των υπηρεσιών· iii) μεσάζοντες, οι οποίοι, μέσω διαδικτυακής πλατφόρμας, συνδέουν παρόχους και χρήστες και διευκολύνουν τις μεταξύ τους συναλλαγές. Από τα παραπάνω προκύπτει ότι η οικονομία του διαμοιρασμού αποτελεί μια καινοφανή οικονομική δραστηριότητα, στην οποία εμπλέκονται τρεις κατηγορίες δρώντων: οι ιδιώτες που περιστασιακά προσφέρουν αγαθά ή υπηρεσίες, οι χρήστες αυτών των αγαθών ή υπηρεσιών και κυρίως οι πλατφόρμες ως μεσολαβητές σε αυτό το είδος συναλλαγών. Καθορίζονται σαφή όρια ανάμεσα στην επιχειρηματική δραστηριότητα, και κυρίως αυτή που αναπτύσσεται μέσω εκμετάλλευσης μικρής κλίμακας ξενοδοχειακών μονάδων και επιχειρήσεων ενοικιαζομένων δωματίων, και στην ευκαιριακή εκμετάλλευση από ιδιώτες επιπλέον ακινήτων που διαθέτουν και ορίζεται ρητά πως στα πλαίσια της οικονομίας διαμοιρασμού δεν επιτρέπεται η μίσθωση περισσότερων των δύο ακινήτων. **Επισημαίνεται ότι, ατομικές επιχειρήσεις που έχουν ως αντικείμενο εργασιών την ενοικίαση και γενικότερα την εμπορική εκμετάλλευση ακίνητης περιουσίας (π.χ. τουριστική εκμετάλλευση επιπλωμένων δωματίων – ακινήτων κ.λπ.), αποκτούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.**

Επειδή, με το άρθρο 1 της υπ' αριθ. ΠΟΛ.1187/2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4232) ορίζεται ότι: «1. Ως «Βραχυχρόνια Μίσθωση» στο πλαίσιο της «οικονομίας του διαμοιρασμού» ορίζεται η μίσθωση «Ακινήτου» που συνάπτεται μέσω των ψηφιακών πλατφορμών για συγκεκριμένη χρονική διάρκεια, μικρότερη του έτους και εμπεριέχει τα στοιχεία που ορίζονται στο άρθρο 6 της παρούσας. 2. 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...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ν.4172/2013 (ΚΦΕ) ορίζεται ότι: «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 πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους...».

Επειδή, με το άρθρο 39Α του ανωτέρω νόμου, όπως προστέθηκε με το άρθρο 83 του ν.4472/2017, ορίζεται ότι: «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, με την ΠΟΛ.1112/2017 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες για την ομοιόμορφη εφαρμογή του προαναφερθέντος άρθρου και διευκρινίστηκε ότι: «Με τις διατάξεις του άρθρου 83 του νόμου αυτού προστίθεται νέο άρθρο 39Α 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.1069/2015 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...».

Επειδή, με το άρθρο 1 του ν.2859/2000 (Κώδικα ΦΠΑ) ορίζεται ότι: «Επιβάλλεται φόρος κύκλου εργασιών με την ονομασία "φόρος προστιθέμενης αξίας" (Φ.Π.Α.) σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος νόμου...».

Επειδή, με το άρθρο 2 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Αντικείμενο του φόρου είναι: α) η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών, εφόσον πραγματοποιούνται από επαχθή αιτία στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα,...».

Επειδή, με το άρθρο 3 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Στο φόρο υπόκειται: α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,...».

Επειδή, με το άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου ή αυτού που παρέχει υπηρεσίες...».

Επειδή, με το άρθρο 8 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης: α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων,...».

Επειδή, με την υπ' αριθ. πρωτ. Π.4336/3162/Εγκ.10/10.07.1987 ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι: «Ως ξενοδοχειακή επιχείρηση θεωρείται εκείνη που κατ' επάγγελμα παρέχει κατάλυμα σε πελάτες, προς τους οποίους εκτός από την παραχώρηση των επιπλωμένων δωματίων, αναλαμβάνει και την περιποίηση αυτών, παρέχει δηλαδή υπηρεσίες μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και η καθαριότητα του δωματίου, των κοινοχρήστων χώρων, λευκών ειδών, τακτοποίηση κρεβατιών κ.λπ., ανεξάρτητα από τον τύπο και τη μορφή που λειτουργούν, από το αν είναι ή όχι εφοδιασμένη με νόμιμη άδεια λειτουργίας του Ε.Ο.Τ., αν είναι γραμμένη στο ξενοδοχειακό επιμελητήριο, ή αν οι τιμές των δωματίων υπόκεινται ή όχι σε έλεγχο... Διευκρινίζεται ότι, για την υπαγωγή στο Φ.Π.Α. των εσόδων από τα ανωτέρω καταλύματα και ιδιαίτερα αυτών που λειτουργούν χωρίς άδεια του Ε.Ο.Τ., θα πρέπει οι παρεχόμενες υπηρεσίες

για την εξυπηρέτηση των πελατών τους, να είναι ανάλογες μ' αυτές των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων και μάλιστα τέτοιας έκτασης, ώστε το εισόδημα που αποκτούν απ' αυτές να χαρακτηρίζεται στη φορολογία εισοδήματος σαν εισόδημα Δ' πηγής. Στα πλαίσια αυτά θα πρέπει να εξετάζεται η υπαγωγή ή όχι στο Φ.Π.Α. των εσόδων που προέρχονται και από την ενοικίαση δωματίων κατά τους θερινούς μήνες σε παραθεριστές γενικά. Αντίθετα, αν διάφοροι ιδιώτες, ιδιοκτήτες οικιών, ενοικιάζουν οικίες ή δωμάτια έστω και επιπλωμένα, χωρίς να παρέχουν στους ενοικιαστές και τις απαραίτητες υπηρεσίες του ξενοδόχου (π.χ. σε φοιτητές ή σε οικογένειες κ.λπ.), η πράξη αυτή δεν αποτελεί φορολογητέα στο Φ.Π.Α. παροχή υπηρεσιών, διότι δε θεωρείται ως εκμετάλλευση επιχείρησης ενοικιαζόμενων δωματίων, αλλά ως εκμίσθωση ακινήτων που απαλλάσσεται από το Φ.Π.Α....».

Επειδή, με το άρθρο 19 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Στην παράδοση αγαθών, στην ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθών, καθώς και στην παροχή υπηρεσιών, ως φορολογητέα αξία λαμβάνεται η αντιπαροχή που έλαβε ή πρόκειται να λάβει για τις πράξεις αυτές ο προμηθευτής των αγαθών...».

Επειδή, με το άρθρο 21 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1... Για τα αγαθά και τις υπηρεσίες που περιλαμβάνονται στο Παράρτημα ΙΙΙ του παρόντος, ο συντελεστής του φόρου ορίζεται σε δεκατρία τοις εκατό (13%)...».

Επειδή, στην παρ. 2 της ενότητας Β' του Παραρτήματος ΙΙΙ του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα».

Επειδή, με το άρθρο 22 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Απαλλάσσονται από το φόρο:... κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8...».

Επειδή, με την ΠΟΛ.1059/2018 εγκύκλιο παρασχέθηκαν οδηγίες σχετικά με την απαλλαγή από τον ΦΠΑ των βραχυχρόνιων μισθώσεων ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού του άρθρου 111 του Ν.4446/2016, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 84 του Ν.4472/2017 και ισχύει και διευκρινίστηκε ότι: «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 39Α του Ν.4172/2013, απαλλάσσεται του ΦΠΑ. 2. Η ανωτέρω απαλλαγή από τον ΦΠΑ ανάγεται στις διατάξεις της περίπτωσης κστ' 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 επισήμανση 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, με το άρθρο 30 του ν.2859/2000 ορίζεται ότι: «1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν... Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο... Ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Στην περίπτωση που αγαθά επένδυσης χρησιμοποιούνται, τόσο για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων του υποκειμένου στο φόρο, όσο και για ιδιωτική χρήση του ίδιου ή του προσωπικού του, ή, γενικότερα για σκοπούς άλλους από της επιχείρησης, ο Φ.Π.Α. που βαρύνει τις δαπάνες που συνδέονται με τα επενδυτικά αυτά αγαθά εκπίπτει μόνο κατ' αναλογία του ποσοστού της χρησιμοποίησής τους για τους σκοπούς των δραστηριοτήτων της επιχείρησης. Οι μεταβολές στην αναλογία χρήσης των

αγαθών επένδυσης που αναφέρονται στο προηγούμενο εδάφιο λαμβάνονται υπόψη υπό τους όρους που προβλέπονται στα άρθρα 31 και 33...».

Επειδή, με το άρθρο 32 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει: α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του άρθρου 36, β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,...».

Επειδή, με το άρθρο 33 παρ. 2 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «2. Ειδικά για τα αγαθά επένδυσης, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε πενταετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα πέμπτο (1/5) του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Για τα ακίνητα, η μίσθωση των οποίων υπάγεται στο φόρο, κατόπιν της επιλογής που προβλέπεται στην περίπτωση δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8, η έκπτωση του φόρου που ενεργήθηκε υπόκειται σε δεκαετή διακανονισμό με αφετηρία το έτος χρησιμοποίησής τους. Ο διακανονισμός ενεργείται κάθε έτος για το ένα δέκατο του φόρου που επιβάρυνε το αγαθό, ανάλογα με τις μεταβολές του δικαιώματος έκπτωσης. Το ποσό του φόρου που εναπομένει για διακανονισμό κατά το χρόνο άσκησης της επιλογής φορολόγησης, διακανονίζεται με βάση συνολική περίοδο δέκα ετών...».

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, σύμφωνα με την από 03/07/2024 έκθεση ελέγχου ΦΠΑ (ν.2859/2000) της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ, η ελεγκτική αρχή έκρινε ότι η προσφεύγουσα χρησιμοποίησε επενδυτικά αγαθά που η παράδοσή τους επιβαρύνθηκε με φόρο σε πράξεις που απαλλάσσονται από το φόρο με αποτέλεσμα να γεννάται η υποχρέωση διακανονισμού των παγίων της, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 33 του ν.2859/2000, την οποία προσδιόρισε σε ύψος 32.349,32€. Επιπλέον, η ελεγκτική αρχή δεν αναγνώρισε προς έκπτωση τον ΦΠΑ, ποσού 132,51€, δαπανών αξίας 951,05€, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 του ίδιου νόμου.

Αναλυτικότερα, όπως προκύπτει από τα στοιχεία του φακέλου της υπόθεσης, με την υπ' αριθ. πρωτ./14.12.2011 Απόφαση του Υπουργείου Αγροτικής Ανάπτυξης & Τροφίμων εγκρίθηκε η υπαγωγή του επενδυτικού σχεδίου της προσφεύγουσας στο Μέτρο 313B του Άξονα 3 «Ενθάρρυνση τουριστικών δραστηριοτήτων του Προγράμματος Αγροτικής Ανάπτυξης της Ελλάδος 2007 – 2013 (ΠΑΑ)», συνολικής δαπάνης 508.890,08€. Η προσφεύγουσα δυνάμει της υπ' αριθ. .../2012 Άδειας Οικοδομής του Πολεοδομικού Τμήματος του Δήμου ανέγειρε ένα συγκρότημα 4 κατοικιών με στέγη και συγκεκριμένα, τέσσερις διώροφες κατοικίες εμβαδού 103,16 τ.μ. (με αρ. παροχής ρεύματος), 83,90 τ.μ. (με αρ. παροχής ρεύματος), 107,02 τ.μ. (με αρ. παροχής ρεύματος), και 101,50 τ.μ. (με αρ. παροχής ρεύματος), επί οικοπέδου με αρ. τεμαχίου, κείμενου εντός ορίων οικισμού της τοπικής κοινότητας Νομού Ημαθίας. Για την ανέγερση των παραπάνω κατοικιών η προσφεύγουσα υπέβαλε, στις 14/06/2012, δήλωση έναρξης δραστηριότητας με ΚΑΔ «41202001 – ΕΡΓΑΣΙΕΣ ΔΙΑΜΟΡΦΩΣΗΣ Η ΑΝΕΓΕΡΣΗΣ ΚΤΙΣΜΑΤΟΣ Η ΑΛΛΟΥ ΕΙΔΟΥΣ ΚΑΤΑΣΚΕΥΩΝ (ΩΣ ΑΓΑΘΟΥ ΕΠΕΝΔΥΣΗΣ ΤΟΥ ΑΡΘΡ. 33 ΠΑΡ. 4 ΤΟΥ ΚΩΔΙΚΑ ΦΠΑ) ΓΙΑ ΙΔΙΑ ΑΣΚΗΣΗ ΕΠΑΓΓΕΛΜΑΤΙΚΗΣ ΔΡΑΣΤΗΡΙΟΤΗΤΑΣ ΜΕ ΔΙΚΑΙΩΜΑ ΕΚΠΤΩΣΗΣ ΤΟΥ ΦΠΑ ΤΩΝ ΕΙΣΡΟΩΝ ΤΟΥΣ». Στις 07/07/2017 η προσφεύγουσα προέβη στη διακοπή του προαναφερθέντος ΚΑΔ (41202001) και στην έναρξη του ΚΑΔ «55201901 – ΥΠΗΡΕΣΙΕΣ ΕΝΟΙΚΙΑΣΗΣ ΕΠΙΠΛΩΜΕΝΩΝ ΔΙΑΜΕΡΙΣΜΑΤΩΝ ΜΙΚΡΗΣ ΔΙΑΡΚΕΙΑΣ, ΧΩΡΙΣ ΠΑΡΟΧΗ ΥΠΗΡΕΣΙΩΝ ΠΕΡΙΠΟΙΗΣΗΣ ΠΕΛΑΤΩΝ».

Από τον έλεγχο των λογιστικών αρχείων (βιβλίων και στοιχείων) της προσφεύγουσας, η φορολογική αρχή διαπίστωσε ότι, κατά το έτος 2020, η προσφεύγουσα δεν είχε έσοδα από την προαναφερθείσα επιχειρηματική δραστηριότητα, ενώ καταχώρησε στα βιβλία της αγορές παγίων ποσού 133,87€, αποσβέσεις ποσού 30.104,00€, δαπάνες για κατανάλωση ηλεκτρικής ενέργειας ποσού 758,53€ και λοιπές δαπάνες ποσού 408,66€. Επιπρόσθετα, οι ανωτέρω κατοικίες καταχωρήθηκαν στο Έντυπο Ε2 – ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ του ίδιου φορολογικού έτους με την ένδειξη «ΚΕΝΟ».

Κατόπιν των ανωτέρω, η Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ έκρινε ότι η προσφεύγουσα είτε ουδέποτε άσκησε δραστηριότητα είτε προέβη σε βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων της οικονομίας διαμοιρασμού (άρθρου 111 ν.4446/2016), ενοικιάζοντας επιπλωμένα διαμερίσματα χωρίς παρεχόμενες υπηρεσίες, η μίσθωση των οποίων απαλλάσσεται από το φόρο, σύμφωνα με τα άρθρα 8 παρ. 2δ' και 22 περ. κοτ' του ν.2859/2000 και αποκτώντας εισόδημα από ακίνητη περιουσία (άρθρου 39Α ν.4172/2013), με αποτέλεσμα σε κάθε περίπτωση να μην υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου με τον οποίο επιβαρύνθηκαν η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτήν.

Επειδή, με το άρθρο 77 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στο πλαίσιο ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου».

Επειδή, η προσφεύγουσα ισχυρίζεται ότι η κρίση της ελεγκτικής αρχής είναι εσφαλμένη διότι κατά το υπό κρίση έτος λειτουργούσε πραγματικά σε φορολογητέα δραστηριότητα, ήτοι αυτής της ενοικίασης τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών και συνεπώς, ορθά εξέπεσε το φόρο με τον οποίο επιβαρύνθηκαν η παράδοση αγαθών και η παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτήν.

Αναλυτικότερα, η προσφεύγουσα διατείνεται ότι η επιχείρηση της ενοικίασης επιπλωμένων δωματίων λειτουργεί από το 2017, καίτοι ο κύκλος εργασιών της είναι μικρός διότι η τουριστική προσέλευση στην περιοχή Νομού Ημαθίας περιορίζεται στις περιόδους των Χριστουγέννων, του Πάσχα και του Δεκαπενταύγουστου. Κατά το διάστημα αυτό εκδόθηκαν 48 αποδείξεις παροχής υπηρεσιών που αναφέρουν αναλυτικά – πέρα από τα στοιχεία του πελάτη – τη χρονική περίοδο και τις συνολικές ημέρες διαμονής, την οικία διαμονής, τη χρέωση ανά διαμονή και τη συνολική χρέωση με επιμερισμό καθαρής αξίας και ΦΠΑ. Από αμέλεια οι εν λόγω αποδείξεις παροχής υπηρεσιών δεν είχαν συμπεριληφθεί στις σχετικές δηλώσεις φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ και τούτο έλαβε χώρα μετά την κοινοποίηση του σχετικού σημειώματος διαπιστώσεων αποτελεσμάτων φορολογικού ελέγχου και της με αριθμό πρωτοκόλλου/03.06.2024 γνωστοποίησης δυνατότητας υποβολής εκπρόσθεσμων αρχικών ή τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων με την υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων εισοδήματος και ΦΠΑ φορολογικού έτους 2020, στις 12/06/2024. Επίσης, ο κάθε πελάτης κατά την είσοδό του στη μονάδα υπέγραφε έγγραφο όρων διαμονής και από τον Δεκέμβριο του 2018 και έγγραφη ενημέρωση και δήλωση συναίνεσης σχετικά με την επεξεργασία/προστασία προσωπικών δεδομένων.

Από την εξέταση του φακέλου της υπόθεσης, καταρχάς, προκύπτει ότι με το υπ' αριθ. πρωτ. ΚΜ/...../12.10.2016 έγγραφο της Περιφερειακής Υπηρεσίας Τουρισμού Κεντρικής Μακεδονίας χορηγήθηκε στην προσφεύγουσα Ειδικό Σήμα Λειτουργίας (Ν.4179/2013) για 4 τρίχωρες τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες με αριθμό ΜΗΤΕ, με την παράλληλη υποχρέωση για έναρξη επιτηδεύματος. Η προσφεύγουσα προέβη στη μεταβολή του αντικειμένου

των εργασιών της με την από 07/07/2017 έναρξη δραστηριότητας της παροχής υπηρεσιών ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων μικρής διάρκειας, χωρίς περιποίηση πελατών (ΚΑΔ 55201901). Σύμφωνα δε με τις διατάξεις και την αιτιολογική έκθεση του άρθρου 111 του ν.4446/2016, το εισόδημα που αποκτά η προσφεύγουσα από την εκμετάλλευση των τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών συνιστά εισόδημα από άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Επιπλέον, η δραστηριότητά της δεν εμπίπτει στο πεδίο της οικονομίας διαμοιρασμού καθότι ελλείπουν τα βασικά χαρακτηριστικά της, όπως η ευκαιριακή εκμετάλλευση, η ανάρτηση των κατοικιών σε διαδικτυακή πλατφόρμα και η ύπαρξη μεσαζόντων.

Ως εκ τούτου, η εκμετάλλευση του εν λόγω συγκροτήματος των τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών, με χορηγηθέν σήμα από τον ΕΟΤ προς το σκοπό τούτο, ασκείται από την προσφεύγουσα κατ' επάγγελμα στο πλαίσιο της ατομικής επιχειρηματικής δραστηριότητας, οι δε υπηρεσίες διαμονής της επιχείρησης ενοικιαζόμενων επιπλωμένων κατοικιών υπάγονται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%).

Επιπρόσθετα, όπως προκύπτει από τις καταχωρηθείσες στα λογιστικά αρχεία δαπάνες, η κατανάλωση ηλεκτρικού ρεύματος των ανωτέρω τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών ανήλθε στο ποσό των 408,36€ για το έτος 2020. Επομένως, η δήλωση των εν λόγω κατοικιών στο έντυπο Ε2 – ΑΝΑΛΥΤΙΚΗ ΚΑΤΑΣΤΑΣΗ ΓΙΑ ΤΑ ΜΙΣΘΩΜΑΤΑ ΑΚΙΝΗΤΗΣ ΠΕΡΙΟΥΣΙΑΣ ως κενών καθ' όλη τη διάρκεια του υπό κρίση φορολογικού έτους είναι εκ των πραγμάτων εσφαλμένη.

Εκτός των ανωτέρω, η προσφεύγουσα καταχώρισε στα λογιστικά αρχεία αγορές παγίων συνολικού ποσού 133,87€ και διάφορες δαπάνες (με ΦΠΑ) συνολικής καθαρής αξίας 408,82€, που αφορούν τις εγκαταστάσεις και τη δραστηριότητα των τουριστικών επιπλωμένων κατοικιών.

Περαιτέρω, από τις συνυποβληθείσες με τις υπ' αριθ.,, και/2024 τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις ΦΠΑ των φορολογικών περιόδων 01/01/2020 – 31/03/2020, 01/04/2020 – 30/06/2020, 01/07/2020 – 30/09/2020 και 01/10/2020 – 31/12/2020 αντίστοιχα (που υποβλήθηκαν στο πλαίσιο των διατάξεων της περ. γ' της παρ. 3 του άρθρου 23 του ΚΦΔ) αποδείξεις παροχής υπηρεσιών με αριθμούς 26/01.01.2020, 27/02.1.2020, 28/04.01.2020, 29/18/08/2020, 30/18.08.2020, 31/18.08.2020, 32/18.08.2020, 33/21.08.2020 και 34/22.08.2020, σε συνδυασμό με τα αντίστοιχα έγγραφα όρων διαμονής, ενημέρωσης και δήλωσης συναίνεσης σχετικά με την επεξεργασία/προστασία προσωπικών δεδομένων, προκύπτει ότι παρασχέθηκαν υπηρεσίες διαμονής σε 9 περιπτώσεις, συνολικής καθαρής αξίας 3.044,25€ πλέον ΦΠΑ 395,75€.

Από το συνδυασμό των ανωτέρω συνάγεται ότι η προσφεύγουσα εκμεταλλεύτηκε κατά το φορολογικό έτος 2020 τις τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες, ασκώντας κατ' επάγγελμα τη δραστηριότητα της παροχής υπηρεσιών ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων η οποία υπάγεται στον μειωμένο συντελεστή ΦΠΑ (13%). Ως εκ τούτου, εσφαλμένα α) καταλογίστηκε από τη φορολογική αρχή (με την προσθήκη στα λοιπά αφαιρούμενα ποσά) ποσό 32.349,32€ μη διενεργηθέντος διακανονισμού του φόρου δαπανών κατασκευής επενδυτικών αγαθών (ήτοι των υπό κρίση ακινήτων) και β) δεν αναγνωρίστηκε προς έκπτωση από τον φόρο εκροών ο ΦΠΑ ποσού 132,51€ αγορών παγίων καθαρής αξίας 133,87€ και δαπανών σχετικών με την δραστηριότητα της ενοικίασης επιπλωμένων διαμερισμάτων καθαρής αξίας 817,08€.

Κατά συνέπεια, ο ισχυρισμός της προσφεύγουσας περί άσκησης δραστηριότητας υπαγόμενης σε ΦΠΑ προβάλλεται βάσιμα και γίνεται αποδεκτός, ενώ παρέλκει ως αλυσιτελής η εξέταση του τρίτου προβαλλόμενου λόγου.

Επειδή, ουδείς άλλος ισχυρισμός προβάλλεται από την προσφεύγουσα ως προς τις λοιπές διαφορές.

Επειδή, με την υπ' αριθ. 2726/27.12.2024 απόφασή μας αναγνωρίστηκε πιστωτικό υπόλοιπο της φορολογικής περιόδου 01/01/2019 - 31/12/2019 προς έκπτωση σε επόμενη φορολογική περίοδο ύψους 20.737,90€.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την **αποδοχή** της υπ' αριθ. πρωτ./02.08.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της με ΑΦΜ: και συγκεκριμένα την **ακύρωση** της υπ' αριθ./03.07.2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ για τη φορολογική περίοδο 01/01/2020 - 31/12/2020, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΒΕΡΟΙΑΣ.

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

Υπ' αριθ./03.07.2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2020 - 31/12/2020

ΑΝΑΛΥΣΗ	Βάσει δήλωσης	Βάσει ελέγχου	Βάσει της παρούσας απόφασης	Διαφορά απόφασης - ελέγχου
Αξία φορολογητέων εκροών	343.440,91 €	343.440,91 €	343.440,91 €	0,00 €
Αξία φορολογητέων εισροών	299.886,75 €	298.935,70 €	299.886,75 €	951,05 €
Φόρος εκροών	26.695,48 €	26.695,48 €	26.695,48 €	0,00 €
Υπόλοιπο φόρου εισροών	47.974,84 €	-5.245,50 €	47.974,84 €	53.220,34 €
Πιστωτικό υπόλοιπο	21.279,36 €		21.279,36 €	21.279,36 €
Χρεωστικό υπόλοιπο		31.940,98 €		-31.940,98 €
Πρόστιμο άρθρου 58Α Ν.4987/2022		15.970,49 €		-15.970,49 €
Διαφορά φόρου προς καταβολή		47.911,47 €		-47.911,47 €
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	21.279,36 €		21.279,36 €	21.279,36 €

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

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.