



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α3

Ταχ. Δ/νση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312349

E-mail : ded.ath@aade.gr

Αθήνα, 14 / 02 / 2025

Αριθμός απόφασης: 331

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

- α) του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
- β) του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10-03-2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 968/22-03-2017) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,
- γ) Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (Β' 1440),
- δ) Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009).

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

3. Την υπ' αριθ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 23-10-2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, με έδρα το οδός αρ., Τ.Κ., κατά:

- της με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,
- της με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/05/2022,
- της με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/05/2023 του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής και τα προσκομιζόμενα με την προσφυγή, έγγραφα.

4. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
5. Τις απόψεις του Προϊστάμενου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.
6. Τα από 20-11-2024, 15-01-2025, 24-01-2025 και 11-02-2025 συμπληρωματικά υπομνήματα της προσφεύγουσας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **23-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, 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:

Ιστορικό:

Με την υπ' αριθ./14-02-2024 εντολή ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, διενεργήθηκε έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2023 για την προσφεύγουσα εταιρεία η οποία εδράζεται στην κι έχει κύρια δραστηριότητα την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων και δευτερεύουσες τις υπηρεσίες καταλυμάτων διακοπών και άλλων τύπων καταλύματος σύντομης διάρκειας και τις υπηρεσίες μίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε την με αριθ./31-01-2024 αίτησή επιστροφής πιστωτικού υπολοίπου χρήσεων 2021, 2022 και 2023 συνολικού ποσού 290.000,00 €, προερχόμενο από δαπάνες ανέγερσης ακινήτου της στη θέση κατά τα ως άνω έτη.

Ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα την γνωστοποίηση δυνατότητας υποβολής εκπροθέσμων φορολογικών δηλώσεων μέχρι την κοινοποίηση των προσωρινών διορθωτικών προσδιορισμών μαζί με την σχετική εντολή ελέγχου καθώς και αιτήματα παροχής πληροφοριών για προσκόμιση λογιστικών αρχείων, στα οποία η προσφεύγουσα ανταποκρίθηκε.

Από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι με την με αριθ./5-4-21 άδεια οικοδομής κατηγορίας 1 (κατοικίας), η προσφεύγουσα ανέγειρε επί αγροτεμαχίου επιφανείας 6.090,43 τ.μ., μία ισόγεια κατοικία με υπόγειο ξενώνα συνολικού εμβαδού 241,79 τ.μ. και κολυμβητική δεξαμενή, επί της δημοτικής οδού, στη θέση «.....» του Δήμου της Περιφέρειας, με το κόστος ανέγερσης από 01-02-2021 μέχρι την 31-12-2023 να ανέρχεται στο ποσό του 1.361.929,49 € πλέον ΦΠΑ € 293.548,78 €.

Έγινε έλεγχος αν για τις δαπάνες, για τις οποίες έχει εκπεσθεί ο Φ.Π.Α., υπάρχουν τα νόμιμα δικαιολογητικά και παρέχεται γι' αυτές δικαίωμα έκπτωσης του αναλογούντος Φ.Π.Α. και ελέγχθηκαν οι μεγαλύτερες δαπάνες για αγορές, πάγια και λοιπές δαπάνες, που πραγματοποίησε η επιχείρηση στην ελεγχόμενη περίοδο.

ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη του ότι τα έσοδά της προσφεύγουσας κατά το ελεγχόμενο διάστημα προέρχονταν από μακροχρόνιες και βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού και η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία που να υποδηλώνουν τη χρήση του εν λόγω ακινήτου, εξέτασε, όλες τις δυνατές περιπτώσεις χρήσης του ακινήτου και τελικώς έκρινε ότι το εν λόγω ακίνητο προορίζεται για πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης και εκ του λόγου αυτού, τελικά απέρριψε το αίτημα επιστροφής της προσφεύγουσας καθώς δεν αναγνώρισε το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου για τις δηλωθείσες εισροές για τις ελεγχόμενες περιόδους και εν συνεχεία στην προσφεύγουσα κοινοποιήθηκε το με αριθ./24-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του ελέγχου, και τους προσωρινούς διορθωτικούς προσδιορισμούς ΦΠΑ. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./02-07-2024

έγγραφο Υπόμνημά της, χωρίς ωστόσο αυτό να γίνει δεκτό και τελικώς η ελεγκτική αρχή προέβη στην έκδοση των κάτωθι οριστικών πράξεων:

-Της με αριθμό/**20-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού **25.636,93 €**.

-Της με αριθμό/**20-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού **121.652,49 €** και

-Της με αριθμό/**20-09-2024** Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, με την οποία επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας, χρεωστικό ποσό φόρου 38.612,78 €, πλέον πρόσθετου φόρου άρθ. 58/58Α του ΚΦΔ, ποσού 19.306,39 €, ήτοι σύνολο φόρου για καταβολή ποσού **57.919,17 €**, ενώ δεν αναγνωρίστηκε από τον έλεγχο το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ποσού **3.548,78 €** ούτε και το δηλωθέν υπόλοιπο φόρου για επιστροφή ποσού **290.000,00 €**.

Η προσφεύγουσα με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά να γίνει δεκτή η εν λόγω προσφυγή, και να ακυρωθούν άλλως τροποποιηθούν οι ανωτέρω πράξεις, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

-Ελλιπής άλλως πλημμελής αιτιολογία και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 30, 32 και 34 του Κώδικα ΦΠΑ και σε αντίθεση με την πάγια νομολογία ΔΕΕ και ΣΤΕ και κατά παράβαση ευρωπαϊκών οδηγιών περί ΦΠΑ, ο έλεγχος αυθαίρετα συμπεραίνει εκ των προτέρων ότι το ακίνητο δεν θα χρησιμοποιηθεί σε φορολογητέες πράξεις στηριζόμενος στα απαλλασσόμενα έσοδα που αφορούν σε ετέρα ακίνητα, χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη την εκπνευσμένη βούληση της προσφεύγουσας για την εκμετάλλευση του ακινήτου ως επιπλωμένη τουριστική έπαυλη. Προς τεκμηρίωσή των ισχυρισμών της επικαλείται την από 03/09/2024 επιστολή της η οποία είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου καθώς και τις από 24/01/2025 γνωστοποιήσεις λειτουργίας τουριστικού καταλύματος που αφορούν στο υπό κρίση ακίνητο. Ενώ επίσης προσκομίζει και στοιχεία δηλώσεων μίσθωσης ώστε να τεκμηριώσει ότι τα δηλωθέντα απαλλασσόμενα έσοδα προέρχονται από την χρήση και εκμετάλλευση άλλων ακινήτων.

-Το δικαίωμα έκπτωσης θα κριθεί οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού. Ως εκ τούτου για τις δαπάνες που πραγματοποίησε και αφορούν στο επενδυτικό αγαθό και οι οποίες συνδέονται στενά με οικονομική της δραστηριότητα υπαγόμενη σε ΦΠΑ έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ.

-Αόριστη και αναιτιολόγητη η συνολική απόρριψη από τον έλεγχο όλων των τιμολογίων κατά παράβαση ευρωπαϊκών οδηγιών ΦΠΑ και κείμενων διατάξεων, αρχών αναλογικότητας, χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη. Ο έλεγχος καταρχάς αποδέχεται ότι η επένδυση καλύφθηκε από ίδια κεφάλαια της εταιρείας, δεν εγείρει ζήτημα περί μη δυνατότητας των εκδοτών των φορολογικών στοιχείων να πραγματοποιήσουν τις υπηρεσίες που περιγράφονται στα τιμολόγια αυτά. Η πραγματοποίηση των εργασιών προκύπτει και από την αυτοψία που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ στο υπό κρίση ακίνητο τον Σεπτέμβριο του 2024. Κατόπιν των ανωτέρω συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκπτωσης του ΦΠΑ ενώ από την πλευρά της η ελεγκτική αρχή έπρεπε να αποδείξει με αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των υπό κρίση τιμολογίων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκόμισε και κατά το ενδικοφανές στάδιο σχετικές συμβάσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά, εργολαβικά, θεωρήσεις εργολαβικών, υποβληθείσες καταστάσεις συμφωνητικών, τιμολόγια και καρτέλες και τραπεζικά αποδεικτικά πληρωμών των σχετικών τιμολογίων που επέλεξε ο έλεγχος.

Επειδή ως προς την μίσθωση στις διατάξεις του εισοδήματος αλλά και του ΦΠΑ προβλέπονται τα εξής:

Α) Ως προς την βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του ν. 4446/2016, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, 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.

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 τη βραχυχρόνια μίσθωση και γενικά μεριμνά για τη βραχυχρόνια μίσθωση του ακινήτου. Διαχειριστής ακινήτου δύναται να είναι είτε κύριος του ακινήτου ή νομέας ή επικαρπωτής ή υπεκμισθωτής ή τρίτος.

...

3. α. Το εισόδημα που αποκτάται στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 39Α του Ν. 4172/2013 (Α' 167) απαλλάσσεται του ΦΠΑ.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 39Α του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 39Α

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 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.

2. Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου της οικονομίας διαμοιρασμού, όπως ορίζεται στην προηγούμενη παράγραφο, θεωρείται εισόδημα από ακίνητη περιουσία.

3. Οι διατάξεις των προηγούμενων παραγράφων ισχύουν για τα εισοδήματα που αποκτώνται από το φορολογικό έτος που αρχίζει από 1.1.2017 και εφεξής.».

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1059/2018 με θέμα «Εφαρμογή διατάξεων ΦΠΑ στις βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού», ορίζεται ότι:

«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 39Α 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 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, στην Ε.2141/2019 με θέμα: «Διευκρινίσεις για ζητήματα που άπτονται των βραχυχρόνιων μισθώσεων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού» αναφέρονται τα εξής:

Προκειμένου για την ομοιόμορφη αντιμετώπιση των ζητημάτων που έχουν ανακύψει από τις βραχυχρόνιες μισθώσεις στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, διευκρινίζονται τα ακόλουθα:

«1. Το εισόδημα του άρθρου 39Α του ν.4172/2013 (Α' 167) που αποκτάται από φυσικά, νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες συνίσταται στο συνολικό συμφωνηθέν μίσθωμα ή στο συνολικό ποσό βάσει της πολιτικής ακύρωσης που κατά περίπτωση καταβάλει ο μισθωτής. Στο συνολικό συμφωνηθέν μίσθωμα περιλαμβάνονται όλες οι χρεώσεις που βαρύνουν τον εκμισθωτή και μετακυλίνονται μέσω του μισθώματος στον μισθωτή ή αναγράφονται διακριτά πέραν του μισθώματος (για παράδειγμα, τυχόν προμήθεια της ψηφιακής πλατφόρμας που βαρύνει τον εκμισθωτή, δαπάνες καθαριότητας πριν την άφιξη του μισθωτή στο ακίνητο, τυχόν χρεώσεις για χρήση κλιματιστικού, ηλεκτρικού ρεύματος, wi-fi κ.λπ.). Οι τυχόν επιβαρύνσεις που αφορούν τη σχέση μισθωτή με την εκάστοτε ψηφιακή πλατφόρμα (για παράδειγμα, τυχόν προμήθεια της ψηφιακής πλατφόρμας που βαρύνει τον μισθωτή) δεν λαμβάνονται υπόψη στο συνολικό συμφωνηθέν μίσθωμα. Επισημαίνεται ότι στο εισόδημα από ακίνητα που αποκτούν φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις εκπίπτουν οι δαπάνες που προβλέπονται με την περ. α' της παρ.3 του άρθρου 39 του ιδίου ως άνω νόμου.

Διευκρινίζεται ότι δικαιούχοι του εισοδήματος από τη βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτου» στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού δύνανται να είναι τα πρόσωπα που έχουν εμπράγματο δικαίωμα επί του «Ακινήτου» (πλήρης κυριότητα και επικαρπία), καθώς και οι τυχόν υπεκμισθωτές αυτού. Ειδικότερα, στην περίπτωση συνιδιοκτησίας ενός ακινήτου, οι συνιδιοκτήτες αποκτούν το ως άνω εισόδημα με βάση τα ποσοστά συνιδιοκτησίας επί του «Ακινήτου», εκτός της περίπτωσης που έχουν εκμισθώσει τα ποσοστά ιδιοκτησίας τους επί του «Ακινήτου» στον «Διαχειριστή» - συνιδιοκτήτη και παράλληλα του έχουν παραχωρήσει το δικαίωμα υπεκμίσθωσης για βραχυχρόνιες μισθώσεις, οπότε αυτός καθίσταται εξ' ολοκλήρου δικαιούχος του εισοδήματος που αποκτάται από τις βραχυχρόνιες μισθώσεις στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού.

Στην περίπτωση που ο ιδιοκτήτης ή οι συνιδιοκτήτες του «Ακινήτου» έχουν παραχωρήσει στον «Διαχειριστή» - Υπεκμισθωτή το δικαίωμα υπεκμίσθωσης έναντι ενός συμφωνηθέντος μισθώματος και ταυτόχρονα συμμετέχουν και σε ποσοστό επί του μισθώματος της βραχυχρόνιας μίσθωσης, ως συνολικό μίσθωμα των ιδιοκτητών λαμβάνεται το άθροισμα του συμφωνηθέντος μισθώματος και του ποσού που προκύπτει από τη συμμετοχή εκάστου στο μίσθωμα της βραχυχρόνιας μίσθωσης. Στο ποσό αυτό του συνολικού μισθώματος επιβάλλονται τέλη χαρτοσήμου σύμφωνα με την Ε.2016/2019.

Στην περίπτωση αναλογίας ποσοστού αγνώστων ιδιοκτητών, ο «Διαχειριστής» - Ιδιοκτήτης / Συνιδιοκτήτης ή ο «Διαχειριστής» - Υπεκμισθωτής, κατά την εγγραφή του στο Μητρώο, επιλέγει την ένδειξη «Άγνωστοι Ιδιοκτήτες με Τ.Π.Δ.» και έχει την υποχρέωση να καταθέσει στο Τ.Π.Δ. (Ταμείο Παρακαταθηκών και Δανείων), πριν την καταληκτική ημερομηνία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», το ποσό που αναλογεί. Στη συνέχεια έχει την υποχρέωση να αναγράψει και τον αριθμό γραμματίου σύστασης παρακαταθήκης στο σχετικό πεδίο του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής».

2. Δεν είναι δυνατή η εγγραφή στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» περισσότερων του ενός «Διαχειριστών» για το ίδιο «Ακίνητο», παρά μόνο στην περίπτωση που καθέναν εξ αυτών δραστηριοποιείται σε διαφορετική ψηφιακή πλατφόρμα, με βάση τα οριζόμενα στο τελευταίο εδάφιο της παρ. 5 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1187/2017 Απόφασης του Διοικητή της

Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει. Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση της τμηματικής εκμίσθωσης «Ακινήτου», όπου δίδεται το δικαίωμα υπεκμίσθωσης για σκοπούς βραχυχρόνιας μίσθωσης (άρθρο 111ν.4446/2016).

Στην περίπτωση που ένα «Ακίνητο» έχει περισσότερους του ενός «Διαχειριστές» υπεκμισθωτές οι οποίοι δραστηριοποιούνται σε διαφορετική πλατφόρμα, καθένας εξ αυτών εγγράφεται στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και λαμβάνει διαφορετικό Α.Μ.Α., ενώ ως εισόδημα για καθένα από τα ως άνω πρόσωπα είναι αυτό που αποκτάται από τις υπεκμισθώσεις που πραγματοποιούνται μέσω της εκάστοτε πλατφόρμας, αφαιρούμενου του μισθώματος που καταβάλλεται βάσει συμφωνίας στον εκμισθωτή. Για παράδειγμα, σε περίπτωση που δύο «Διαχειριστές» – υπεκμισθωτές δραστηριοποιούνται ο Α στην Χ ψηφιακή πλατφόρμα και ο Β στην Ψ, το εισόδημα που αποκτά ο Α «Διαχειριστής» – υπεκμισθωτής είναι αυτό που προκύπτει από τις υπεκμισθώσεις που διενήργησε στην Χ ψηφιακή πλατφόρμα και το εισόδημα που αποκτά ο Β «Διαχειριστής» – υπεκμισθωτής αυτό που προκύπτει από τις υπεκμισθώσεις που διενήργησε στην Ψ ψηφιακή πλατφόρμα, αντίστοιχα, μετά την αφαίρεση του ποσού που καταβάλλεται από καθένα εκ των δύο «Διαχειριστών»-υπεκμισθωτών ως μίσθωμα στον εκμισθωτή.

Πιο αναλυτικά: έστω ότι συνάπτεται ετήσια σύμβαση μίσθωσης «Ακινήτου» με μηνιαίο μίσθωμα 500 ευρώ και δίνεται στο μισθωτή το δικαίωμα υπεκμίσθωσης για σκοπούς Βραχυχρόνιας Διαμονής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του ν.4446/2016 και έστω ότι στο φορολογικό έτος 2018 το εν λόγω «Ακίνητο» απέφερε στον υπεκμισθωτή εισόδημα από ακίνητη περιουσία συνολικού ύψους 13.000 ευρώ. Κατά τη διαδικασία οριστικοποίησης του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» το έτος 2019 (και μέχρι τις 28.2.2019) από τον «Διαχειριστή» - υπεκμισθωτή, εμφανίζεται στον πίνακα συνδικαιούχων εισοδήματος το συνολικό ποσό των 13.000 ευρώ που έλαβε ως υπεκμισθωτής. Το ανωτέρω ποσό των 13.000 ευρώ, καθώς και το ποσό των 6.000 ευρώ που αντιστοιχεί στο συνολικό ετήσιο μίσθωμα που κατέβαλε στον ιδιοκτήτη – εκμισθωτή του «Ακινήτου» για φυσικά πρόσωπα και ατομικές επιχειρήσεις, δηλώνονται στα έντυπα Ε2 και Ε1 φορολογικού έτους 2018, αντίστοιχα, όπου το ποσό του μισθώματος που κατέβαλε ο υπεκμισθωτής στον εκμισθωτή 6.000 εκπίπτει ως δαπάνη, με βάση τα αναφερόμενα στην περ.δ της παρ.3 του άρθρου 39 του ν.4172/2013.

Το ίδιο ισχύει και σε περίπτωση που το μηνιαίο μίσθωμα έχει συμφωνηθεί να αποτελεί ποσοστό επί του συνολικού εισοδήματος [(π.χ. τριάντα τοις εκατό (30%)] που εισπράττεται κατά τη διάρκεια του έτους από τον υπεκμισθωτή (ήτοι, $30\% \times 13.000 = 3.900$ ευρώ). Στα έντυπα Ε2 και Ε1 φορολογικού έτους 2018 δηλώνονται τα ποσά 13.000 και 3.900 αντίστοιχα.

Τα ανωτέρω εφαρμόζονται ανάλογα και στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες, όπου συμπληρώνονται τα αντίστοιχα έντυπα Ε2 και Ν.

3. Η παροχή για διαμονή κάθε άλλου χώρου πέραν του «Ακινήτου», όπως αυτό ορίζεται στην παρ. 7 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1187/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., αποτελεί εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα που εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 21 ή του άρθρου 47 του ν.4172/2013, αντίστοιχα (για παράδειγμα, εκμίσθωση πλωτών μέσων, τροχόσπιτου, κ.λπ.).

4. Για να οριστεί κάποιος «Διαχειριστής» θα πρέπει να πληροί τις προϋποθέσεις που θέτει η παρ.5 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1187/2017 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.. Ειδικά για την περίπτωση του «Διαχειριστή» - υπεκμισθωτή θα πρέπει να έχει υποβληθεί από τον εκμισθωτή η «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» βάσει της παρ.2 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1162/2018 απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. Συνεπώς, σε περίπτωση που δεν έχει υποβληθεί η ανωτέρω δήλωση, ο εκμισθωτής θεωρείται «Διαχειριστής» του «Ακινήτου» με όλες τις υποχρεώσεις που περιγράφονται στο νόμο και τη σχετική απόφαση για τη βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτων» στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού.

Στην περίπτωση που έχει λήξει η περίοδος της μίσθωσης του «Ακινήτου» για το οποίο έχει παραχωρηθεί το δικαίωμα υπεκμίσθωσης για σκοπούς βραχυχρόνιας μίσθωσης στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού και εφόσον δεν ανανεωθεί η σχετική σύμβαση μίσθωσης και το δικαίωμα υπεκμίσθωσης, ο Α.Μ.Α. του εν λόγω «Ακινήτου» δεν έχει ισχύ και ο «Διαχειριστής» – υπεκμισθωτής υποχρεούται να προβαίνει στη διακοπή του Α.Μ.Α..

5. Τα πρόσωπα που πραγματοποίησαν βραχυχρόνιες μισθώσεις από 1.1.2018 ως υπεκμισθωτές και η συμφωνία μίσθωσης με τους εκμισθωτές έληξε πριν την έναρξη λειτουργίας της εφαρμογής του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», ήτοι στις 30.8.2018, δεν υποχρεούνται σε εγγραφή στο Μητρώο αλλά θα πρέπει να δηλώσουν τα εισοδήματα που απέκτησαν από την βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτων» της οικονομίας του διαμοιρασμού διακριτά και συγκεντρωτικά, ανά «Ακίνητο», στα έντυπα των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 σύμφωνα με τα οριζόμενα στην ΠΟΛ.1187/2017 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει μετά την τροποποίησή της με την ΠΟΛ.1170/2018 απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε..

Τα ανωτέρω ισχύουν και στην περίπτωση «Ακινήτων», τα οποία μισθώνονταν βραχυχρόνια στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού πριν ή μετά την έναρξη λειτουργίας της ως άνω εφαρμογής και μέχρι τις 30.11.2018 μεταβιβάσθηκαν λόγω επαχθούς ή χαριστικής αιτίας. Η ως άνω διαδικασία δήλωσης των εισοδημάτων που αποκτώνται από την βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτων» της οικονομίας του διαμοιρασμού το φορολογικό έτος 2018 και μέχρι την προσαρμογή της σχετικής εφαρμογής θα ακολουθείται και στις εξής περιπτώσεις:

α) ακίνητο που περιήλθε στο μισθωτή με σύμβαση *leasing* και υπεκμισθώνεται,
β) ακίνητο που ανήκει σε Ιερά Μονή του Αγίου Όρους ή εξάρτημα αυτής και μισθώνεται από αυτή ή υπεκμισθώνεται,
γ) ακίνητο στο οποίο έχει συσταθεί δικαίωμα οίκησης για το οποίο δεν γίνεται χρήση του δικαιώματος αυτού από τον δικαιούχο και μισθώνεται από τον κύριο και
δ) ακίνητο που υπεκμισθώνεται και ανήκει σε Φορέα Κεντρικής Διοίκησης (ή Δημοσίου ή Κράτους), όπως αυτός ορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4270/2014 (Ελληνικό Δημόσιο).

6. Επισημαίνεται ότι οι Φορείς Κεντρικής Διοίκησης (ή Δημοσίου ή Κράτους), όπως αυτοί ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν.4270/2014 (Ελληνικό Δημόσιο), δεν περιλαμβάνονται στα υποκείμενα του φόρου εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων του άρθρου 45 του ν.4172/2013 και κατ' επέκταση στο πεδίο εφαρμογής του νόμου αυτού (σχετ. ΠΟΛ.1044/2015 εγκύκλιος) και ως εκ τούτου, για τα ακίνητα που αναρτούν στις ψηφιακές πλατφόρμες για τη βραχυχρόνια μίσθωση στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού δεν εγγράφονται στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και δεν υποβάλλουν «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής», ενώ για το εισόδημα που τυχόν αποκτούν από την εν λόγω μίσθωση δεν υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος.

Επιπλέον, οι Φορείς Κεντρικής Διοίκησης (ή Δημοσίου ή Κράτους) δεν υποβάλλουν «Δήλωση Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» προκειμένου να παραχωρήσουν το δικαίωμα υπεκμίσθωσης για σκοπούς βραχυχρόνιας μίσθωσης με βάση τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 2 της ΠΟΛ.1162/2018 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (Β' 3579), το οποίο δύναται να αναγράφεται στη σχετική σύμβαση μίσθωσης.

7. Το εισόδημα που προκύπτει από βραχυχρόνιες μισθώσεις που καταλαμβάνουν δύο (2) ημερολογιακά έτη, για παράδειγμα από 25.12.2018 μέχρι 5.1.2019, επιμερίζεται στα αντίστοιχα φορολογικά έτη (2018 και 2019), με βάση τις ημέρες διαμονής ανά έτος και φορολογείται με τη δήλωση φορολογίας εισοδήματος έκαστου έτους. Στην περίπτωση αυτή, η μίσθωση θεωρείται ενιαία και προκειμένου να γίνει σωστά ο διαχωρισμός του εισοδήματος ανά έτος, υποβάλλονται δύο (2) «Δηλώσεις Βραχυχρόνιας Διαμονής», μία για κάθε φορολογικό έτος, εκ των οποίων η πρώτη που αφορά το φορολογικό έτος άφιξης του μισθωτή στο «Ακίνητο» υποβάλλεται μέχρι τις 20 Φεβρουαρίου του φορολογικού έτους αναχώρησης του μισθωτή, ενώ η δεύτερη υποβάλλεται στις προθεσμίες που ορίζονται με την ΠΟΛ.1187/2017 Απόφαση του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., όπως ισχύει.

Για παράδειγμα, στη περίπτωση μίσθωσης με άφιξη του μισθωτή στις 25.12.2018 και αναχώρησής του στις 5.1.2019, το εισόδημα που προκύπτει από τη μίσθωση αυτή μέχρι και τις 31.12.2018 δηλώνεται στα έντυπα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος του φορολογικού έτους 2018 και το εισόδημα που προκύπτει από 1.1.2019 μέχρι και τις 5.1.2019, στα αντίστοιχα έντυπα φορολογικού έτους 2019. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση αυτή υποβάλλονται δύο «Δηλώσεις Βραχυχρόνιας Διαμονής», ήτοι, μία για το χρονικό διάστημα από

25.12.18 μέχρι 1.1.19 (προκειμένου να προσδιορισθεί το εισόδημα που αποκτάται μέχρι και την διανυκτέρευση της 31ης Δεκεμβρίου 2018) και μία για το χρονικό διάστημα από 1.1.19 έως 5.1.19, αντίστοιχα, μέχρι τις 20.2.2019, αναγράφοντας στο πεδίο «Σημειώσεις» της κάθε δήλωσης ότι αφορά μέρος μίσθωσης με ημερομηνία αναχώρησης 5.1.19. Στην περίπτωση αναχώρησης του μισθωτή από το «Ακίνητο» στις 5.2.2019, η πρώτη εκ των ως άνω δηλώσεων υποβάλλεται μέχρι τις 20.2.2019, ενώ η δεύτερη μέχρι τις 20.3.2019.

Τα ανωτέρω, αναφορικά με την υποχρέωση υποβολής δύο «Δηλώσεων Βραχυχρόνιας Διαμονής» στην περίπτωση που η μίσθωση καταλαμβάνει δύο ημερολογιακά έτη, εφαρμόζονται ανάλογα και για τα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες με φορολογικό έτος που λήγει σε διαφορετική ημερομηνία από αυτή του ημερολογιακού έτους (για παράδειγμα στις 30 Ιουνίου). Επισημαίνεται ότι το εισόδημα που προκύπτει από τις ως άνω μισθώσεις επιμερίζεται και δηλώνεται στα έντυπα της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, με βάση την ημερομηνία λήξης του φορολογικού έτους των προσώπων αυτών.

Τονίζεται ότι για τα νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες των οποίων η λήξη του φορολογικού έτους είναι διάφορη από τη λήξη του ημερολογιακού έτους (π.χ. φορολογικό έτος από 1/7 έως 30/6 του επόμενου ημερολογιακού έτους), η οριστικοποίηση του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και επομένως ο πίνακας των συνδικαιούχων εισοδήματος θα οριστικοποιείται, κατά τα οριζόμενα στο άρθρο 2 της ΠΟΛ 1187/2017 όπως τροποποιήθηκε με την ΠΟΛ.1170/2018 και την ΠΟΛ.1194/2018, δηλαδή το αργότερο μέχρι την 28η Φεβρουαρίου του έτους υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος των φυσικών προσώπων, ενώ το νομικό πρόσωπο, στη δήλωση φορολογίας εισοδήματός του, θα καταχωρήσει τα εισοδήματα που απέκτησε στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

8. Ο «Διαχειριστής» του «Ακινήτου» που διαθέτει Ε.Σ.Λ. (Ειδικό Σήμα Λειτουργίας) με βάση τις διατάξεις της παρ. 5 του άρθρου 46 του ν.4179/2013 (τουριστική επιπλωμένη έπαυλη), όπως ισχύουν, εφόσον τηρούνται οι προϋποθέσεις που προβλέπονται στις εν λόγω διατάξεις (για παράδειγμα, ενιαία και όχι τμηματική εκμίσθωση του ακινήτου, κ.λπ.), υποχρεούται να καταχωρεί τα στοιχεία του «Ακινήτου» στο Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και το Ε.Σ.Λ. χωρίς να χορηγείται Α.Μ.Α. (Αριθμός Μητρώου Ακινήτου Βραχυχρόνιας Διαμονής), να υποβάλει τη «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής», καθώς και να αναγράφει τον αριθμό του Ε.Σ.Λ. κατά την ανάρτηση του «Ακινήτου» στις ψηφιακές πλατφόρμες. Αντίθετα, στην περίπτωση που δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις της παρ.5 του άρθρου 46 του ν.4179/2013 και αποκτάται εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση, όπως ορίζεται στο άρθρο 39Α του ν.4172/2013, ο εν λόγω «Διαχειριστής» υποχρεούται στην εγγραφή του «Ακινήτου» στο ως άνω Μητρώο και στην απόκτηση Α.Μ.Α., χωρίς την αναγραφή του Ε.Σ.Λ.. Διευκρινίζεται ότι στην περίπτωση που ο ως άνω «Διαχειριστής» διαθέτει Μ.Α.Γ. (Μοναδικό Αριθμό Γνωστοποίησης), υποχρεούται να καταχωρήσει τα στοιχεία του «Ακινήτου» στο ως άνω «Μητρώο» και να του χορηγηθεί Α.Μ.Α.

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), ενώ τα νομικά πρόσωπα / νομικές οντότητες («Διαχειριστές» - συνδικαιούχοι εισοδήματος) φορολογούνται με τις διατάξεις των άρθρων 39Α και 58 παρ.1 του ίδιου ως άνω νόμου και υποβάλλουν όλα τα προβλεπόμενα από τη φορολογική νομοθεσία έντυπα (Ν, Ε2) (σχετ. ΠΟΛ.1112/2017 εγκύκλιος).

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.

11. Τα «Ακίνητα» που εκμισθώνονται ή υπεκμισθώνονται στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού με βάση τις διατάξεις του άρθρου 111 του ν.4446/2016 από νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, χωρίς την παροχή άλλων υπηρεσιών, πλην της παροχής κλινοσκεπασμάτων, δεν λογίζονται ως υποκατάστημα των ως άνω προσώπων.

Αντίθετα, σε περίπτωση που παρέχονται οποιεσδήποτε άλλες υπηρεσίες τουριστικών καταλυμάτων του ν.4276/2014, τα εν λόγω «Ακίνητα» λογίζονται ως υποκατάστημα και εφαρμόζονται οι διατάξεις του άρθρου 31 του ν.3986/2011, όπως ισχύουν, περί επιβολής τέλους επιτηδεύματος. Το ανωτέρω εδάφιο εφαρμόζεται ανάλογα και για ατομική επιχείρηση που αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 21 ν.4172/2013).

12. Τα πρόσωπα που ως «Διαχειριστές» - υπεκμισθωτές πραγματοποιούν βραχυχρόνιες μισθώσεις στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού και διαθέτουν Ε.Σ.Λ. στο όνομά τους, για «Ακίνητο» που δεν ανήκει στην ιδιοκτησία τους, εγγράφονται υποχρεωτικά στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και αποκτούν Α.Μ.Α..

13. Διευκρινίζεται ότι η δαπάνη για βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου που πραγματοποιείται από φυσικά πρόσωπα - μισθωτές δεν εμπίπτει στις διατάξεις του άρθρου 31 του ν.4172/2013 (αντικειμενικές δαπάνες και υπηρεσίες για τον προσδιορισμό τεκμαρτού εισοδήματος).

14. Επισημαίνεται ότι τροποποιητική «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι τις 28 Φεβρουαρίου του έτους υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος. Αντίθετα, στην περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσης μετά την ως άνω ημερομηνία, επιβάλλεται αυτοτελές διοικητικό πρόστιμο ύψους εκατό (100) ευρώ, όπως ορίζεται στην παρ.5.γ του άρθρου 111 του ν.4446/2016.

Σε περίπτωση που έχει οριστικοποιηθεί το «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» (πίνακας συνδικαιούχων) πριν την υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης θα πρέπει να οριστικοποιηθεί εκ νέου.

Το ίδιο ισχύει και στις περιπτώσεις που ενώ έχει ήδη οριστικοποιηθεί το «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» (πίνακας συνδικαιούχων), υποβάλλονται εκπρόθεσμα «Δηλώσεις Βραχυχρόνιας Διαμονής» (αρχικές ή τροποποιητικές), όπου θα πρέπει να γίνει εκ νέου οριστικοποίηση.

Εφόσον σε ένα «Ακίνητο» δεν έχουν πραγματοποιηθεί μισθώσεις μέσα στο ημερολογιακό έτος, επομένως δεν έχουν υποβληθεί «Δηλώσεις Βραχυχρόνιας Διαμονής», ο «Διαχειριστής», δεν υποχρεούται στην οριστικοποίηση του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» (πίνακας συνδικαιούχων).

Εφόσον ο «Διαχειριστής» του «Ακινήτου» δεν οριστικοποιήσει το «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» (πίνακα συνδικαιούχων) μέχρι τη λήξη προθεσμίας για την

οριστικοποίησή του, ήτοι τις 28 Φεβρουαρίου (εισάγοντας δικαιούχους εισοδήματος και τα ποσοστά τους), το εισόδημα του δικαιούχου θα προκύπτει από τα ήδη καταχωρηθέντα στοιχεία.

15. Σε περίπτωση ακύρωσης της βραχυχρόνιας μίσθωσης και όταν βάσει πολιτικής ακύρωσης προβλέπεται καταβολή ποσού μισθώματος από τον μισθωτή, υποβάλλεται αρχική «Δήλωση Βραχυχρόνιας Διαμονής» μέχρι τις 20 του επόμενου μήνα από την ακύρωση. Αντίθετα, σε περίπτωση που δεν προβλέπεται καταβολή ποσού μισθώματος από τον μισθωτή, δεν υποβάλλεται η ως άνω δήλωση.

16. Όταν το «Ακίνητο» που εκμισθώνεται στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού ανήκει σε ανήλικο, ως «Διαχειριστής» στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» δύναται να εγγράφεται ένα εκ των προσώπων που ασκεί τη γονική μέριμνα. Το εισόδημα που αποκτάται κατά την εκμίσθωση αυτή δηλώνεται σύμφωνα με τα όσα ορίζουν οι κείμενες διατάξεις του Κ.Φ.Ε..

17. Στις περιπτώσεις διάθεσης «Ακινήτων» από «Διαχειριστές» που δεν έχουν την ιδιότητα του ιδιοκτήτη αλλά τα έχουν μισθώσει και στη συνέχεια τα διαθέτουν σε πλατφόρμες διαμοιρασμού με την ιδιότητα του υπεκμισθωτή, έχει ήδη διευκρινισθεί με την Εγκύκλιο 2016/17.1.2019 ότι τα μισθώματα που καταβάλλονται από τα πρόσωπα αυτά προς τους εκμισθωτές των «Ακινήτων» επιβαρύνονται με τέλη χαρτοσήμου. Μίσθωμα υπαγόμενο σε τέλη χαρτοσήμου αποτελεί το συνολικό ποσό καταβολής στον εκμισθωτή, το οποίο δύναται να προκύπτει και ως ποσοστό επί των εσόδων του υπεκμισθωτή, κατόπιν συμφωνίας των μερών.

18. Τα χρηματικά ποσά που καταβάλλονται από τις ψηφιακές πλατφόρμες στους «Διαχειριστές Ακινήτων» (εκμισθωτές – υπεκμισθωτές) με τη μορφή προμήθειας / δώρου (bonus), δεν αποτελούν εισόδημα από ακίνητη περιουσία αλλά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρα 21 και 47 του ν.4172/2013). Ειδικά, οι εκμισθωτές-υπεκμισθωτές, που είναι φυσικά πρόσωπα και δεν ασκούν εξ άλλου λόγου επιχειρηματική δραστηριότητα, δεν υποχρεούνται σε έκδοση των παραστατικών πωλήσεων και στην τήρηση των λογιστικών βιβλίων για προμήθειες/δώρα (bonus), που δεν υπερβαίνουν το ποσό των 10.000 ευρώ ετησίως, καθώς τέτοιες συναλλαγές διενεργούνται ευκαιριακά και πραγματοποιούνται ως παρεπόμενη απασχόληση, της βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτων. Κατά περίπτωση, το εισόδημα αυτό δηλώνεται και φορολογείται στους κωδικούς 403-404 ή 409-410 του εντύπου Ε1.

19. Διευκρινίζεται ότι προκειμένου να προσδιορίζεται και να δηλώνεται το φορολογητέο εισόδημα του άρθρου 39Α του ν.4172/2013, ανά συνδικαιούχο εισοδήματος, είναι υποχρεωτικό ο «Διαχειριστής» (ιδιοκτήτης ή υπεκμισθωτής ή τρίτος) να οριστικοποιεί την εικόνα του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» (ποσοστά συνδικαιούχων εισοδήματος) έως 28/02 του επόμενου φορολογικού έτος από εκείνο που αφορούν τα εισοδήματα που αποκτήθηκαν από βραχυχρόνια μίσθωση «Ακινήτου» της οικονομίας του διαμοιρασμού, βάσει του άρθρου 111 του ν.4446/2016. Εξαιρετικά, για τον πρώτο χρόνο εφαρμογής και για λόγους χρηστής διοίκησης, για βραχυχρόνιες μισθώσεις που καταλαμβάνουν δύο (2) ημερολογιακά έτη και λόγω τεχνικής αδυναμίας δεν ήταν δυνατή η υποβολή της «Δήλωσης Βραχυχρόνιας Διαμονής», καθώς και για την οριστικοποίησή του «Μητρώου Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής», οι υποχρεώσεις αυτές δύνανται να εκπληρωθούν εμπρόθεσμα μέχρι τις 29.7.2019.

20. Τα φυσικά ή νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες που αναρτούν «Ακίνητα» σε ψηφιακές πλατφόρμες στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, χωρίς να διαθέτουν Α.Μ.Α. ή Ε.Σ.Λ. ή Μ.Α.Γ., υπόκεινται στις κυρώσεις που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία.

21. Ως προς τα θέματα Φ.Π.Α., ισχύουν οι διευκρινίσεις που έχουν δοθεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ.1059/23.03.2018, με την επισήμανση ότι για την εφαρμογή του οικείου νομικού πλαισίου ως προς τη διάκριση των βραχυχρόνιων μισθώσεων ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού και των υπηρεσιών τουριστικών καταλυμάτων αρμόδιο είναι το Υπουργείο Τουρισμού.».

Επειδή, με τα άρθρα 27, 29 και 59 του ν.5073/2023 οι προαναφερθείσες διατάξεις ως προς την φορολογική αντιμετώπιση της βραχυχρόνιας μίσθωσης στο εισόδημα και στο ΦΠΑ τροποποιήθηκαν ως εξής :

«Άρθρο 27 Εισόδημα από βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων - Τροποποίηση άρθρου 39Α Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος

άρθρο 39Α του Ν.4172/2013

1. Το εισόδημα που αποκτάται, από φυσικά πρόσωπα, από τη βραχυχρόνια μίσθωση μέχρι δύο (2) ακινήτων, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του Ν. 4446/2016 (Α' 240), είναι εισόδημα από ακίνητη περιουσία και εφαρμόζονται το άρθρο 39 και η παρ. 4 του άρθρου 40 του παρόντος, 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 παρόντος. Ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα λογίζεται και το εισόδημα που αποκτούν από βραχυχρόνια μίσθωση φυσικά πρόσωπα τα οποία εκμισθώνουν τρία (3) ή περισσότερα ακίνητα.

2. Το εισόδημα που αποκτάται από νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, από τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτου, όπως αυτή ορίζεται στο άρθρο 111 του Ν. 4446/2016 (Α' 240), θεωρείται εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

3. Καταργείται.».

άρθρο 29 Υπαγωγή βραχυχρόνιας μίσθωσης σε καθεστώς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας - Τροποποίηση περ. α) παρ. 2 άρθρου 8 και παρ. 2 Κεφαλαίου Β' Παραρτήματος ΙΙΙ Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

«1. Η περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α., Ν. 2859/2000, Α' 248), περί παροχής υπηρεσιών, τροποποιείται, ώστε να συμπεριλάβει, υπό προϋποθέσεις, και την εκμετάλλευση ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, και η περ. α) διαμορφώνεται ως εξής:

«α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,».

2. Η παρ. 2 του Κεφαλαίου Β' του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. τροποποιείται, ώστε να συμπεριλάβει και την εκμετάλλευση ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, και η παρ. 2 διαμορφώνεται ως εξής:

«2. Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα, καθώς και της βραχυχρόνιας διαμονής, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή.».

άρθρο 59 «Έναρξη ισχύος»

«1. Ο παρών νόμος ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

4. Τα άρθρα 27 έως 29 ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2024.»

Β) Μίσθωση εκτός της ανωτέρω περίπτωσης

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 39 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.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.».

Επειδή, σύμφωνα με την **ΠΟΛ.1069/2015** με θέμα «Φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία μετά την έναρξη ισχύος των διατάξεων του νέου Κ.Φ.Ε. (άρθρα 39 & 40 Ν.4172/2013)», αναφέρονται τα εξής:

«Για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 39 σε συνδυασμό και με το άρθρο 40 του Ν.4172/2013 , σχετικά με τη φορολόγηση του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία, σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες:.

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.

β) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης μεταλλείων, λατομείων, δασικών και αγροτικών εκτάσεων στις οποίες περιλαμβάνονται λιβάδια, καλλιεργήσιμες γαίες, βοσκήσιμες γαίες, καθώς και κάθε είδους κατασκευές ή

εγκαταστάσεις που είναι στην επιφάνεια του εδάφους ή κάτω από αυτή, όπως τα ιχθυοτροφεία, οι λίμνες, οι δεξαμενές, οι πηγές και τα φρέατα.

γ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης από την παραχώρηση χώρου για την τοποθέτηση κάθε είδους διαφημιστικών επιγραφών.

δ) Εκμίσθωση ή υπεκμίσθωση ή παραχώρηση χρήσης κοινόχρηστων χώρων σε ακίνητα.

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.

[.....]

6. Όσον αφορά στον προσδιορισμό του εισοδήματος από ακίνητη περιουσία που αποκτούν τα ημεδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα του άρθρου 45, τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που χαρακτηρίζονται ως φορολογικοί κάτοικοι Ελλάδος, καθώς και τα αλλοδαπά νομικά πρόσωπα και οι νομικές οντότητες κερδοσκοπικού χαρακτήρα που διατηρούν μόνιμη εγκατάσταση στην Ελλάδα, έχουν επίσης εφαρμογή οι διατάξεις των παραγράφων 1 και 2 του άρθρου 39 και επομένως, εφαρμόζονται τα αναφερόμενα στις παραγράφους 1 και 2 της παρούσας. Το εισόδημα αυτό, αν και χαρακτηρίζεται εισόδημα από ακίνητη περιουσία ιδίως για τις ανάγκες υποβολής της δήλωσης πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας, θεωρείται σε κάθε περίπτωση έσοδο από επιχειρηματική δραστηριότητα και επομένως, για τις δαπάνες που πραγματοποιούνται και αφορούν τα ακίνητα έχουν εφαρμογή οι διατάξεις των άρθρων 22 και 23, σε συνδυασμό και με τις διατάξεις των περιπτώσεων δ' και σ' της παραγράφου 3 του άρθρου 39.....».

Επειδή, με τα άρθρα 1 και 2 της **ΠΟΛ.1162/2018**, ορίζονται τα εξής:

Άρθρο 1

Υπόχρεοι υποβολής «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας»

α1. Οι εκμισθωτές ακίνητης περιουσίας υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα πληροφοριακά στοιχεία των αρχικών ή τροποποιητικών μισθώσεων, μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την έναρξη της μίσθωσης ή την ημερομηνία που λαμβάνει χώρα η τροποποίησή της, ανεξάρτητα αν

πρόκειται για γραπτή ή προφορική συμφωνία. Σε περίπτωση λύσης της μίσθωσης, ο εκμισθωτής δύναται να δηλώνει τη λύση της μίσθωσης μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την λύση. Η δυνατότητα του προηγούμενου εδαφίου εφαρμόζεται για μισθώσεις που λύνονται μετά την 1.10.2018.

2. Οι εκμισθωτές (κύριος ή επικαρπωτής) εφόσον εκμισθώνουν ακίνητο με δικαίωμα υπεκμίσθωσης για σκοπούς Βραχυχρόνιας Διαμονής, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 111 του ν. 4446/2016, υποχρεούνται σε υποβολή της «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας».

3. Έγγραφες ή προφορικές συμφωνίες βραχυχρόνιας μίσθωσης ακινήτου, που δεν συνάπτονται μέσω ψηφιακών πλατφόρμων, υποβάλλονται ηλεκτρονικά σύμφωνα με τις διατάξεις της παρούσας.

Άρθρο 2

Μη υπόχρεοι σε υποβολή «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας»

1. Οι εκμισθωτές αγροτικών εκτάσεων δεν υποχρεούνται σε υποβολή «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας», εφόσον το μηνιαίο μίσθωμα δεν υπερβαίνει το ποσό των ογδόντα (80) ευρώ.

2. Οι Φορείς Κεντρικής Διοίκησης (ή Δημοσίου ή Κράτους), όπως αυτοί ορίζονται από τις διατάξεις του άρθρου 14 του ν. 4270/2014, δεν υποχρεούνται σε υποβολή «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας».

3. Δεν υποχρεούνται σε υποβολή «Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας» για τις βραχυχρόνιες μισθώσεις που συνάπτονται στο πλαίσιο των διατάξεων του άρθρου 111 του ν. 4446/2016 οι «Διαχειριστές Ακινήτων Βραχυχρόνιας Μίσθωσης», ανεξαρτήτως εάν έχουν την ιδιότητα του εκμισθωτή, υπεκμισθωτή ή τρίτου που λειτουργεί ως «Διαχειριστής Ακινήτου», σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 5 του άρθρου 1 της ΠΟΛ.1187/2017 (Β' 4232) απόφασης του Διοικητή Α.Α.Δ.Ε. σχετικά με τη βραχυχρόνια μίσθωση ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού. Σε περίπτωση συνιδιοκτησίας ακινήτου, εφόσον ένας εκ των συνιδιοκτητών ορίζεται ως «Διαχειριστής Ακινήτου», δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης ούτε οι λοιποί συνιδιοκτήτες.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

Άρθρο 22 Απαλλαγές στο εσωτερικό της χώρας

1. Απαλλάσσονται από το φόρο:

[.....]

κστ) οι μισθώσεις ακινήτων, εκτός αυτών της περίπτωσης δ' της παραγράφου 2 του άρθρου 8,».

Επειδή, στην Εγκ. 10/1987 αναφέρεται ότι :

«Μισθώσεις ακινήτων. [...] δεν υπάγεται στο φόρο η μίσθωση πάσης φύσεως ακινήτων (αστικών, εμπορικών, αγροτικών κ.λπ.). Υπενθυμίζεται ότι στην απαλλαγή αυτή δεν περιλαμβάνεται η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και σπιτιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων χώρων στάθμευσης, που υπάγονται στο φόρο ως παροχή υπηρεσιών [...]».

Επειδή κατά πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (Δ.Ε.Ε.), έχουν κριθεί τα παρακάτω. Πρώτον, η μίσθωση ακινήτων χαρακτηρίζεται από το ότι πρόκειται για μια σχετικώς παθητική δραστηριότητα έναντι αντιπαροχής, η οποία συνδέεται με την πάροδο του χρόνου, και όχι για μια παροχή υπηρεσιών δυναμένη να λάβει άλλο χαρακτηρισμό (C-284/03). Δεύτερον, η μίσθωση ακινήτου χαρακτηρίζεται από το γεγονός ότι αποκλείει άλλα πρόσωπα (πλην του μισθωτή) από τη χρήση του ακινήτου (C-409/98 και C-108/99). (ΔΕΕΦ Α 1048210 ΕΞ 2016/24.3.2016)

Γ) Εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών

Επειδή, από τις προαναφερθείσες διατάξεις στην φορολογία εισοδήματος συνάγεται ότι η εκμετάλλευση ακινήτου μέσω εκμίσθωσης αυτού, σε συνδυασμό με παροχή πρόσθετων υπηρεσιών, αφορά σε επιχειρηματική δραστηριότητα και φορολογείται ως εισόδημα των διατάξεων των άρθρων 21 και 47 του ΚΦΕ σε ότι αφορά τα νομικά πρόσωπα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 2859/2000, όπως ίσχυε για την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται ότι:

«Άρθρο 2 Αντικείμενο του φόρου

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, [.....]

Άρθρο 8 Παροχή υπηρεσιών

2. Ως παροχή υπηρεσιών λογίζονται επίσης:

α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων,

β) η διάθεση τροφής και ποτών από ζαχαροπλαστεία, εστιατόρια, κέντρα διασκέδασης και παρόμοιες επιχειρήσεις για επιτόπια κατανάλωση,

γ) η εκτέλεση υπηρεσίας με καταβολή αποζημίωσης ύστερα από επιταγή δημόσιας αρχής ή στο όνομα της ή σε εκτέλεση νόμου,

δ) i. Η εκμίσθωση βιομηχανοστασίων και χρηματοθυρίδων.

ii. Η εκμίσθωση χώρων για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, αυτοτελώς ή στα πλαίσια μικτών συμβάσεων, εφόσον ο εκμισθωτής το επιθυμεί και υποβάλλει για αυτό αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης πραγματοποιείται με υποβολή στην αρμόδια Δ.Ο.Υ., σχετικής αίτησης από τον εκμισθωτή.

Η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί είτε πριν την έναρξη χρησιμοποίησης του ακινήτου ή εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου, σε περίπτωση που η επιλογή πραγματοποιείται σε χρόνο μεταγενέστερο, και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου. Ειδικά για την πρώτη εφαρμογή, η αίτηση επιλογής φορολόγησης μπορεί να υποβληθεί μέχρι την 31η Δεκεμβρίου 2013, με έναρξη εφαρμογής από 1.1.2013, με την προϋπόθεση ότι με την περιοδική δήλωση του Δεκεμβρίου ή του τέταρτου τριμήνου θα καταβληθεί ο φόρος που αναλογεί για το διάστημα από 1.1.2013 μέχρι 31.12.2013.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να αφορά το σύνολο ή μέρος του οικοδομικού συγκροτήματος.

Με την αίτηση προσδιορίζονται οι χώροι για τους οποίους γίνεται επιλογή φορολόγησης.

Η επιλογή φορολόγησης μπορεί να ανακληθεί με υποβολή σχετικής αίτησης που υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου και ισχύει από την έναρξη της διαχειριστικής περιόδου.[.....]

Επειδή, σύμφωνα με την Εγκ. 10/1987 όσον αφορά στο ΦΠΑ στην εκμετάλλευση ξενοδοχείων κ.λπ. :

«Με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του εν λόγω άρθρου 8 κατονομάζονται ρητά ορισμένες πράξεις που θεωρούνται οπωσδήποτε ως παροχές υπηρεσιών. Οι πράξεις αυτές είναι οι εξής:

α. Η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και άλλων παρόμοιων εγκαταστάσεων.

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. Στην κατηγορία των ξενοδοχειακών επιχειρήσεων περιλαμβάνονται και αυτά που λειτουργούν ως μοτέλ, πανσιόν, πανδοχεία, ξενώνες, υπαίθρια κάμπινγκ, ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια σε οικίες κ.λπ.

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 ενοίκιαση 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. (άρθρο 18 παράγρ. 1 περίπτ. κζ.).».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4276/2014:

« Άρθρο 1 Τουριστικές επιχειρήσεις

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:

α. Κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα. αα. Ξενοδοχεία: [....]. ββ. Οργανωμένες τουριστικές κατασκηνώσεις (camping):: [....]. γγ. Ξενώνες φιλοξενίας νέων: [....] [....] [....].

β. Μη κύρια ξενοδοχειακά καταλύματα: αα. Αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες επαύλεις (βίλες): [....]. ββ. Αυτοεξυπηρετούμενα καταλύματα - τουριστικές επιπλωμένες κατοικίες: [....]. γγ. Ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια - διαμερίσματα: Ενοικιαζόμενα επιπλωμένα δωμάτια - διαμερίσματα είναι εγκαταστάσεις διαμονής που διαθέτουν χώρους διανυκτέρευσης σε δωμάτια ή και σε διαμερίσματα ενός ή δύο ή περισσότερων χώρων με λουτρό. Με απόφαση του Υπουργού Τουρισμού καθορίζονται οι τεχνικές και λειτουργικές προδιαγραφές των ενοικιαζόμενων επιπλωμένων δωματίων - διαμερισμάτων. [....].».

Επειδή ως αναφέρθηκε ανωτέρω με τα άρθρα 29 και 59 του ν.5073/2023 η βραχυχρόνια μίσθωση εντάσσεται στο άρθρο 8 του ΦΠΑ και συγκεκριμένα :

άρθρο 29 Υπαγωγή βραχυχρόνιας μίσθωσης σε καθεστώς Φόρου Προστιθέμενης Αξίας - Τροποποίηση περ. α) παρ. 2 άρθρου 8 και παρ. 2 Κεφαλαίου Β Παραρτήματος ΙΙΙ Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας

«1. Η περ. α) της παρ. 2 του άρθρου 8 του Κώδικα Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α., Ν. 2859/2000, Α' 248), περί παροχής υπηρεσιών, τροποποιείται, ώστε να συμπεριλάβει, υπό προϋποθέσεις, και την εκμετάλλευση ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, και η περ. α) διαμορφώνεται ως εξής:

«α) η εκμετάλλευση ξενοδοχείων, επιπλωμένων δωματίων και οικιών, κατασκηνώσεων και παρόμοιων εγκαταστάσεων, ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή, χώρων στάθμευσης κάθε είδους μεταφορικών μέσων και τροχόσπιτων».

2. Η παρ. 2 του Κεφαλαίου Β του Παραρτήματος ΙΙΙ του Κώδικα Φ.Π.Α. τροποποιείται, ώστε να συμπεριλάβει και την εκμετάλλευση ακινήτων για βραχυχρόνια διαμονή, και η παρ. 2 διαμορφώνεται ως εξής:

«2. Η διαμονή σε ξενοδοχεία και παρόμοιους χώρους, συμπεριλαμβανομένης και της παροχής καταλύματος διακοπών και της μίσθωσης χώρου σε κατασκήνωση ή κάμπινγκ για τροχόσπιτα, καθώς και της βραχυχρόνιας διαμονής, αν ο εκμισθωτής είναι νομικό πρόσωπο ή φυσικό πρόσωπο που διαθέτει τουλάχιστον τρία (3) ακίνητα για βραχυχρόνια διαμονή.».

άρθρο 59 «Έναρξη ισχύος»

«1. Ο παρών νόμος ισχύει από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως.

4. Τα άρθρα 27 έως 29 ισχύουν από την 1η Ιανουαρίου 2024.»

Επειδή, ως προς τις διατάξεις περί δυνατότητας έκπτωσης και επιστροφής του ΦΠΑ επενδυτικών αγαθών:

Επειδή, στα άρθρα 30, 31, 33 και 34 του ν. 2859/2000, ορίζονται τα εξής:

«Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

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 και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από 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.

[.....]

3. Το δικαίωμα έκπτωσης γεννάται κατά το χρόνο που ο φόρος καθίσταται απαιτητός, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 16 έως και 18.

[.....]

Άρθρο 31 Προσδιορισμός του εκπιπόμενου φόρου

1. Σε περίπτωση που ο υποκείμενος στο φόρο χρησιμοποιεί αγαθά και υπηρεσίες για την πραγματοποίηση πράξεων, για μερικές από τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης, ο εκπιπόμενος φόρος ορίζεται σε ποσοστό στα εκατό του συνολικού ποσού του φόρου των κοινών αυτών εισροών.

Το ποσοστό αυτό βρίσκεται με βάση κλάσμα που έχει ως αριθμητή το ποσό του ετήσιου κύκλου εργασιών, χωρίς φόρο προστιθέμενης αξίας, που αφορά πράξεις για τις οποίες παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης του φόρου και ως παρονομαστή το ποσό των πράξεων που αναφέρονται στον αριθμητή, καθώς και των πράξεων για τις οποίες δεν παρέχεται δικαίωμα έκπτωσης.

Στον παρονομαστή του κλάσματος συμπεριλαμβάνονται επίσης και οι επιδοτήσεις, επιχορηγήσεις, οικονομικές ενισχύσεις, οι οποίες δεν αποτελούν μέρος της φορολογητέας αξίας, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 19.

2. Το δεκαδικό μέρος του ποσοστού που προκύπτει από την εφαρμογή του κλάσματος της προηγούμενης παραγράφου στρογγυλοποιείται στην αμέσως μεγαλύτερη ακέραια μονάδα.

3. Για τον προσδιορισμό του ποσοστού της παραγράφου 1 δε λαμβάνονται υπόψη τα ποσά που προέρχονται:

α) από παράδοση αγαθών που χρησιμοποιούνται από υποκείμενο στο φόρο για πάγια εκμετάλλευση στην επιχείρηση,

β) από παρεπόμενες πράξεις σε ακίνητα, ή από χρηματοδοτικές ή πράξεις που προβλέπουν οι διατάξεις των περιπτώσεων κ', κα', κβ', κγ', κδ' και κε' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 του παρόντος, εφόσον πρόκειται για παρεπόμενες της κύριας δραστηριότητας πράξεις.

4. Το ποσοστό που βρίσκεται με τον πιο πάνω τρόπο λαμβάνεται υπόψη για την εκκαθάριση του εκπιπόμενου φόρου του έτους στο οποίο αφορά και για την υποβολή των περιοδικών δηλώσεων του επόμενου έτους.

5. Σε περίπτωση που κατά το χρόνο υποβολής των περιοδικών δηλώσεων δεν υπάρχουν σχετικά στοιχεία ή αυτά που υπάρχουν δεν είναι πλήρη, ο προσδιορισμός του ποσοστού γίνεται προσωρινά από τον υποκείμενο στο φόρο.

6. Κατά παρέκκλιση των πιο πάνω διατάξεων, με απόφαση του αρμόδιου Προϊσταμένου Δ.Ο.Υ., μπορεί:

α) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να προσδιορίσει ένα ποσοστό για κάθε τομέα της δραστηριότητας του, εφόσον για καθέναν από αυτούς τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων,

β) να επιτραπεί στον υποκείμενο στο φόρο ή να υποχρεωθεί αυτός να ενεργήσει την έκπτωση, ανάλογα με την πραγματική διάθεση των αγαθών ή τη χρήση των υπηρεσιών, εφόσον τηρούνται ιδιαίτεροι λογαριασμοί στα βιβλία που προβλέπουν οι διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων.

[.....]

8. Ο φόρος που αναλογεί σε πράξεις που δεν παρέχουν δικαίωμα έκπτωσης εκπίπτει ολόκληρος, εφόσον, για κάθε διαχειριστική περίοδο, δεν υπερβαίνει το ποσό των 30 ευρώ.

[.....]

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

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,

γ) στοιχεία από τα οποία αποδεικνύεται η εισαγωγή αγαθών από αυτόν, καθώς και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν τα αγαθά,

δ) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου ή την περιοδική δήλωση της οικείας φορολογικής περιόδου, στην περίπτωση που δεν υπάρχει άλλο αποδεικτικό στοιχείο, για τις πραγματοποιούμενες ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών, καθώς και τις λήψεις υπηρεσιών για τις οποίες είναι ο ίδιος υπόχρεος στο φόρο, εφόσον οι πράξεις αυτές έχουν καταχωρηθεί στα τηρούμενα βιβλία του Κ.Β.Σ.,

ε) κυρωμένο αντίγραφο της έκτακτης περιοδικής δήλωσης ή της ειδικής δήλωσης της περίπτωσης γ' της παραγράφου 4 του άρθρου 36, όπου προβλέπεται η καταβολή φόρου με τις δηλώσεις αυτές, από τις οποίες αποδεικνύεται η καταβολή του φόρου.

[.....]

3. Όταν το ποσό της έκπτωσης είναι μεγαλύτερο από τον οφειλόμενο φόρο στην ίδια περίοδο, η επιπλέον διαφορά μεταφέρεται για έκπτωση σε επόμενη περίοδο ή επιστρέφεται, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34, με την επιφύλαξη των περί παραγραφής διατάξεων.

Άρθρο 33 Διακανονισμός εκπτώσεων

1. Η έκπτωση του φόρου που ενεργείται με βάση τις υποβαλλόμενες δηλώσεις ΦΠΑ, υπόκειται σε τελικό διακανονισμό σύμφωνα με τα συνολικά στοιχεία της διαχειριστικής περιόδου, εφόσον:

α) η έκπτωση αυτή είναι μεγαλύτερη ή μικρότερη από εκείνη που είχε δικαίωμα να ενεργήσει ο υποκείμενος στο φόρο,
β) μετά την υποβολή των ανωτέρω δηλώσεων ΦΠΑ, έγιναν μεταβολές που δεν είχαν ληφθεί υπόψη για τον καθορισμό του ποσού των εκπτώσεων, ιδίως στην περίπτωση έκπτωσης στο τίμημα ή ακύρωσης αγορών.

[.....]

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.

3. Σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια πενταετίας ή δεκαετίας, προκειμένου για ακίνητα της παραγράφου 2, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο:

α) σε φορολογητέες δραστηριότητες, εφόσον πρόκειται:

αα) για παράδοση η οποία υπάγεται στο φόρο,

ββ) για καταστροφή, απώλεια ή κλοπή, που αποδεικνύονται ή δικαιολογούνται με νόμιμα παραστατικά,

γγ) για παράδοση ακινήτων με σύμβαση πώλησης και επαναμίσθωσης (sale and lease back), σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης γ' της παρ. 9 του άρθρου 6 του Ν. 1665/1986.

δδ) για παράδοση έργων σύνδεσης σταθμών αυτοπαραγωγής ή ανεξάρτητης παραγωγής μέχρι το δίκτυο της Δ.Ε.Η. Α.Ε. ή του Δ.Ε.Σ.Μ.Η.Ε. Α.Ε., σύμφωνα με όσα ορίζονται στο Ν. 2773/1999 (Α' 286) όπως ισχύει.

β) σε αφορολόγητες δραστηριότητες, στις λοιπές περιπτώσεις

Εάν εντός της περιόδου διακανονισμού, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του παρόντος άρθρου από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Εξαιρείται του ανωτέρω περιορισμού της πενταετίας η πραγματοποίηση της δαπάνης, για την απόκτηση ή την κατασκευή επενδυτικών αγαθών από οργανισμούς, επιχειρήσεις και εταιρίες κοινής ωφέλειας

4. Ως αγαθά επένδυσης, για την εφαρμογή των διατάξεων του παρόντος νόμου, θεωρούνται:

α) Τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων. Αν κατά τη διάρκεια του πενταετούς διακανονισμού λήξει η χρήση του ακινήτου, στο οποίο κατασκευάστηκαν τα ανωτέρω κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός κατά τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου 3. Στην αξία των αγαθών επένδυσης δεν περιλαμβάνονται οι δαπάνες επισκευής και συντήρησης.

[.....]

Άρθρο 34 Επιστροφή του φόρου

1. Με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον:

- α) καταβλήθηκε στο Δημόσιο εξαρχής αχρεώστητα ή
β) το αχρεώστητο προκύπτει από επιγενόμενο λόγο στις κάτωθι περιπτώσεις:
i) προκύπτει ως πιστωτικό υπόλοιπο το οποίο δεν μεταφέρεται σε επόμενη περίοδο για έκπτωση ή σε περίπτωση μεταφοράς του η έκπτωση δεν κατέστη δυνατή ή
ii) αφορά πράξεις, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 30, καθώς και πράξεις για τις οποίες με αποφάσεις του Υπουργού Οικονομικών προβλέπεται αναστολή καταβολής του φόρου ή οφείλεται σε διαφορά συντελεστών εκροών- εισροών ή
iii) αφορά αγαθά επένδυσης, που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33. [...]]».

Επειδή, στην **ΠΟΛ.1282/1992** ερμηνευτική εγκύκλιο του Υπουργείου Οικονομικών παρασχέθηκαν οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή των διατάξεων του ΦΠΑ και διευκρινίστηκε ότι το δικαίωμα έκπτωσης του υποκειμένου στο φόρο για αγαθά επένδυσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών. Συγκεκριμένα στην παρ. 2 του άρθρου 23 «Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου» της εν λόγω ΠΟΛ. Αναφέρεται ότι: «Επομένως, αν ο υποκείμενος στο φόρο επιβαρύνθηκε με φόρο εισροών για επενδυτικά αγαθά, κατά την έννοια των διατάξεων του άρθρου 33 του ν.2859/2000 (πρώην 26 του ν.1642/1986), το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που επιβάρυνε τα επενδυτικά αυτά αγαθά και το οποίο ήδη ασκήθηκε σε προηγούμενες φορολογικές περιόδους, δηλαδή αν το δικαίωμα αυτό ασκήθηκε νόμιμα ή όχι, θα κριθεί οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των επενδυτικών αγαθών, καθώς και της εν συνεχεία χρήσης αυτών τουλάχιστον για μια πενταετία. Συνεπώς, αν τα επενδυτικά αγαθά κατά την έναρξη χρησιμοποίησης, χρησιμοποιούνται σε φορολογητέες δραστηριότητες, ο φόρος καλώς εκπέστηκε ή επιστράφηκε, αν όμως χρησιμοποιούνται σε αφορολόγητες δραστηριότητες ή απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης, θα πρέπει να αποδοθεί εφάπαξ στο Δημόσιο ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση τους και ο οποίος επιστράφηκε στον υποκείμενο ή εκπέστηκε από αυτόν προηγούμενα.».

Επειδή, στο με αριθ. πρωτ. **Δ14Α 1179496 ΕΞ 27-12-2012** έγγραφο της Διεύθυνσης Φ.Π.Α. με θέμα «Δικαίωμα έκπτωσης Φ.Π.Α. επενδυτικών αγαθών», διευκρινίζεται ότι:

«4. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 30 του Κώδικα ΦΠΑ (κυρ. ν.2859/2000), όπως ίσχυε, ειδικά, για τα αγαθά επένδυσης, το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών.

Περαιτέρω, με τις διατάξεις της παραγρ. 3 του άρθρου 33 του ίδιου ως άνω Κώδικα ΦΠΑ, σε περίπτωση παράδοσης αγαθών επένδυσης ή οριστικής παύσης της χρησιμοποίησης αυτών σε φορολογητέες πράξεις, κατά τη διάρκεια της πενταετούς περιόδου, ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός μέσα στο ίδιο έτος και τα αγαθά αυτά θεωρούνται, για τα έτη που απομένουν, ότι χρησιμοποιήθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες δραστηριότητες.

Επίσης, εάν εντός πενταετίας από την πραγματοποίηση της δαπάνης για απόκτηση ή κατασκευή επενδυτικών αγαθών δεν έχει γίνει έναρξη της χρησιμοποίησης αυτών, θεωρείται ότι διατέθηκαν αποκλειστικά και μόνο σε αφορολόγητες πράξεις και ενεργείται εφάπαξ διακανονισμός με την εκκαθαριστική δήλωση της διαχειριστικής αυτής περιόδου.

Όπως διευκρινίστηκε με την Ε.Α.Υ.Ο. 1084562/3755/Α0014/ΠΟΛ.1177/20.7.1994, η πενταετία προς διακανονισμό του φόρου αρχίζει, από τη συγκεκριμένη ημερομηνία πραγματοποίησης της δαπάνης ήτοι, της έκδοσης εκάστου τιμολογίου και λήγει αμέσως με την παρέλευση της αντίστοιχης ημερομηνίας του πέμπτου έτους (σχ. Γνωμ. Ολομ. Ν.Σ.Κ. 142/1994).

Τέλος, με τις διατάξεις της παραγρ. 4 του ίδιου άρθρου, ως αγαθά επένδυσης θεωρούνται τα ενσώματα αγαθά, που ανήκουν κατά κυριότητα στην επιχείρηση και τίθενται από αυτή σε διαρκή εκμετάλλευση, καθώς και τα κτίσματα ή άλλου είδους κατασκευές που κατασκευάζονται από την υποκείμενη στο φόρο επιχείρηση σε ακίνητο που δεν ανήκει κατά κυριότητα σε αυτήν, αλλά έχει, βάσει οποιασδήποτε έννομης σχέσης, τη χρήση του ακινήτου αυτού, για χρονικό διάστημα τουλάχιστον εννέα χρόνων.

5. Επίσης, με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 34 του Κώδικα ΦΠΑ, ορίζεται ότι, με την επιφύλαξη των σχετικών με την παραγραφή διατάξεων ο φόρος επιστρέφεται εφόσον αφορά αγαθό επένδυσης που προβλέπουν οι διατάξεις της παραγράφου 4 του άρθρου 33.

Η διαδικασία και οι προϋποθέσεις της επιστροφής του φόρου καθορίζεται με την Α.Υ.Ο.Ο.1060481/4643/810/Α0014/ΠΟΛ.1073/21.7.2004 (ΦΕΚ 1164/Β/30-7-2004), όπως ισχύει.

6. Εν όψει των ανωτέρω, α) εφόσον δεν συντρέχει περίπτωση καταστρατηγήσεως των διατάξεων που παρέχουν το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου (μη νόμιμα τιμολόγια κλπ) και από τα δεδομένα των τηρούμενων λογιστικών βιβλίων προκύπτει ότι οι δαπάνες για τις οποίες κατεβλήθη ο φόρος, πραγματοποιήθηκαν κατά τον κρίσιμο χρόνο (2.1.2007-31.12.2008) με σκοπό την «κτήση - κατασκευή παγίου επενδυτικού αγαθών ισογείου βιοτεχνίας», ο καταβληθείς από αυτήν φόρος εισροών είναι άμεσα εκπεστέος και δεν εξαρτάται από την πραγματοποίηση φορολογητέων εκροών.».

Επειδή, όπως κρίθηκε (ομόφωνα) με την υπ' αριθμ. 1108/2021 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Συμβουλίου της Επικρατείας (σκέψη 4 της απόφασης): «4. ...σύμφωνα με τη θεμελιώδη αρχή που διαπνέει το σύστημα του Φ.Π.Α. και προκύπτει από το άρθρο 2 της έκτης οδηγίας, ο Φ.Π.Α. επιβάλλεται σε κάθε συναλλαγή παραγωγής ή διανομής, κατόπιν αφαιρέσεως του Φ.Π.Α. που επιβάρυνε άμεσα τις προηγούμενως πραγματοποιηθείσες πράξεις. Στο άρθρο 17 παρ. 2 της οδηγίας διατυπώνεται η αρχή της εκπτώσεως των ποσών που τιμολογούνται ως Φ.Π.Α. για τα αγαθά που παραδίδονται ή τις υπηρεσίες που παρέχονται στον υποκείμενο στο φόρο, εφόσον τα εν λόγω αγαθά ή υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση των φορολογούμενων πράξεών του. Κατά την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (βλ. απόφαση της 21ης Ιουνίου 2012, συν. υποθ. C-80/11, [...] και C- 142/11, [...], σκέψεις 37-39, καθώς και την εκεί μνημονευόμενη νομολογία), το δικαίωμα των υποκειμένων στον φόρο να εκπίπτουν από τον οφειλόμενο Φ.Π.Α. τον Φ.Π.Α. επί των εισροών, ο οποίος οφείλεται ή αποδόθηκε σε σχέση με τα αγαθά που απέκτησαν ή τις υπηρεσίες που τους παρασχέθηκαν, συνιστά θεμελιώδη αρχή του κοινού συστήματος Φ.Π.Α. που έχει καθιερώσει ο νομοθέτης της Ένωσης. Το εν λόγω δικαίωμα προς έκπτωση αποτελεί αναπόσπαστο τμήμα του μηχανισμού του Φ.Π.Α. και δεν μπορεί, καταρχήν, να περιορίζεται (βλ. και αποφάσεις της 6ης Οκτωβρίου 2005, C-243/03, [...], σκέψη 28, της 8ης Ιανουαρίου 2002, C- 409/99, [...] και [...], Συλλογή 2002, σ I-81, σκέψη 42, της 19ης Σεπτεμβρίου 2000, C-177/99 και C-188/99, [...] και [...], σκέψη 34, της 6ης Ιουλίου 1995, C-62/93, [...] σκέψη 18, κ.ά.), ασκείται δε πάραυτα για το σύνολο των φόρων που έχουν επιβληθεί στις πράξεις εισροών. Σκοπός του συστήματος των εκπτώσεων είναι να απαλλαγεί πλήρως ο επιχειρηματίας από την επιβάρυνση του Φ.Π.Α. που οφείλεται ή αποδίδεται στο πλαίσιο του συνόλου των οικονομικών του δραστηριοτήτων. Το κοινό σύστημα του Φ.Π.Α. εξασφαλίζει με τον τρόπο αυτό την ουδετερότητα ως προς την φορολογική επιβάρυνση όλων των οικονομικών δραστηριοτήτων, ανεξαρτήτως του σκοπού ή των αποτελεσμάτων τους, υπό την προϋπόθεση ότι οι δραστηριότητες αυτές υπόκεινται καταρχήν στον Φ.Π.Α. (βλ. αποφάσεις της 14ης Φεβρουαρίου 1985, 268/83, [...], σκέψη 19, της 21ης Σεπτεμβρίου 1988, 50/87, [...], σκέψη 15, της 15ης Ιανουαρίου 1998, C- 37/95, [...] σκέψη 15, της 26ης Μαΐου 2005, C-465/03, [...], σκέψη 34, της 15ης Δεκεμβρίου 2005, C- 63/04, [...], σκέψη 51, κ.ά.). 5. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 16.9.2021 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-21/20 (Balgarska Natsionalna televizia, ECLI:EU:C:2021:743, σκέψεις 50 και 52): «...50. Συναφώς, πρώτον, από το άρθρο 168 της οδηγίας ΦΠΑ προκύπτει ότι, για τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης, αφενός, ο ενδιαφερόμενος πρέπει να είναι «υποκείμενος στον φόρο», κατά την έννοια της εν λόγω οδηγίας, και, αφετέρου, τα αγαθά ή οι υπηρεσίες που προβάλλονται προς θεμελίωση του εν λόγω δικαιώματος πρέπει να χρησιμοποιούνται στο στάδιο των εκροών από τον υποκείμενο στον φόρο για τις ανάγκες των φορολογητέων πράξεών του και, σε επίπεδο εισροών, τα εν λόγω αγαθά ή οι εν λόγω υπηρεσίες πρέπει να παρέχονται από άλλον υποκείμενο στον φόρο (απόφαση της 5ης Ιουλίου 2018,

Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, σκέψη 26 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία, και της 3ης Ιουλίου 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge*, C-316/18, EU:C:2019:559, σκέψη 23). 51. [...]. 52. Από τη νομολογία αυτή προκύπτει ότι ο λόγος που δικαιολογεί την έκπτωση του ΦΠΑ που καταβλήθηκε επί των εισροών είναι η χρησιμοποίηση των αγαθών και υπηρεσιών που αποκτήθηκαν ως εισροές για φορολογητέες πράξεις. [...].»

Επειδή, όπως κρίθηκε με την απόφαση της 06.10.2022 του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης στην υπόθεση C-293/21 (*Vittamed technologijos*, ECLI:EU:C:2022:763, σκέψεις 42-44): «...42. Υπενθυμίζεται ότι η απόκτηση των αγαθών ή των υπηρεσιών από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί υπό την ιδιότητα αυτή είναι ακριβώς το κρίσιμο στοιχείο για την εφαρμογή του συστήματος ΦΠΑ και, συνεπώς, του μηχανισμού έκπτωσης. Η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών καθορίζει μόνο την έκταση της αρχικής έκπτωσης, την οποία δικαιούται ο υποκείμενος στο φόρο βάσει του άρθρου 168 της οδηγίας περί ΦΠΑ, και την έκταση ενδεχόμενων διακανονισμών κατά τις επόμενες περιόδους, αλλά δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης (απόφαση της 12^{ης} Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 33 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). 43. Το Δικαστήριο έχει επίσης επανειλημμένως κρίνει ότι το δικαίωμα έκπτωσης, άπαξ και γεννηθεί, εξακολουθεί να υφίσταται, ακόμη και αν η σκοπούμενη οικονομική δραστηριότητα δεν πραγματοποιήθηκε τελικώς και, ως εκ τούτου, δεν διενεργήθηκαν φορολογούμενες πράξεις στο πλαίσιο αυτής (αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 20, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25) ή αν ο υποκείμενος στον φόρο δεν μπόρεσε να χρησιμοποιήσει τα αγαθά ή τις υπηρεσίες, συνεπεία των οποίων πραγματοποιήθηκε έκπτωση, στο πλαίσιο φορολογούμενων πράξεων λόγω περιστάσεων ανεξάρτητων από τη βούλησή του (αποφάσεις της 15ης Ιανουαρίου 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, σκέψη 20, της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25, καθώς και της 12ης Νοεμβρίου 2020, *ITH Comercial Timișoara*, C-734/19, EU:C:2020:919, σκέψη 34 και εκεί μνημονευόμενη νομολογία). 44. Τυχόν άλλη ερμηνεία δεν θα ήταν συμβατή με την αρχή της ουδετερότητας του ΦΠΑ όσον αφορά τη φορολογική επιβάρυνση της επιχείρησης. Θα μπορούσε να δημιουργήσει, κατά τη φορολογική μεταχείριση πανομοιότυπων επενδυτικών δραστηριοτήτων, αδικαιολόγητες διαφορές μεταξύ των επιχειρήσεων που ήδη διενεργούν φορολογούμενες πράξεις και άλλων επιχειρήσεων που επιδιώκουν, με επενδύσεις, να αρχίσουν δραστηριότητες από τις οποίες θα προκύψουν φορολογούμενες πράξεις. Ομοίως, μεταξύ των τελευταίων αυτών επιχειρήσεων θα δημιουργούνταν αυθαίρετες διαφορές, καθόσον η οριστική αποδοχή των εκπνώσεων θα εξαρτιόταν από το εάν οι εν λόγω επενδύσεις καταλήγουν ή όχι σε φορολογούμενες πράξεις (αποφάσεις της 29ης Φεβρουαρίου 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, σκέψη 22, και της 17ης Οκτωβρίου 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, σκέψη 25).».

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης (απόφαση της 11.12.2014 στην υπόθεση C-590/13, *Idexx Laboratories Italia Srl*, ECLI:EU:C:2014:2429, σκέψη 43· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-516/14, *Barlis 06 - Investimentos Imobiliários e Turísticos SA*, ECLI:EU:C:2016:690, σκέψη 40· απόφαση της 15.9.2016 στην υπόθεση C-518/14, *Senatex GmbH*, ECLI:EU:C:2016:691, σκέψη 28· απόφαση της 19.10.2017 στην υπόθεση C-101/16, *SC Paper Consult SRL*, ECLI:EU:C:2017:775, σκέψη 39· απόφαση της 21.3.2018 στην υπόθεση C-533/16, *Volkswagen AG*, ECLI:EU:C:2018:204, σκέψη 41· απόφαση της 21.11.2018 στην υπόθεση C-664/16, *Lucrețiu Hadrian Vădan*, ECLI:EU:C:2018:933, σκέψη 39· απόφαση της 03.09.2020 στην υπόθεση C-610/19, *Vikingo Fővállalkozó Kft.*, ECLI:EU:C:2020:673, σκέψη 43· απόφαση της 18.3.2021 στην υπόθεση C-895/19, *A.*, ECLI:EU:C:2021:216, σκέψη 36· απόφαση της 11.11.2021 στην υπόθεση C-281/2020, *Ferimet SL*, ECLI:EU:C:2021:910, σκέψη 26· απόφαση της 09.12.2021 στην υπόθεση C-154/2020, *Kemwater ProChemie s. r. o.*, ECLI:EU:C:2021:989, σκέψη 24), για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος

έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών πρέπει σε κάθε περίπτωση να πληρούνται σωρευτικά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι τρεις (3) και συγκεκριμένα (i) η επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές να είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, (ii) η επιχείρηση που προέβη στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών να είναι επίσης υποκείμενη στο ΦΠΑ και (iii) η λήπτρια επιχείρηση να (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης). Πέραν από την πλήρωση των ως άνω τριών (3) ουσιαστικών προϋποθέσεων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών εξαρτάται και από την πλήρωση ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων, ήτοι προϋποθέσεων που διευκολύνουν αφενός την απόδειξη εκ μέρους της επιχείρησης-υποκείμενης στο ΦΠΑ και αφετέρου τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Μεταξύ αυτών των τυπικών προϋποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας είναι η κατοχή από τη λήπτρια επιχείρηση-υποκείμενη στο ΦΠΑ νόμιμου φορολογικού παραστατικού-τιμολογίου, ήτοι τιμολογίου που (πρέπει να) περιλαμβάνει, καταρχήν, τα προβλεπόμενα από τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 1 ν. 4308/2014 .

Επειδή, λαμβάνοντας υπόψη τα ανωτέρω καθίσταται σαφές ότι, είτε πληρούνται οι προϋποθέσεις του άρθρου 30 είτε του άρθρου 33 του ν. 2859/2000, ο υποκείμενος στο φόρο αποκτά δικαίωμα προς έκπτωση ή επιστροφή του φόρου των εισροών του. Ο μόνος περιορισμός που τίθεται στην περίπτωση των επενδυτικών αγαθών του άρθρου 33 Κώδικα Φ.Π.Α., συνίσταται στο γεγονός ότι το δικαίωμα έκπτωσης κρίνεται οριστικά κατά το χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης των αγαθών αυτών, ως και ότι το δικαίωμα αυτό εκλείπει στη περίπτωση διάθεσης των επενδυτικών αγαθών σε μη φορολογητέες δραστηριότητες πριν τη πάροδο της πενταετίας, γεγονός που συνεπιφέρει κατ' άρθρο 33 παρ. 3 του ίδιου ως άνω Κώδικα τον εφάπαξ διακανονισμό του εκπεσθέντος Φ.Π.Α., ενώ η φορολογική αρχή δύναται να προβεί αμέσως στον καταλογισμό και είσπραξη αυτού, κατά το μη διακανονισθέν μέρος του, χωρίς να απαιτείται η προηγούμενη πάροδος των ετών που απομένουν μέχρι την εκπνοή της ως άνω πενταετίας (σχετ η 418/2003 γνωμοδότηση του ΝΣΚ).

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 197 του Ν.2717/1999, ορίζεται ότι:

«1. Δεδικασμένο δημιουργείται από τις τελεσίδικες και τις ανέκκλητες αποφάσεις, εφόσον οι τελευταίες δεν υπόκεινται σε ανακοπή ερημοδικίας, ως προς το, ουσιαστικό ή δικονομικό, διοικητικής φύσης ζήτημα που με αυτές κρίθηκε, εφόσον τούτο τελεί σε άμεση και αναγκαία συνάρτηση προς το συμπέρασμα που με τις ίδιες έγινε δεκτό. Δεδικασμένο δημιουργείται, επίσης, και όταν το, κατά την προηγούμενη περίοδο ζήτημα, κρίθηκε παρεμπιπτόντως, αν το δικαστήριο ήταν καθ' ύλην αρμόδιο να το κρίνει, και εφόσον η απόφασή του γι' αυτό ήταν αναγκαία προκειμένου τούτο να αποφανθεί για το κύριο ζήτημα.».

Επειδή συναφώς, στις διατάξεις του άρθρου 17 παρ. 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, από τον συνδυασμό των ανωτέρω διατάξεων προκύπτει ότι 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, στο 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 πράξεως και τον προσδιορισμό φόρου.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 77 του ΚΦΔ, ορίζεται ότι:

«Σε περίπτωση αμφισβήτησης πράξης προσδιορισμού φόρου στα πλαίσια ενδικοφανούς προσφυγής, ο φορολογούμενος ή οποιοδήποτε άλλο πρόσωπο που προβαίνει στην εν λόγω αμφισβήτηση φέρει το βάρος της απόδειξης της πλημμέλειας της πράξης προσδιορισμού του φόρου.»

Επειδή, εν προκειμένω, όπως αναφέρεται ανωτέρω στο ιστορικό της υπόθεσης, στην προσφεύγουσα εταιρεία η οποία έχει κύρια δραστηριότητα την αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων και δευτερεύουσες τις υπηρεσίες καταλυμάτων διακοπών και άλλων τύπων καταλύματος σύντομης διάρκειας και τις υπηρεσίες μίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων, διενεργήθηκε έλεγχος επιστροφής ΦΠΑ φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2023 βάσει της με αριθ./14-02-2024 εντολής ελέγχου του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής.

Η προσφεύγουσα με την με αριθ./31-01-2024 αίτηση, ζήτησε την επιστροφή του πιστωτικού υπολοίπου ΦΠΑ, φορολογικών περιόδων 01/2 - 31/12/2021, 01/01 - 31/12/22 & 01/01- 31/12/2023, ποσού € 290.000,00 € το οποίο σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην οικεία έκθεση ελέγχου προέρχεται από πραγματοποιηθείσες εισροές που αφορούν στην κατασκευή και επίπλωση του ακινήτου που ανεγέρθηκε βάσει της με αριθ./5-4-21 άδειας οικοδομής κατηγορίας 1 (κατοικίας), επί αγροτεμαχίου επιφανείας 6.090,43 τ.μ., και αφορά σε μία ισόγεια κατοικία με υπόγειο ξενώνα συνολικού εμβαδού 241,79 τ.μ. και κολυμβητική δεξαμενή, επί της δημοτικής οδού, στη θέση «.....» του Δήμου της Περιφέρειας Το κόστος ανέγερσης αυτού ανέρχεται στο ποσό του 1.361.929,49 € πλέον ΦΠΑ € 293.548,78 € και πραγματοποιήθηκε από 01-02-2021 μέχρι την 31-12-2023.

Ο έλεγχος απέρριψε το ως άνω αίτημα της προσφεύγουσας καθώς έκρινε ότι δεν έχει δικαίωμα έκπτωσης των εν λόγω εισροών αναφέροντας στις σελίδες 12-17 τα εξής:

Α) Ως προς τις εκροές

Ο έλεγχος ανέφερε ότι τα έσοδά της προσφεύγουσας κατά το ελεγχόμενο διάστημα προέρχονταν από μακροχρόνιες και βραχυχρόνιες μισθώσεις ακινήτων στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού και καθώς η προσφεύγουσα εταιρεία δεν έθεσε στη διάθεση του ελέγχου στοιχεία που να υποδηλώνουν τη χρήση του εν λόγω ακινήτου, ο έλεγχος, θεώρησε όλες τις παρακάτω δυνατές περιπτώσεις χρήσης του:

α. Ως κατοικίας για μακροχρόνια μίσθωση, πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ για τα έτη 2021-2023, άρθρου 22 παρ. 1 περ, κστ του Ν. 2859/2000, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, με υποχρέωση υποβολής Δήλωσης Πληροφοριακών Στοιχείων Μίσθωσης Ακίνητης Περιουσίας

β. Ως αυτοεξυπηρετούμενου καταλύματος τουριστικής επιπλωμένης έπαυλης χωρίς παροχή υπηρεσιών άρθρου 46 του Ν. 4179/2013, πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ για τα έτη 2021-2023, άρθρου 22 παρ. 1 περ, κστ του Ν. 2859/2000, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, με υποχρέωση Ειδικού Σήματος Λειτουργίας (Ε.Σ.Λ.) ή του Μοναδικού Αριθμού Γνωστοποίησης (Μ.Α.Γ.) άρθρου 6 Ν 4442/2016 και της υπ' αρ. 8592/19.5.2017 (Β' 1750) κοινής υπουργικής απόφασης των Υπουργών Οικονομίας και Ανάπτυξης – Τουρισμού

γ. Ως κατοικίας για βραχυχρόνια μίσθωση στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού, πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ για τα έτη 2021-2023, άρθρου 22 παρ. 1 περ, κστ του Ν. 2859/2000, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, με υποχρέωση εγγραφής στο «Μητρώο Ακινήτων Βραχυχρόνιας Διαμονής» και ανάρτησης σε ψηφιακές πλατφόρμες

δ. Ως χώρου για άσκηση επαγγελματικής δραστηριότητας σε μισθωτή υποκείμενο στο φόρο, πράξη υποκείμενη του ΦΠΑ για τα έτη 2021-2023, άρθρου 8 παρ. 2 περ, δ υποπ. ii του Ν. 2859/2000, με την προϋπόθεση υποβολής αίτησης επιλογής φορολόγησης και

ε. Για σκοπούς ξένους προς την επιχείρηση ή εκτός πεδίου εφαρμογής ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, όπως δωρεάν παραχώρησης, φιλοξενίας κλπ.

Ήτοι έκρινε ότι σε όλες τις ανωτέρω περιπτώσεις δεν παρέχεται στην ελεγχόμενη το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1 του Ν. 2869/2000 διότι στα ελεγχόμενα έτη οι πράξεις στις οποίες θα δύνατο να χρησιμοποιηθεί το ακίνητο απαλλάσσονται του ΦΠΑ πλην της μίσθωσης του άρθρου 8 παρ. 2 περ, δ υποπ. ii του Ν. 2859/2000, για την οποία όμως δεν υποβλήθηκε αίτηση επιλογής φορολόγησης.

Β) Ως προς τις εισροές

Ο έλεγχος προέβη σε δειγματοληπτικό έλεγχο και συγκεκριμένα σε μεγαλύτερης αξίας δαπάνες ως παρατίθενται στις σελίδες 15-17 και απέρριψε το δικαίωμα έκπτωσης αυτών με την αιτιολογία ότι πρόκειται για δαπάνες στα ληφθέντα τιμολόγια των οποίων, περιγράφονται αόριστα οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Κατόπιν των ανωτέρω ο έλεγχος κοινοποίησε στην προσφεύγουσα το με αριθ./24-07-2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου με τα αποτελέσματα του. Η προσφεύγουσα υπέβαλε το με αριθ. πρωτ./02-07-2024 έγγραφο Υπόμνημά της, αναφέροντας ότι έχει δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών των οποίων ζητά την επιστροφή, ως εισροές που αφορούν σε επενδυτικά αγαθά καθώς με την με αριθμ......./05-04-2021 οικοδομική άδεια η οποία έχει ισχύ μέχρι 05/04/2025 αναγίρεται ακίνητο ιδιοκτησίας της προσφεύγουσας εταιρείας που βρίσκεται στο νησί της». Η προσφεύγουσα ανέφερε ότι στο εργοτάξιο πραγματοποιούνται οικοδομικές εργασίες που μέχρι την ημερομηνία υποβολής των εγγράφων απόψεων της το ακίνητο βρίσκεται σε φάση αποπεράτωσης και αναφέρει επίσης ότι έχει δρομολογηθεί η αναθεώρηση της ως άνω οικοδομικής άδειας για ενσωμάτωση μικρών τροποποιήσεων που έγιναν στη φάση κατασκευής, χωρίς να αλλάζει η αρχική μορφή του κτιρίου. Περαιτέρω ισχυρίσθηκε ότι από την ολοκλήρωση και των τελευταίων οικοδομικών εργασιών αλλά και της πολεοδομικής διαδικασίας κλεισίματος της άδειας, η εταιρεία θα προβεί στην έκδοση Σήματος Λειτουργίας του ΕΟΤ για τουριστική επιπλωμένη έπαυλη, βάσει της διαδικασίας γνωστοποίησης που προβλέπεται. Επίσης, με την ολοκλήρωση όλων των εργασιών διακόσμησης και διαμόρφωσης του ακινήτου υποστήριξε ότι θα γίνουν σχετικές ενέργειες για την προώθηση της κατοικίας σε διάφορα κανάλια-μέσα προώθησης τουριστικών ακινήτων. Με την έκδοση του Σήματος Λειτουργίας του ΕΟΤ, η εταιρεία θα εκδίδει παραστατικά με ΦΠΑ 13% όπως προβλέπεται, για κάθε κράτηση/διαμονή που θα πραγματοποιείται στο ακίνητο. Ο έλεγχος απέρριψε τα ανωτέρω αναφέροντας στην σελ.24 της οικείας έκθεσης ότι το ελεγχόμενο ακίνητο θεωρείται σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 46 του Ν. 4179/2013 αυτοεξυπηρετούμενο κατάλυμα - τουριστική επιπλωμένη έπαυλη χωρίς παροχή υπηρεσιών μη υπαγόμενο στις διατάξεις του άρθρου 8 παρ.2α του Ν. 2859/2000 και επειδή η μίσθωση κατοικίας, αποτελεί πράξη απαλλασσόμενη του ΦΠΑ για τα έτη 2021-2023, βάσει του άρθρου 22 παρ. 1 περ, κστ του Ν. 2859/2000, χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών, δεν διαφοροποιήθηκε από τις αρχικές του διαπιστώσεις.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία με την υπό κρίση προσφυγή της ισχυρίζεται:

- Ελλιπής άλλως πλημμελή αιτιολογία και εσφαλμένη ερμηνεία και εφαρμογή των άρθρων 30, 32 και 34 του Κώδικα ΦΠΑ και σε αντίθεση με την πάγια νομολογία ΔΕΕ και ΣΤΕ και κατά παράβαση ευρωπαϊκών οδηγιών περί ΦΠΑ, ο έλεγχος απέρριψε το αίτημα προς επιστροφή του ΦΠΑ. Η ελεγκτική αρχή δεν αμφισβητεί την ιδιότητα του επίμαχου ακινήτου ως επενδυτικού, ούτε την πραγματοποίηση των εργασιών, ούτε θέτει θέμα εικονικότητας των επίμαχων φορολογικών στοιχείων, αντιθέτως συμπεραίνει εκ των προτέρων ότι το ακίνητο δεν θα χρησιμοποιηθεί σε απαλλασσόμενες πράξεις μόνο εκ του γεγονότος ότι στα κρίνόμενα έτη 2021 - 2023 πραγματοποιήθηκαν από την προσφεύγουσα έσοδα από μισθώσεις ετέρων ακινήτων είτε μακροχρόνιες είτε βραχυχρόνιες στο πλαίσιο της οικονομίας του διαμοιρασμού,

τα οποία έσοδα απαλλάσσονται του ΦΠΑ βάσει των διατάξεων του άρθρου 22 παρ. 1 περ, κοτ' του Ν. 2859/2000 χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.

- Ο έλεγχος βασίζει την απόρριψή του στο γεγονός ότι το ως άνω ακίνητο δύναται να χρησιμοποιηθεί σε αφορολόγητες πράξεις χωρίς ωστόσο να λάβει υπόψη την εκπνευσμένη βούληση της προσφεύγουσας για την εκμετάλλευση του ακινήτου ως επιπλωμένη τουριστική έπαυλη. Προς τεκμηρίωσή των ισχυρισμών της επικαλείται την από 03/09/2024 επιστολή της η οποία είχε τεθεί υπόψη του ελέγχου καθώς και τις από 24/01/2025 γνωστοποιήσεις λειτουργίας τουριστικού καταλύματος που αφορούν στο υπό κρίση ακίνητο. Ενώ επίσης προσκομίζει και στοιχεία μισθώσεων προκειμένου να τεκμηριώσει ότι τα δηλωθέντα απαλλασσόμενα έσοδα αφορούν στην χρήση και εκμετάλλευση άλλων ακινήτων και όχι του υπό κρίση ακινήτου.
- Με δεδομένο ότι ο έλεγχος δέχεται ότι το ακίνητο δεν έχει χρησιμοποιηθεί (για αυτό προβαίνει άλλωστε και σε εικασίες) συνεπάγεται ότι το δικαίωμα έκπτωσης θα κριθεί οριστικά κατά τον χρόνο έναρξης χρησιμοποίησης του επενδυτικού αγαθού. Ως εκ τούτου για τις δαπάνες που πραγματοποίησε και αφορούν στο επενδυτικό αγαθό και οι οποίες συνδέονται στενά με οικονομική της δραστηριότητα υπαγόμενη σε ΦΠΑ έχει δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ. Η δε έκπτωση και επιστροφή του φόρου τελεί υπό την αίρεση ότι το ακίνητο θα χρησιμοποιηθεί εντός πενταετίας σε πράξεις φορολογητέες ή απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών.
- Αόριστη και ανατιπολόγητη η συνολική απόρριψη όλων των τιμολογίων εισροών και του αιτήματος επιστροφής ΦΠΑ συνολικού ποσού 290.000,00 €. Ο έλεγχος κατά παράβαση ευρωπαϊκών οδηγιών ΦΠΑ και κείμενων διατάξεων, αρχών αναλογικότητας, χρηστής διοίκησης και δικαιολογημένης εμπιστοσύνης του πολίτη απέρριψε τα αναφερόμενα στην έκθεση ελέγχου τιμολόγια με την αιτιολογία ότι «περιγράφονται αόριστα οι παρασχεθείσες υπηρεσίες».
- Ο έλεγχος καταρχάς αποδέχεται ότι η επένδυση καλύφθηκε από ίδια κεφάλαια της εταιρείας, δεν εγείρει ζήτημα περί μη δυνατότητας των εκδοτών των φορολογικών στοιχείων να πραγματοποιήσουν τις υπηρεσίες που περιγράφονται στα τιμολόγια αυτά. Η πραγματοποίηση των εργασιών προκύπτει και από την αυτοψία που διενήργησε η Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ στο υπό κρίση ακίνητο τον Σεπτέμβριο του 2024. Κατόπιν των ανωτέρω συντρέχουν οι προϋποθέσεις έκπτωσης του ΦΠΑ ενώ από την πλευρά της η ελεγκτική αρχή έπρεπε να αποδείξει με αντικειμενικά στοιχεία την έλλειψη νομιμότητας των υπό κρίση τιμολογίων. Προς επίρρωση των ισχυρισμών της η προσφεύγουσα προσκόμισε και κατά το ενδικοφανές στάδιο σχετικές συμβάσεις, ιδιωτικά συμφωνητικά, εργολαβικά, θεωρήσεις εργολαβικών, κατατεθειμένες καταστάσεις συμφωνητικών, τιμολόγια και καρτέλες και τραπεζικά αποδεικτικά πληρωμών των σχετικών τιμολογίων που επέλεξε ο έλεγχος.

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από την πάγια νομολογία του Δικαστηρίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών πρέπει σε κάθε περίπτωση να πληρούνται σωρευτικά οι ουσιαστικές προϋποθέσεις. Οι προϋποθέσεις αυτές είναι τρεις (3) και συγκεκριμένα (i) η **επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές να είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ**, (ii) η **επιχείρηση που προέβη στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών να είναι επίσης υποκείμενη στο ΦΠΑ** και (iii) η **λήπτρια επιχείρηση να (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης)**. Πέραν από την πλήρωση των ως άνω τριών (3) ουσιαστικών προϋποθέσεων το δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών εξαρτάται και από την πλήρωση ορισμένων τυπικών προϋποθέσεων, ήτοι προϋποθέσεων που διευκολύνουν αφενός την απόδειξη εκ μέρους της επιχείρησης-υποκείμενης στο ΦΠΑ και αφετέρου τον έλεγχο από τις φορολογικές αρχές της πλήρωσης των ουσιαστικών προϋποθέσεων. Μεταξύ αυτών των τυπικών προϋποθέσεων ιδιαίτερης σημασίας είναι η κατοχή από τη λήπτρια επιχείρηση-υποκείμενη στο ΦΠΑ **νόμιμου φορολογικού παραστατικού - τιμολογίου, ήτοι τιμολογίου που (πρέπει να) περιλαμβάνει, καταρχήν, τα προβλεπόμενα από την προπαρατεθείσα διάταξη του**

άρθρου 9 παρ. 1 ν.4308/2014. Περαιτέρω σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις και την σχετική νομολογία ο υποκείμενος που πληροί τις ανωτέρω προϋποθέσεις έχει καταρχήν, το δικαίωμα να εκπέσει από τις φορολογητέες εκροές του (και τις τυχόν απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης εκροές του) τα ποσά του ΦΠΑ εισροών, ενώ σε κάθε περίπτωση σημειώνεται ότι η υφιστάμενη ή σχεδιαζόμενη χρήση των αγαθών ή των υπηρεσιών ρυθμίζει την έκταση της αρχικής έκπτωσης μέσω ενδεχόμενων διακανονισμών στο μέλλον, γεγονός το οποίο σε κάθε περίπτωση δύναται να ελεγχθεί εκτενέστερα από την φορολογική διοίκηση εντός των προβλεπόμενων χρόνων και διαδικασιών και δεν επηρεάζει τη γένεση του δικαιώματος έκπτωσης το οποίο υφίσταται στην περίπτωση που πληρούνται οι ανωτέρω τρεις βασικές προϋποθέσεις.

Στην υπό κρίση περίπτωση, ο έλεγχος του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αττικής έκρινε ότι για τις εισροές που αντιστοιχούν στο κόστος ανέγερσης του ως άνω ακινήτου αφενός δεν υφίσταται δικαίωμα έκπτωσης βασιζόμενος στο γεγονός ότι η προσφεύγουσα κατά τις ελεγχόμενες περιόδους πραγματοποίησε έσοδα απαλλασσόμενα χωρίς δικαίωμα έκπτωσης από άλλα ακίνητα και εκ του λόγου αυτού και το υπό κρίση ακίνητο δύναται να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά σε απαλλασσόμενες πράξεις χωρίς δικαίωμα έκπτωσης αφετέρου δεν αναγνώρισε και το δικαίωμα έκπτωσης σε ορισμένες περιπτώσεις δαπανών και για τον λόγο ότι στα τιμολόγια αναγράφονται αόριστα οι παρασχεθείσες υπηρεσίες.

Όπως προκύπτει από την φορολογική εικόνα της προσφεύγουσας, έχει δηλώσει κύρια δραστηριότητα την «αγοραπωλησία ιδιόκτητων ακινήτων» και δευτερεύουσες τις «υπηρεσίες καταλυμάτων διακοπών και άλλων τύπων καταλύματος σύντομης διάρκειας» και τις «υπηρεσίες μίσθωσης και διαχείρισης ιδιόκτητων ή μισθωμένων ακινήτων. Οι ανωτέρω δραστηριότητες την καταστούν και νομική οντότητα υποκείμενη στον ΦΠΑ. Στο πλαίσιο των ανωτέρω δραστηριοτήτων της προέβη και στην ανέγερση και κατασκευή του υπό κρίση ακινήτου για το οποίο στις 24/01/2025 προέβη σε γνωστοποίηση λειτουργίας τουριστικού καταλύματος. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι καταρχήν η προσφεύγουσα πληροί για την αναγνώριση και την άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών τις τρεις (3) ουσιαστικές προϋποθέσεις, ήτοι αποτελεί επιχείρηση που πραγματοποίησε τις σχετικές δαπάνες/αγορές και είναι υποκείμενη στο ΦΠΑ, οι επιχειρήσεις που προέβησαν στις σχετικές πωλήσεις/παροχές υπηρεσιών προς αυτήν είναι επίσης υποκείμενες στο ΦΠΑ και τέλος η προσφεύγουσα (προτίθεται να) χρησιμοποιήσει τις ληφθείσες υπηρεσίες/αγορές σε φορολογητέες πράξεις (ή σε πράξεις απαλλασσόμενες με δικαίωμα έκπτωσης).

Εν προκειμένω ο έλεγχος απέρριψε συνολικά το δικαίωμα έκπτωσης του φόρου εισροών που αντιστοιχεί στο κόστος ανέγερσης του ως άνω ακινήτου εκ του λόγου ότι το ακίνητο δύναται να χρησιμοποιηθεί αποκλειστικά σε πράξεις απαλλασσόμενες του ΦΠΑ χωρίς δικαίωμα έκπτωσης. Ωστόσο, αφενός ο έλεγχος αναφέρεται σε υποθετικά ενδεχόμενα χωρίς να έχει διαπιστώσει την έναρξη χρήσης του παγίου σε συγκεκριμένο χρόνο (ώστε να κριθεί οριστικά κατά τον χρόνο αυτό το δικαίωμα έκπτωσης) και αφετέρου στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν υφίσταται καμία συσχέτιση των δηλωθέντων απαλλασσόμενων εσόδων με το υπό κρίση ακίνητο. Επιπλέον, σύμφωνα και με τις προαναφερθείσες διατάξεις από την 01-01-2024 η τουριστική εκμετάλλευση ενός ακινήτου από νομικό πρόσωπο δεν αφορά αποκλειστικά σε πράξεις απαλλασσόμενες χωρίς δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ, ως εσφαλμένα θεωρεί ο έλεγχος.

Περαιτέρω ο έλεγχος έκρινε ότι για το δείγμα των παραστατικών που ελέγχθηκαν καταγράφονται ελλιπή στοιχεία και αόριστη αιτιολογία. Τα σχετικά τιμολόγια περιέχουν σαφή αναφορά τουλάχιστον (i) της επωνυμίας της παρέχουσας τις υπό κρίση υπηρεσίες/τα υπό κρίση αγαθά επιχείρησης, (ii) της επωνυμίας της λήπτριας επιχείρησης (ήτοι της προσφεύγουσας), (iii) των ΑΦΜ αμφοτέρων των εταιρειών, (iv) της καθαρής αξίας καθενός τιμολογίου, (v) του αναλογούντος κατά περίπτωση ΦΠΑ, καθώς και αναφορά (vi) του αντικειμένου των παρασχεθεισών υπηρεσιών και των παραδοθέντων αγαθών. Η προσφεύγουσα και κατά το ενδικοφανές στάδιο για τα παραστατικά τα οποία της ζητήθηκαν από τον έλεγχο, δειγματοληπτικά προσκόμισε στοιχεία συμβάσεων που αφορούν την ανέγερση του ανωτέρω ακινήτου καθώς και στοιχεία εξοφλήσεων των σχετικών τιμολογίων που έχουν

συμπεριληφθεί στην πλατφόρμα «my DATA» από την ίδια και τους αντισυμβαλλόμενους. Οι πληροφορίες αυτές αποτελούν καταρχήν, υπό το πρίσμα των συνθηκών που συντρέχουν στην υπό κρίση περίπτωση, επαρκή στοιχεία, προκειμένου να θεωρηθούν ως νόμιμα παραστατικά/αποδεικτικά στοιχεία, κατά την έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 32 παρ. 1 στοιχείο β΄ Κώδικα ΦΠΑ, και κατά τούτο να θεωρηθεί ότι πληρούται η σχετική τυπική προϋπόθεση για την αναγνώριση και άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του ΦΠΑ εισροών από το ΦΠΑ εκροών. Πέραν των ανωτέρω επισημαίνεται ότι από τον έλεγχο του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής γίνεται αποδεκτό ότι το υπό κρίση ακίνητο έχει κατασκευασθεί (σχετική και η με αριθμ...../09-07-2024 αίτηση για αυτοψία προς την Δ.Ο.Υ. ΠΑΡΟΥ καθώς και το με αριθ./13-09-2024 έγγραφο της εν λόγω Δ.Ο.Υ. με το οποίο επιβεβαιώνεται ότι ολοκληρώθηκαν οι εργασίες), και σε κάθε περίπτωση στην οικεία έκθεση ελέγχου δεν τέθηκε κανένα ζήτημα «εικονικότητας» των οικείων συναλλαγών ή περίπτωση περί μη δυνατότητας των εκδοτών των υπό κρίση τιμολογίων να πραγματοποιήσουν τις αναφερόμενες σε αυτά αγορές/κατασκευαστικές εργασίες, ενώ εξάλλου δε διαπιστώθηκε από τον έλεγχο και καταχώρηση παραστατικών αγορών και δαπανών στα λογιστικά αρχεία της προσφεύγουσας εταιρείας εκδοθέντων από άλλες επιχειρήσεις που να αφορούν στις ίδιες κατασκευαστικές εργασίες.

Επειδή, κατόπιν των ανωτέρω οι σχετικοί ισχυρισμοί της προσφεύγουσας περί δικαιώματος έκπτωσης του φόρου εισροών γίνονται αποδεκτοί ενώ σε κάθε περίπτωση επισημαίνεται ότι, επί επενδυτικών αγαθών (όπως εν προκειμένω) ο εκπεσθείς ή επιστραφείς ΦΠΑ υπόκειται σε πενταετή (καταρχήν) διακανονισμό, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 33 παρ. 2 και 3 Κώδικα ΦΠΑ.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της από **23-10-2024** και με αριθμό πρωτοκόλλου (ID:) ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας «.....» με ΑΦΜ, και την τροποποίηση των:

- με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2021 – 31/12/2021,
- με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/05/2022 και
- με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/05/2023 του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αττικής, βάσει του ανωτέρω σκεπτικού.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης, καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Φορολογική περίοδος 01/02/2022 – 31/12/2022

Φ.Π.Α.	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΠΟΣΟ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α - Γ)
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	106.820,54	0,00	106.820,54	0,00
Φόρος εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	25.636,93	0,00	25.636,93	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	25.636,93	0,00	25.636,93	0,00

(τροποποίηση της με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/02/2021 – 31/12/2021, του Προϊσταμένου του 3ου ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών)

Φορολογική περίοδος 01/01/2022 – 31/12/2022

Φ.Π.Α.	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΠΟΣΟ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α - Γ)
Αξία φορολογητέων εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	401.210,68	0,00	401.210,68	0,00
Φόρος εκροών	0,00	0,00	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	96.015,56	0,00	96.015,56	0,00
Πιστωτικό υπόλοιπο	121.652,49	0,00	121.652,49	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	121.652,49	0,00	121.652,49	0,00

(τροποποίηση της με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2022 – 31/12/2022, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών)

Φορολογική περίοδος 01/01/2023 – 31/12/2023

Φ.Π.Α.	ΠΟΣΟ ΔΗΛΩΣΗΣ (Α)	ΠΟΣΟ ΕΛΕΓΧΟΥ (Β)	ΠΟΣΟ ΔΕΔ (Γ)	ΔΙΑΦΟΡΑ (Α - Γ)
Αξία φορολογητέων εκροών	160.886,58	160.886,58	160.886,58	0,00
Αξία φορολογητέων εισροών	896.457,38	0,00	896.457,38	0,00
Φόρος εκροών	38.612,78	38.612,78	38.612,78	0,00
Υπόλοιπο φόρου εισροών	210.509,07	0,00	210.509,07	0,00
Πιστωτικό Υπόλοιπο	293.548,78	0,00	293.548,78	0,00
Χρεωστικό Υπόλοιπο	0,00	38.612,78	0,00	0,00
Πρόστιμο του άρθρου 58/58Α του ΚΦΔ	0,00	19.306,39	0,00	0,00
Σύνολο φόρου για καταβολή	0,00	57.919,17	0,00	0,00
Υπόλοιπο φόρου για έκπτωση	3.548,78	0,00	3.548,78	0,00
Υπόλοιπο φόρου για επιστροφή	290.000,00	0,00	290.000,00	0,00

(τροποποίηση της με αριθμό/20-09-2024 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. / Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023, του Προϊσταμένου του 3^{ου} ΕΛ.ΚΕ. Αθηνών).

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στην υπόχρεη.

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Ο Προϊστάμενος της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
α/α**

Χ. ΠΑΣΧΑΛΗΣ

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.