



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α4**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 2131604574

ΦΑΞ : 2131604567

Καλλιθέα, 05/04/2018

Αριθμός απόφασης: 1989

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως ισχύει.

β. Της παρ. 3 του άρθρου 47 του ν. 4331/2015 (ΦΕΚ Α' 69).

γ. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β'/22.03.2017) με θέμα «*Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)*».

δ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2014) «*Εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 63 του ν. 4174/2013 (Ειδική Διοικητική Διαδικασία - Ενδικοφανής προσφυγή), καθορισμός λεπτομερειών για τη λειτουργία της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.), την εφαρμοστέα διαδικασία και τον τρόπο έκδοσης των αποφάσεων αυτής και ρύθμιση ζητημάτων καταβολής και αναστολής καταβολής του οφειλόμενου ποσού σε περίπτωση άσκησης ενδικοφανούς προσφυγής*».

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 001126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 08/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, ΑΦΜ, κατοίκου ΑΘΗΝΩΝ, οδός, κατά της υπ' αριθμ. /24-10-2017 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθμ./24-10-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών φορολογικού έτους 2015, της οποίας ζητείται η επανεξέταση, καθώς και την από 20/10/2017 οικεία έκθεση ελέγχου.
6. Τις απόψεις της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 08/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ./24-10-2017 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 2.600,00 ευρώ για το φορολογικό έτος 2015, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. α' και ε' του ν.4174/2013. Πιο συγκεκριμένα η παράβαση καταλογίστηκε διότι η προσφεύγουσα:

- α) Δεν υπέβαλε δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα και ειδικότερα δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών εντός δέκα (10) ημερών, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 10 παρ. 4 του ν.4174/2013 και των διατάξεων του άρθρου 36 του ν. 2859/2000 (Φ.Π.Α.) και
- β) Δεν συμμορφώθηκε με τις κατά το άρθρο 13 του ν. 4174/2013 υποχρεώσεις της, ήτοι δεν τήρησε απλογραφικά/διπλογραφικά βιβλία που προβλέπονται από τις διατάξεις του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ., κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013.

Η ως άνω προσβαλλόμενη πράξη εκδόθηκε από τον Προϊστάμενο της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών κατόπιν του πορίσματος της από 20/10/2017 έκθεσης ελέγχου προστίμου άρθρου 54 Κ.Φ.Δ., η οποία συντάχθηκε κατόπιν της με αριθμ./22-06-2017 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της ως άνω υπηρεσίας. Αιτία ελέγχου υπήρξε η διαβίβαση στην παραπάνω Δ.Ο.Υ. του με αριθμ. πρωτ./2015 Ειδικού Σήματος Λειτουργίας μη κύριων τουριστικών καταλυμάτων για μια τουριστική επιπλωμένη κατοικία στην Μήλου με εκπρόσωπο την προσφεύγουσα.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ολική ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προβάλλοντας του παρακάτω λόγους:

- Μη εξάντληση του δικαιώματος προηγούμενης ακρόασης σύμφωνα με το Σύνταγμα πριν από την έκδοση της πράξης επιβολής προστίμου – παραβίαση της επίσης Συνταγματικής αρχής της αναλογικότητας.
- Μίσθωση της εν λόγω κατοικίας ως τουριστικής αστικής μίσθωσης και όχι στο πλαίσιο άσκησης επιχειρηματικής δραστηριότητας. Κατά την εκμίσθωση αυτής αποξενώθηκε πλήρως

από το ακίνητο, παρέδωσε τα κλειδιά στον μισθωτή, και μάλιστα στην Αθήνα, και καμία υπηρεσία καθαριότητας ή άλλη δεν παρείχε.

Επειδή στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 39 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται:

«Άρθρο 39 Εισόδημα από ακίνητη περιουσία

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

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

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

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

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

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

.....

Το εισόδημα από ακίνητη περιουσία αποκτάται από κάθε πρόσωπο στο οποίο έχει νόμιμα μεταβιβασθεί με οριστικό συμβόλαιο ή έχει αποκτηθεί με δικαστική απόφαση ή λόγω χρησικτησίας το δικαίωμα πλήρους κυριότητας ή νομής ή επικαρπίας ή οίκησης, κατά περίπτωση, καθώς και από τον υπεκμισθωτή σε περίπτωση υπεκμίσθωσης.

Το εισόδημα αυτό αποκτάται από φυσικά πρόσωπα ή ατομικές επιχειρήσεις ανεξάρτητα από την είσπραξή του ή μη, εφόσον έχει αποκτηθεί το δικαίωμα είσπραξής του και με την προϋπόθεση ότι ο εκμισθωτής αποξενώνεται από τη χρήση του ακινήτου, χωρίς ταυτόχρονα να παρέχει άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή (π.χ. καθαριότητα, ασφάλεια, κλπ.), οπότε χαρακτηρίζεται στο σύνολό του ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Ειδικά, για το εισόδημα από εκμίσθωση ακίνητης

περιουσίας που καταβάλλεται αναδρομικά με βάση νόμο ή δικαστική απόφαση, χρόνος απόκτησης αυτού θεωρείται το φορολογικό έτος στο οποίο ανάγονται τα μισθώματα.

.....»

Επειδή στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν. 4172/2013, όπως ίσχυε για το φορολογικό έτος 2015, ορίζεται:

«Άρθρο 21 Κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα

1. Ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους. Ειδικά, για τον προσδιορισμό του εισοδήματος από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα στα έσοδα από επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται τα έσοδα από την παραγωγή γεωργικών, πτηνοτροφικών, κτηνοτροφικών, δασοκομικών, υλοτομικών και αλιευτικών προϊόντων. Ειδικά, για τους ασκούντες ατομική αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα, οι αγροτικές ενισχύσεις και επιδοτήσεις που χορηγούνται στα πλαίσια της Κοινής Γεωργικής Πολιτικής, περιλαμβάνονται στον προσδιορισμό του κέρδους από αγροτική επιχειρηματική δραστηριότητα μόνο κατά το μέρος των ενισχύσεων και επιδοτήσεων που υπερβαίνει τα δώδεκα χιλιάδες (12.000) ευρώ, οι δε αγροτικές αποζημιώσεις στο σύνολό τους, δεν συνυπολογίζονται.

.....

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους.

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

.....»

Επειδή από τις ανωτέρω διατάξεις συνάγεται ότι προϋπόθεση για να χαρακτηριστεί η μίσθωση επιπλωμένης κατοικίας ως εισόδημα από ακίνητα είναι η αποξένωση του εκμισθωτή από το μίσθιο και η μη παροχή άλλου είδους υπηρεσιών στο μισθωτή. Αντίθετα εάν ο εκμισθωτής δεν αποξενώνεται από το μίσθιο ή παρέχει και άλλου είδους υπηρεσίες στο μισθωτή, τότε η εν λόγω εκμετάλλευση δε θεωρείται αξιοποίηση περιουσίας αλλά αποσκοπεί στην επίτευξη κέρδους, οπότε ο

εκμισθωτής υποχρεούται να κάνει έναρξη επιτηδεύματος στην οικεία Δ.Ο.Υ. και τα προκύπτοντα κέρδη φορολογούνται με τους οικείους συντελεστές του εισοδήματος από επιχειρηματική δραστηριότητα.

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

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 64 του ν. 4174/2013 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. Εν προκειμένω, υποβλήθηκε στις 20/10/2015 η με αριθμ. δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας με υπεκμισθωτή την προσφεύγουσα (η οποία σύμφωνα με τη με αριθμ./28-05-2015 δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης ακίνητης περιουσίας μισθώνει το συγκεκριμένο ακίνητο από τον πατέρα της, ΑΦΜ) και μισθωτή τον (Αρ. Διαβατηρίου), σύμφωνα με την οποία η προσφεύγουσα υπεκμίσθωσε στον παραπάνω μισθωτή κατοικία στην Μήλου, επιφάνειας κύριων χώρων 43 τ.μ. και βοηθητικών 27 τ.μ., για τουριστική βραχυπρόθεσμη χρήση στο χρονικό διάστημα 01/09/2015-30/09/2015 με συνολικό μίσθωμα 4.046,00 ευρώ. Η αρμόδια φορολογική αρχή, βασιζόμενη αποκλειστικά στις παραπάνω δηλώσεις και στο με αριθμ./2015 Ειδικό Σήμα Λειτουργίας μη κύριων τουριστικών καταλυμάτων που της απέστειλε η Γενική Διεύθυνση Τουριστικής Πολιτικής Νοτίου Αιγαίου-Κυκλάδων, εξέδωσε τη με αριθμ./24-10-2017 πράξη επιβολής προστίμου με την αιτιολογία της παράβασης των διατάξεων του άρθρου 4 του Κ.Φ.Α.Σ. και του άρθρου 13 παρ. 1 του ν. 4174/2013, χωρίς όμως να αποδείξει, ως όφειλε, ότι η προσφεύγουσα παράλληλα με τη μίσθωση προσέφερε και άλλες υπηρεσίες που έχουν τα χαρακτηριστικά της επιχείρησης, όπως είναι η καθαριότητα, παροχή κλινοσκεπασμάτων, πρωινό, υποδοχή, παροχή τουριστικών οδηγιών, ξενάγηση κτλ. Συνεπώς η διαπίστωση της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών ότι προσφεύγουσα όφειλε να είχε κάνει έναρξη επιτηδεύματος στη Δ.Ο.Υ. και να τηρεί βιβλία και στοιχεία, είναι αναπόδεικτη και στερείται αιτιολογίας και τεκμηρίωσης.

Επειδή βάσει των ανωτέρω, η υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή γίνεται αποδεκτή για το λόγο ότι δεν τίθεται θέμα υπαγωγής του εισοδήματος της προσφεύγουσας από υπεκμίσθωση τουριστικής επιπλωμένης κατοικίας για το φορολογικό έτος 2015 στις διατάξεις του άρθρου 21 του ν.4172/2013, ως εκ τούτου, παρέλκει η εξέταση των λοιπών προβαλλόμενων ισχυρισμών της προσφεύγουσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την αποδοχή της με ημερομηνία κατάθεσης 08/12/2017 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, ΑΦΜκαι την ακύρωση της υπ' αριθμ./24-10-2017 πράξης επιβολής προστίμου, φορολογικού έτους 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών .

Η παρούσα απόφαση να κοινοποιηθεί από αρμόδιο όργανο με τη νόμιμη διαδικασία στους υπόχρεους.

Ακριβές Αντίγραφο

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Ο Προϊστάμενος της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης
ΦΑΚΟΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ**

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