



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4 ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κωδ. : 17671, Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604 573

FAX : 213 1604 567

ΚΑΛΛΙΘΕΑ 26.03.2019

ΑΡΙΘ. ΑΠΟΦΑΣΗΣ: 996

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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ 1440 /τ. Β' /27.04.2017) «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. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από 23-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ κατοίκου, οδός αρ....., κατά 1) Της υπ' αριθμ./2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013,(Διαχ. περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, 2)Της υπ' αριθμ./2018 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, (Διαχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013) 3)Της υπ' αριθμ./2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού έτους 2014, 4)Της υπ' αριθμ./2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού έτους 2015, 5)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2010- 31/12/2010, 6)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2011- 31/12/2011, 7)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012, 8)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013, 9)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Φορολογικό Έτος 2014, 10)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Φορολογικό Έτος 2015, 11)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2010- 31/12/2010, 12)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2011- 31/12/2011, 13) Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012, 14)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013, 15)Της υπ' αριθμ. Α/Α/18, Αρ. ελεγχis:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Άρθρου 54 ν. 4174/2013, Φορολογικό Έτος: 2015, 16)Της υπ' αριθμ. απόφασης ΧΕΙΡ./2018, Αρ. ελεγχis:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων π.δ. 186/1992, Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012, 17)Της υπ' αριθμ. απόφασης ΧΕΙΡ./2018, Αρ. ελεγχis:/2018 Πράξης Επιβολής

Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της παραγράφου Ε της υποπαραγράφου ΕΙ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013, **18**) Της υπ' αριθμ. απόφασης ΧΕΙΡ. /2018, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξη Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων της παραγράφου Ε της υποπαραγράφου ΕΙ του άρθρου πρώτου του ν. 4093/2012 (ΚΦΑΣ), Φορολογικό Έτος: 2014, **19**) Της υπ' αριθμ. απόφασης ΧΕΙΡ. /2018, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου επί παραβάσεων τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων του ν.4308/2014(ΕΛΠ), Φορολογικό Έτος: 2015, **20**) Της υπ' αριθμ. απόφασης ΧΕΙΡ. /2018, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, Φορολογικό Έτος: 2014, **21**) Της υπ' αριθμ. απόφασης ΧΕΙΡ. /2018, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 ν. 4174/2013, Φορολογικό Έτος: 2015, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας, και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ανωτέρω προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις, καθώς και τις οικείες Εκθέσεις Μερικού Έλεγχου Φορολογίας Εισοδήματος (ν.2238/1994 και ν.4172/2013), Φ.Π.Α (ν.2859/2000), ΚΒΣ(Π.Δ.186/1992), ΚΦΑΣ(ν.4093/2012, ΕΛΠ(Ν.4308/2014).

6. Το με αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2018 / 24-12-2018 Υπόμνημα του προσφεύγοντα.

7. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

8. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 23-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του του 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:

Ο έλεγχος διενεργήθηκε με την υπ. αρ. /... /..... /2016 εντολή μερικού έλεγχου (γραφείου) του Προϊσταμένου του 2^{ου} Ειδικού Συνεργείου Έλεγχου έλεγχος και αφορούσε την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας Εισοδήματος, Λοιπών Φόρων, Τελών Εισφορών για την περίοδο 01/01/2009-31/12/2015.

Ο προσφεύγων υπέβαλε τις με αρ.καταχ..... /2011, /2012, /2013, /2014, /2015, /2016 αντίστοιχα αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος(σχετ.5β-5ζ) και μεταξύ άλλων δήλωσε (κωδ.301) εισόδημα από μισθούς ημερομίσθια κτλ (εκτός από το οικ. έτος 2013-εισοδήματα 01.01.2012-31.12.2012 (σχετ.5δ) και το οικ. έτος 2014- εισοδήματα 01.01.2013-31.12.2013 (σχετ.5ε) καθώς και ποσά για α) δαπάνη για αγορά η χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίκροχων κτλ οχημάτων(κωδ.719) β) ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ (κωδ.781).

Από τις οικείες εκθέσεις έλεγχου προκύπτει, ότι ο προσφεύγων προέβη σε επαναλαμβανόμενες αγορές και πωλήσεις Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων και δικύκλων, είτε από και προς ιδιώτες με υπεύθυνη δήλωση, είτε από και προς επιχειρήσεις εμπορίας ΕΙΧ και δικύκλων (οι οποίες έχουν εκδώσει φορολογικά στοιχεία, τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης), ο έλεγχος έκρινε ότι εν τοις πράγματι επρόκειτο για επιχείρηση καθώς ασκείτο εμπορική δραστηριότητα που απέβλεπε στην απόκτηση εισοδήματος σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 28 ν.2238/1994 και άρθρο 21 ν.4172/2013), όφειλε να υποβάλλει δήλωση έναρξης εργασιών, ήταν υπόχρεος στην τήρηση βιβλίων και στοιχείων σύμφωνα με τις διατάξεις του Κ.Β.Σ, Κ.Φ.Α.Σ., Ε.Λ.Π., όφειλε να υποβάλλει δηλώσεις Φ.Π.Α.(περιοδικές και εκκαθαριστικές) σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000.

Ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις με τις οποίες καταλόγισε τα ποσά φόρου και προστίμων ανά διαχειριστική περίοδο/φορολογικό έτος, ως εξής:

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2010 - 31.12.2010

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ	ΦΠΑ πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	Πρόστιμο ΦΠΑ
A/A/2018	24.061,95 Ευρώ	
A/A/2018	-----	300,00 Ευρώ
Σύνολο	24.361,95 Ευρώ	

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2011 - 31.12.2011

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ	ΦΠΑ πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	Πρόστιμο ΦΠΑ
A/A/2018	24.471,57 Ευρώ	
A/A/2018	-----	200,00 Ευρώ
Σύνολο	24.671,57 Ευρώ	

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2012 - 31.12.2012

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ	Φόρος Εισοδήματος πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	ΦΠΑ πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	Πρόστιμο ΦΠΑ/ΚΒΣ
A/A/2018	2.075,10		
A/A/2018	-----	19.634,57	
A/A/2018			100,00
A/ΑΧΕΙΡ...../2018			22.263,21
Σύνολο	Ευρώ 44.072,88		

Διαχειριστική Περίοδος 01.01.2013 - 31.12.2013

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ	Φόρος Εισοδήματος πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	ΦΠΑ πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	Πρόστιμο ΦΠΑ/ΚΦΑΣ

A/A/2018	1.252,30		
A/A/2018	-----	6.449,31	
A/A/2018			100,00
A/ΑΧΕΙΡ...../2018			8.893,53
Σύνολο Ευρώ 16.695,14			

Φορολογικό Έτος 01.01.2014 - 31.12.2014

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ	Φόρος Εισοδήματος πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	ΦΠΑ πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	Πρόστιμο ΚΦΑΣ/ΑΡΘ. 54 Ν.4174/2013
A/A/2018	6.771,16		
A/A/2018	-----	5.721,96	
A/ΑΧΕΙΡ...../2018			2.731,71
A/ΑΧΕΙΡ...../2018			4.250,00
Σύνολο Ευρώ 19.474,83			

Φορολογικό Έτος 01.01.2015 - 31.12.2015

ΑΡ.ΠΡΑΞΗΣ	Φόρος Εισοδήματος πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	ΦΠΑ πλέον Πρόστιμο άρθρο 49 ν.4509/2017	Πρόστιμο ΦΠΑ/ΕΛΠ/ ΑΡ.54 Ν.4174/2013
A/A/2018	6.765,17		
A/A/2018	-----	5.792,07	
A/A/2018			100,00
A/ΑΧΕΙΡ...../2018			3.739,97
A/ΑΧΕΙΡ...../2018			3.750,00
Σύνολο Ευρώ 20.147,21			

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση προσφυγή, ζητά να γίνει δεκτή καθ' ολοκληρία η παρούσα Ενδικοφανής Προσφυγή την ακύρωση και εξαφάνιση άλλως την μεταρρύθμιση των προσβαλλόμενων πράξεων και την έντοκη επιστροφή οιοδήποτε τυχόν ποσού που θα καταβάλει στο Ελληνικό Δημόσιο προβάλλοντας τους παρακάτω λόγους:

1. Δεν είναι έμπορος κατά το σύστημα του Φόρου Εισοδήματος
2. Επιβολή Φ.Π.Α. με κανόνες Φόρου Εισοδήματος εσφαλμένη νομική βάση
3. Δεν ασκούσε «οικονομική δραστηριότητα» κατά το σύστημα Φ.Π.Α..
4. Έτη 2010 και 2011:Το δικαίωμα επιβολής Φ.Π.Α. έχει παραγραφεί.
5. Δεν είναι υπόχρεος τήρησης των κανόνων φορολογικής λογιστικής.

Α) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 28 του Ν.2238/1994**(Κ.Φ.Ε. ισχύς έως 31.12.2013) ορίζεται ότι:

Άρθρο 28 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

1. Εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις είναι το κέρδος που αποκτάται από ατομική ή εταιρική επιχείρηση εμπορική, βιομηχανική ή βιοτεχνική ή από την άσκηση οποιουδήποτε κερδοσκοπικού επαγγέλματος, το οποίο δεν υπάγεται στα ελευθέρια επαγγέλματα που αναφέρονται στο άρθρο 48.
2. Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτυματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους, [.....]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 31 του Ν.2238/1994

Άρθρο 31 Λογιστικός προσδιορισμός του καθαρού εισοδήματος

1. Το καθαρό εισόδημα των επιχειρήσεων που τηρούν «βιβλία με την απλογραφική ή διπλογραφική μέθοδο» εξευρίσκεται λογιστικώς με έκπτωση από τα ακαθάριστα έσοδα, όπως αυτά ορίζονται στο προηγούμενο άρθρο, των ακόλουθων εξόδων," με την επιφύλαξη των διατάξεων των άρθρων 51Α και 51Β του παρόντος"[....]

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 21 του Ν.4172/2013(Κ.Φ.Ε. ισχύς από 01.01.2014) ορίζεται

ότι:

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,[....]

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.[...]. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη. Δεν λαμβάνεται υπόψη κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, η πράξη πώλησης περιουσιακού στοιχείου από φυσικό πρόσωπο, το οποίο έχει αποκτηθεί αιτία κληρονομιάς ή με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού ή έχει διακρατηθεί για χρονικό διάστημα μεγαλύτερο των πέντε (5) ετών.».

Επειδή, σύμφωνα με το άρθρο 22 του Ν.4172/2013 ορίζεται ότι:

Άρθρο 22 Εκπιπτόμενες επιχειρηματικές δαπάνες

Κατά τον προσδιορισμό του κέρδους από επιχειρηματική δραστηριότητα, επιτρέπεται η έκπτωση όλων των δαπανών, με την επιφύλαξη των διατάξεων «του άρθρου 23 του Κ.Φ.Ε.» οι οποίες:

α) β)..... γ) **εγγράφονται στα τηρούμενα βιβλία απεικόνισης των συναλλαγών της περιόδου κατά την οποία πραγματοποιούνται και αποδεικνύονται με κατάλληλα δικαιολογητικά.**

Επειδή, όπως αναφέρεται στην από 14.06.2018 έκθεση μερικού έλεγχου, από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του έλεγχου, προέκυψε ότι ο προσφεύγων προεβη σε επαναλαμβανόμενες αγορές Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων και δικύκλων, είτε από ιδιώτες με υπεύθυνη δήλωση, είτε από επιχειρήσεις εμπορίας ΕΙΧ και δικύκλων οι οποίες έχουν εκδώσει φορολογικά στοιχεία, τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης προς τον προσφεύγοντα και σε πωλήσεις είτε προς ιδιώτες με υπεύθυνη δήλωση, είτε προς επιχειρήσεις εμπορίας ΕΙΧ.

Επειδή, ο έλεγχος προσδιόρισε ως ακαθάριστο εισόδημα το σύνολο της καθαρής αξίας των πωλήσεων (με την μέθοδο της εσωτερικής υφαίρεσης του συντελεστή ΦΠΑ ανά πραγματοποιηθείσα πώληση) και το καθαρό εισόδημα για τις χρήσεις 2012, 2013 (εξωλογιστικά / αντικειμενικά), με τον μοναδικό συντελεστή καθαρού κέρδους, ενώ για τα φορολογικά έτη 2014,2015 ως κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα το ακαθάριστο εισόδημα χωρίς την αφαίρεση των σχετικών δαπανών καθώς ο προσφεύγων δεν τήρησε βιβλία και στοιχεία, ως εξής:

Ελεγχόμενα Έτη	Ακαθάριστα Έσοδα	Καθαρό Εισόδημα (φορολογητέο)
01.01.2012 - 31.12.2012	44.552,84	7.484,88
01.01.2013 - 31.12.2013	14.634,14	2.634,15
01.01.2014 - 31.12.2014	16.585,37	16.585,37
01.01.2015 - 31.12.2015	16.788,61	16.788,61

Επειδή, δεν τηρήθηκαν βιβλία και στοιχεία με αποτέλεσμα οι δαπάνες να μην έχουν καταχωρηθεί σε βιβλία και ως εκ τούτου δεν δύναται να αναγνωριστούν προς έκπτωση οι δαπάνες που πραγματοποιήθηκαν σύμφωνα με το άρθρο 31 του ν.2238/94 και του άρθρου 22 περ. γ του ν.4172/2013.

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα ότι δεν είναι έμπορος κατά το σύστημα του Φόρου Εισοδήματος, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος και οι προσβαλλόμενες οριστικές πράξεις φόρου εισοδήματος πρέπει να επικυρωθούν.

Β) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΗΝ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ Φ.Π.Α.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων του **Ν.2859/2000 (ΦΠΑ)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 3 Υποκείμενοι στο φόρο

1. Στο φόρο υπόκειται:

α) κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο, ημεδαπό ή αλλοδαπό ή ένωση προσώπων, εφόσον ασκεί κατά τρόπο ανεξάρτητο Οικονομική δραστηριότητα, ανεξάρτητα από τον τόπο εγκατάστασης, τον επιδιωκόμενο σκοπό ή το αποτέλεσμα της δραστηριότητας αυτής,

Άρθρο 4 Οικονομική δραστηριότητα

1. Οικονομική δραστηριότητα, κατά την έννοια της διάταξης της παραγράφου 1 του άρθρου 3, θεωρείται οποιαδήποτε από τις δραστηριότητες του παραγωγού, του εμπόρου η αυτού που παρέχει υπηρεσίες.

Άρθρο 30 Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου

«1. Ο υποκείμενος δικαιούται να εκπέσει, από το φόρο που αναλογεί στις ενεργούμενες από αυτόν πράξεις παράδοσης αγαθών, [...], το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών[...] που έγιναν σε αυτόν[...]. Η έκπτωση αυτή παρέχεται κατά το μέρος που τα αγαθά και οι υπηρεσίες χρησιμοποιούνται για την πραγματοποίηση πράξεων που υπάγονται στο φόρο.

Άρθρο 45 Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

1. Η παράδοση μεταχειρισμένων αγαθών, όπως αυτά ορίζονται με τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 8 του άρθρου 46, καθώς και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκειμένου στο φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

Άρθρο 48 Αρμόδια φορολογική αρχή Φορολογικός έλεγχος

3. Εφόσον διαπιστώνεται ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων, τα οποία τηρεί ο υπόχρεος στο φόρο, **αναφορικά με τη φορολογητέα αξία, τα ποσοστά ή τις εκπτώσεις του**

φόρου, ο Προϊστάμενος ΔΟΥ προβαίνει στον προσδιορισμό τους με βάση τα υπόψη του στοιχεία και ιδίως:

α) Τα ακαθάριστα έσοδα που προσδιορίζονται ύστερα από έλεγχο στη φορολογία εισοδήματος, τις αγορές και τις σχετικές με το φόρο του παρόντος νόμου δαπάνες.

β) τα συναφή στοιχεία που προκύπτουν από τον έλεγχο άλλων φορολογιών από πληροφορίες που διαθέτει ή περιέχονται σ' αυτόν. Η ανεπάρκεια ή ανακρίβεια των βιβλίων και στοιχείων κρίνεται σύμφωνα με τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων και της φορολογίας εισοδήματος.

Άρθρο 57 -Παραγραφή

1. Η Κοινοποίηση των πράξεων που προβλέπουν οι διατάξεις των άρθρων 49 και 50 του παρόντος δεν μπορεί να γίνει ύστερα από πάροδο πενταετίας από το τέλος του έτους μέσα στο οποίο λήγει η προθεσμία για την υποβολή της εκκαθαριστικής δήλωσης[.....]. Μετά την πάροδο της πενταετίας παραγράφεται το δικαίωμα του Δημοσίου για την Επιβολή του φόρου.

2. Κατ' εξαίρεση από τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου μπορεί να κοινοποιηθεί πράξη και μετά την πάροδο πενταετίας, όχι όμως και μετά την πάροδο δεκαετίας εφόσον:

α) δεν υποβλήθηκε εκκαθαριστική δήλωση ή έκτακτη στις περιπτώσεις που δεν υπάρχει υποχρέωση για υποβολή εκκαθαριστικής,[.....]

Επειδή, με την εγκύκλιο 1043712/1633/468/Πολ.1104/10.4.95 ορίζεται ότι:

I. ΓΕΝΙΚΑ

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του νόμου 2275/1994 (ΦΕΚ 238Α/29.12.94), προστέθηκαν δύο νέα άρθρα, 36α και 36β, με τα οποία γίνεται εναρμόνιση του ν.1642/86 με την οδηγία 94/5 (έβδομη οδηγία ΦΠΑ) του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης. Με τις διατάξεις των άρθρων αυτών, που ισχύουν από 1.1.1995 ορίζονται δύο νέα ειδικά καθεστώτα φορολογίας, τα οποία αφορούν: α) το καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας (άρθρο 36α) και β) το καθεστώς φορολογίας της παράδοσης μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, που πραγματοποιείται σε δημοπρασίες από διοργανωτή δημοπρασίας (άρθρο 36β).

II. ΕΙΔΙΚΑ

Για την εφαρμογή των νέων διατάξεων, θέτουμε υπόψη σας τα παρακάτω.

Άρθρο 36α

Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκειμένων στο φόρο μεταπωλητών που παραδίδουν μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας

Σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου αυτού, σας γνωρίζουμε τα εξής:

I. Δικαιολογητικοί λόγοι επιβολής του ειδικού καθεστώτος - πρόσωπο που εφαρμόζει το καθεστώς.

Με τις διατάξεις του άρθρου αυτού, καθιερώνεται από 1-1-1995 νέο ειδικό καθεστώς επιβολής ΦΠΑ στις παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών και αντικειμένων καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας, που διενεργούνται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος είναι εγκαταστημένος στο εσωτερικό της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Το παραπάνω ειδικό καθεστώς επιβολής ΦΠΑ εφαρμόζεται στις περιπτώσεις μεταπώλησης των προαναφερθέντων αγαθών από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος τα αγόρασε από πρόσωπα τα οποία είχαν επιβαρυνθεί με φόρο σαν τελικοί καταναλωτές κατά το στάδιο της αγοράς τους δεδομένου ότι τα πρόσωπα αυτά (προμηθευτές του υποκειμένου στο φόρο μεταπωλητή) δεν

είχαν δικαίωμα να εκπέσουν ή να τους επιστραφεί, ο φόρος που επιβάρυνε την απόκτηση των αγαθών αυτών.

Για το λόγο αυτό και για την αποφυγή της διπλής φορολογίας κατά τη μεταπώληση, εφαρμόζεται από 1-1-1995 το νέο ειδικό καθεστώς το οποίο προβλέπει την επιβολή ΦΠΑ στο περιθώριο κέρδους (μικτό κέρδος) που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τις παραδόσεις του εν λόγω αγαθών, εφόσον πληρούνται ορισμένες προϋποθέσεις, οι οποίες αναλύονται κατωτέρω.

2. Προϋποθέσεις εφαρμογής του ειδικού καθεστώτος

Προκειμένου να παρασχεθεί στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή το δικαίωμα να υπολογίζει τον ΦΠΑ στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί πρέπει τα μεταπωλούμενα από αυτόν αγαθά να του έχουν παραδοθεί στο εσωτερικό της χώρας ή από άλλο κράτος μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης από τα παρακάτω πρόσωπα:

α) πρόσωπα μη υποκείμενα στο φόρο δηλαδή από ιδιώτες, το Δημόσιο, ΝΠΔΔ μη υποκείμενα στο φόρο ή [.....]

3. Φορολογητέα Αξία - Φόρος - Υποβολή Δηλώσεων ΦΠΑ

Εφόσον συντρέχει μια από τις παρακάτω προϋποθέσεις α-δ της προηγούμενης παραγράφου 2, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόσει στις παραδόσεις των αγαθών που προαναφέρθηκαν, το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού. Στην περίπτωση αυτή ο υπολογισμός του φόρου γίνεται για κάθε παράδοση ξεχωριστά, στο περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί από κάθε αγαθό. Ως περιθώριο κέρδους θεωρείται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού και της τιμής αγοράς του, μειωμένο με το ΦΠΑ που εμπεριέχεται στη θετική αυτή διαφορά (περιθώριο κέρδους), ο οποίος βρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση.[....]

Σε περίπτωση κατά την οποία, η τιμή αγοράς ενός αγαθού είναι μεγαλύτερη από την τιμή πώλησής του, δηλαδή προκύπτει αρνητική διαφορά, δεν υπάρχει φορολογητέα αξία και η αρνητική αυτή διαφορά δεν συμψηφίζεται με τυχόν θετική διαφορά που προκύπτει από παράδοση άλλου αγαθού στην ίδια φορολογική περίοδο ούτε μεταφέρεται για συμψηφισμό σε επόμενη φορολογική περίοδο.[....]

Σημειώνεται ότι, ο συντελεστής ΦΠΑ που εφαρμόζεται στο περιθώριο κέρδους (μικτό κέρδος) είναι αυτός ο οποίος ισχύει για την παράδοση του συγκεκριμένου αγαθού,[....]

9.Παράλληλη διενέργεια πράξεων του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ και του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 36α, από τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή.[....]

Επειδή, με το αρ.πρωτ.1099747/2324/A0012/3.5.2007, έγγραφο του Υπουργείου(ΓΕΝ. ΓΡΑΜΜΑΤΕΙΑ ΦΟΡΟΛΟΓΙΚΩΝ & ΤΕΛΩΝΕΙΑΚΩΝ ΘΕΜΑΤΩΝ-ΓΕΝ. Δ/ΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ) δόθηκαν διευκρινήσεις για την Φορολογική μεταχείριση μεταβίβασης αυτοκινήτων.

Α)ΦΟΡΟΛΟΓΙΑ ΕΙΣΟΔΗΜΑΤΟΣ

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. ζ της παρ. 3 του άρθρου 28 του ΚΦΕ (ν. [2238/1994](#)) θεωρείται ως εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και η πραγματοποιηθείσα αυτόματη υπερτίμηση του πάγιου κεφαλαίου που χρησιμοποιείται στην επιχείρηση, καθώς και η υπερτίμηση που δεν πραγματοποιήθηκε, εφόσον αυτή έχει περιληφθεί στην απογραφή.

2. Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν.δ. [1146/1972](#) όπου δια την κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου μεταβίβασης δικαιώματος κυριότητας ή ετέρου εμπράγματος δικαιώματος επί αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέτας, απαιτείται εκ του νόμου να λαμβάνεται υπόψη ή να σημειούται σε αυτή η αξία του οχήματος ως εμπορεύματος, αυτή υπολογίζεται ως το πηλίκον το προκύπτον εκ της διαιρέσεως των κατά τις διατάξεις του παρόντος οριζόμενων προς καταβολήν τελών [χαρτοσήμου](#) του οχήματος δια συντελεστή ίσου προς το δέκα οκτώ χιλιοστά της μονάδας (0,018).

Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο της ΔΟΥ για την εφαρμογή των

διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, η αξία του οχήματος ως εμπορεύματος (για τις ανάγκες της παρ. 1 του παρόντος), εκτός αν προκύπτει μεγαλύτερη με βάση το συμβόλαιο ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, οπότε και λαμβάνεται υπόψη αυτή.[.....]

4. Περαιτέρω σύμφωνα με την 1002804/53/A0012/ΠΟΛ.1002/10.1.2001 γίνεται δεκτό, η αξία πώλησης του αυτοκινήτου εξακολουθεί να εξευρίσκεται με βάση τα τέλη χαρτοσήμου έστω και αν αυτά καταργήθηκαν με το άρθρο 27 του ν. [2873/2000](#).

Β) ΦΠΑ

1. Σύμφωνα με τις συνδυασμένες διατάξεις των άρθρων 2 παρ. 1 περίπτ. α, 3 παρ. 1 περίπτ. α και 4 του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)), η παράδοση (πώληση) αγαθών υπάγεται στο φόρο προστιθέμενης αξίας εφόσον πραγματοποιείται από επαχθή αιτία (με αντάλλαγμα) στο εσωτερικό της χώρας από υποκείμενο στο φόρο που ενεργεί με αυτή την ιδιότητα.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 του ανωτέρω Κώδικα, όπως αυτές έχουν ερμηνευθεί με την ΕΔΥΟ 1043712/1633/468/A0014/[ΠΟΛ.1104/10.4.1995](#), ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που πραγματοποιεί παραδόσεις μεταχειρισμένων αγαθών (περιλαμβάνονται τα αυτοκίνητα) για τις οποίες εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς φορολογίας του άρθρου αυτού, υποχρεούται στα στοιχεία που εκδίδει κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ενσωματώνει στην τιμή πώλησης τον ΦΠΑ που αναλογεί στις εν λόγω παραδόσεις (παρ. 8 περίπτ. β'). Ο φόρος δεν αναγράφεται ξεχωριστά στο στοιχείο πώλησης. Αντίθετα στο στοιχείο πρέπει να αναγράφεται η ένδειξη «παράδοση με το καθεστώς του άρθρου 45 – ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος».

3. Εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 22 παρ. 1 περίπτ. κθ του Κώδικα ΦΠΑ απαλλάσσεται από το φόρο η παράδοση αγαθού ή αγαθών επιχείρησης ως συνόλου, κλάδου ή μέρους αυτής από επαχθή ή χαριστική αιτία ή με τη μορφή εισφοράς σε υφιστάμενο ή συνιστώμενο νομικό πρόσωπο, από δραστηριότητα αποκλειστικά απαλλασσόμενη ή εξαιρούμενη από φόρο ή από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41, εφόσον για τα αγαθά αυτά δεν είχε παρασχεθεί ούτε ασκηθεί άμεσα δικαίωμα έκπτωσης, καθώς επίσης και η παράδοση αγαθών των οποίων η κτήση ή η διάθεση έχει εξαιρεθεί από το δικαίωμα έκπτωσης σύμφωνα με την παρ. 4 του άρθρου 30.

4. Με βάση τα προεκτεθέντα, ενδεικτικά παραθέτουμε τα ακόλουθα παραδείγματα:

- Η μεταβίβαση ΕΙΧ αυτοκινήτου από ιδιώτη (από μη υποκείμενο στο φόρο) σε οποιονδήποτε, δεν εμπίπτει στις διατάξεις του ΦΠΑ.
- Η μεταβίβαση αυτοκινήτου μεταφοράς ασθενών από ιατρικό κέντρο (χρησιμοποιήθηκε σε απαλλασσόμενη δραστηριότητα), καθώς και η πώληση αγροτικού αυτοκινήτου από αγρότη του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 41 του Κώδικα ΦΠΑ, για τα οποία αυτοκίνητα καταβλήθηκε από τους πωλητές ΦΠΑ αγοράς και δεν εκτέσθηκε, απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.
- Η μεταβίβαση ΕΙΧ αυτοκινήτου μέχρι εννέα θέσεων, από επιχείρηση που δεν έχει αντικείμενο εργασιών την πώληση ή μίσθωση αυτοκινήτων ή τη μεταφορά προσώπων με κόμιστρο, το οποίο είχε αγορασθεί ως πάγιο της επιχείρησης (δεν παρέχεται από το άρθρο 30 παρ. 4 δικαίωμα έκπτωσης του ΦΠΑ αγοράς), απαλλάσσεται από το ΦΠΑ.
- Αντίθετα, η μεταβίβαση ΕΙΧ μέχρι εννέα θέσεων από επιχείρηση με αντικείμενο εργασιών την πώληση, μίσθωση ή μεταφορά προσώπων με κόμιστρο υπάγεται στο ΦΠΑ.
- Η μεταβίβαση ΦΙΧ από επιχείρηση υποκείμενη στο φόρο υπάγεται στο ΦΠΑ.

5. Ανεξάρτητα από τα ανωτέρω, με τις διατάξεις του άρθρου 18α παρ. 3 περίπτ. α' του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων (π.δ. 186/1992), όπως αυτός συμπληρώθηκε με το άρθρο 1 του ν. [3193/2003](#) (ΦΕΚ 266ΑΑ), ορίζεται ότι στο τιμολόγιο, όταν η πράξη (που αφορά) απαλλάσσεται από ΦΠΑ, πέραν των όσων ορίζονται από τις κατ' ιδίαν διατάξεις του Κώδικα αυτού, αναγράφεται υποχρεωτικά η αντίστοιχη εθνική διάταξη ή κάθε άλλη διάταξη σύμφωνα με την οποία η παράδοση του αγαθού απαλλάσσεται.

6. Τέλος σημειώνουμε ότι, σε περίπτωση αμφιβολιών, εάν κάποια πώληση αυτοκινήτου πληροί τις προϋποθέσεις φορολόγησης ή βρίσκεται εκτός του πεδίου εφαρμογής του ΦΠΑ ή απαλλάσσεται από

το ΦΠΑ, θα πρέπει να απευθύνετε σχετικό ερώτημα στη ΔΟΥ του πωλητή, η οποία είναι αρμόδια να ερευνήσει το πραγματικό αυτό γεγονός και να σας απαντήσει.

Επειδή, με την απόφαση του ΣτΕ 2008/2017 (Δημοσιεύθηκε στις 27-12-2017) Αυτοτελής έλεγχος για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για την επιβολή ΦΠΑ, κρίθηκε ότι:

«4. [...] Με την αναιρεσιβαλλόμενη απόφαση το δίκασαν διοικητικό εφετείο ερμήνευσε το άρθρο 38 του ν. 1642/1986 σύμφωνα με τη νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας, η οποία παγίως δέχεται ότι για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ εφαρμόζονται οι ίδιες αρχές που τυγχάνουν εφαρμογής για τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε φόρο εισοδήματος, κατά δε τον προσδιορισμό των ακαθαρίστων εσόδων για προσδιορισμό ΦΠΑ καμία δέσμευση δεν υφίσταται κατά νόμο από όσα έχουν γίνει δεκτά στη φορολογία εισοδήματος. Συνεπώς, προκειμένου να προσδιοριστούν τα ακαθάριστα έσοδα των επιχειρήσεων που υπόκεινται σε ΦΠΑ, διενεργείται αυτοτελής έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων της επιχείρησης και συντάσσεται ιδιαίτερη αυτοτελής έκθεση, δεν αρκεί δε ο έλεγχος των βιβλίων και στοιχείων που έχει γίνει στη φορολογία εισοδήματος και ο προσδιορισμός, με βάση τα δεδομένα του ελέγχου αυτού, των ακαθαρίστων εσόδων τόσο στη φορολογία εισοδήματος όσο και στον ΦΠΑ, χωρίς πάντως να αποκλείεται να συμπέσουν ο' διαπιστώσεις του ελέγχου και στις δύο φορολογίες (ΣτΕ 2910/2016, ΣτΕ 4236/2011, ΣτΕ 3340/2011, ΣτΕ 756/2003, ΣτΕ 2357/2001 κ.α.).»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι
«6. Αν με την απόφαση ακυρώνεται, μερικά ή ολικά, ή τροποποιείται η πράξη της φορολογικής αρχής, η Υπηρεσία Εσωτερικής Επανεξέτασης οφείλει να αιτιολογεί την απόφαση αυτή επαρκώς με νομικούς ή και πραγματικούς ισχυρισμούς. Σε περίπτωση απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής, η αιτιολογία μπορεί να συνίσταται στην αποδοχή των διαπιστώσεων της οικείας πράξης προσδιορισμού φόρου. Σε κάθε περίπτωση η απόφαση πρέπει να περιέχει τουλάχιστον την οριστική φορολογική υποχρέωση του υπόχρεου, το καταλογιζόμενο ποσό και την προθεσμία καταβολής αυτού.
«Η φορολογική αρχή, της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες, εκδίδει νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της Υπηρεσίας Εσωτερικής Επανεξέτασης.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 64 του Ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.) ορίζεται ότι

Άρθρο 64 Επαρκής αιτιολογία

« 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, όπως αναφέρεται στην από 14.06.2018 έκθεση μερικού ελέγχου ΦΠΑ Ν.2859/2000 **από τα στοιχεία που τέθηκαν στην διάθεση του ελέγχου προέκυψε ότι ο προσφεύγων προέβη σε αγορές Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων και δικύκλων, είτε από ιδιώτες με υπεύθυνη δήλωση, είτε από επιχειρήσεις εμπορίας ΕΙΧ και δικύκλων οι οποίες έχουν εκδώσει φορολογικά στοιχεία, τιμολόγιο, απόδειξη λιανικής πώλησης προς τον προσφεύγοντα και σε πωλήσεις** είτε προς ιδιώτες με υπεύθυνη δήλωση, είτε προς επιχειρήσεις εμπορίας ΕΙΧ. με πλήθος συναλλαγών ανά ελεγχόμενη διαχ. περίοδο ως εξής:

Ελεγχόμενα Έτη	Πλήθος Συναλλαγών (Αγορές και Πωλήσεις ΕΙΧ
-----------------------	---

	αυτοκινήτων και δίκυκλων)
01.01.2010 - 31.12.2010	8 (σελ. 4 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ)
01.01.2011 - 31.12.2011	11 (σελ. 8 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ)
01.01.2012 - 31.12.2012	11 (σελ.12 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ)
01.01.2013 - 31.12.2013	10 (σελ.15 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ)
01.01.2014 - 31.12.2014	9 (σελ.19 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ)
01.01.2015 - 31.12.2015	7 (σελ.22 έκθεσης έλεγχου ΦΠΑ)

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι ο προσφεύγων σε όλα τα ελεγχόμενα έτη προέβη σε επαναλαμβανόμενες αγορές και πωλήσεις ΕΙΧ/Δίτροχων, με σκοπό το κέρδος, άσκησε εμπορική δραστηριότητα, και είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ.

Επειδή, όπως προκύπτει από την από 14/06/2018 έκθεση μερικού έλεγχου ΦΠΑ, η φορολογική αρχή δεν προσδιόρισε αυτοτελώς την υποχρέωση του προσφεύγοντα ως προς τον ΦΠΑ καθώς δεν έλαβε υπόψη της τα στοιχεία των αγοραπωλησιών που είχε στην διάθεση της. Ειδικότερα δεν προέβη σε διαχωρισμό της κάθε παράδοσης(πώλησης) αυτοκινήτου/δίτροχου ανάλογα με τον τρόπο με τον οποίο είχε αγοραστεί, καθώς ο προσφεύγων πραγματοποίησε αγορές είτε από ιδιώτες, οπότε έπρεπε να εφαρμοστεί το άρθρο 45 του ν.2859/2000, είτε από επιχειρήσεις εμπορίας ΕΙΧ και δίκυκλων έχοντας λάβει φορολογικό στοιχείο οπότε θα έπρεπε να το αναγνωριστεί το δικαίωμα έκπτωσης των φορολογητέων εισροών που πραγματοποίησε σύμφωνα με τα άρθρα 30,32 του ν.2859/2000. Ως αποτέλεσμα της προαναφερθείσας παράλειψης ο προσδιορισμός του ΦΠΑ καθίσταται αναπαισιόλητος που συνιστά παράβαση ουσιώδους τύπου της διαδικασίας (ΣτΕ 1542/16).

Επειδή, σε κάθε περίπτωση επί μη υποβολής δηλώσεων ΦΠΑ το δικαίωμα της φορολογικής αρχής να επιβάλλει τον σχετικό φόρο δεν έχει παραγραφεί. Περαιτέρω σύμφωνα με το τέταρτο εδάφιο της παραγράφου 6 του άρθρου 63 ΚΦΔ, η φορολογική αρχή της οποίας η πράξη ακυρώνεται για τυπικές πλημμέλειες εκδίδεται νέα πράξη σύμφωνα με τα οριζόμενα στην απόφαση της υπηρεσίας εσωτερικής επανεξέτασης..

Γ) ΩΣ ΠΡΟΣ ΤΑ ΠΡΟΣΤΙΜΑ ΓΙΑ ΠΑΡΑΒΑΣΕΙΣ του ΦΠΑ, του ΠΔ186/1992(ΚΒΣ), του ν.4093/2012(ΚΦΑΣ), του Ν.4308/2014(ΕΛΠ),του άρθρου 54 Ν.4174/2013(ΚΦΔ).

- **Ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α.**

Επειδή, ο προσφεύγων άσκησε εμπορική δραστηριότητα και δεν υπέβαλε δήλωση έναρξης εργασιών όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 36 & 1^α ούτε δηλώσεις(περιοδικές & εκκαθαριστικές) ΦΠΑ όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 38 & 1^α του Ν.2859/2000, ως εκ τούτου **πρέπει να επικυρωθούν** οι υπ. αρ. **1) Α/Α/18**, Αρ. ελεγχ.:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2010- 31/12/2010, **2)η υπ' αριθμ. Α/Α/18**, Αρ. ελεγχ.:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2011- 31/12/2011, **3) η υπ' αριθμ. Α/Α/18**, Αρ. ελεγχ.:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012, **4)η υπ' αριθμ. Α/Α/18**, Αρ. ελεγχ.:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013, **5)η υπ' αριθμ. Α/Α/18**, Αρ. ελεγχ.:/2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Άρθρου 54 ν. 4174/2013, Φορολογικό Έτος: 2015.

- **Ως προς την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ**

Επειδή, για τις αγορές δίκυκλων που πραγματοποίησε ο προσφεύγων στις ημερομηνίες

05/03/2012 και 04/07/2012 από τον προμηθευτή ΑΦΜ
(Μοτοσυκλέτες-Αντ/κα-Σέρβις) έχουν εκδοθεί από τον προμηθευτή, αντίστοιχα η υπ. αρ. Α.Λ.Π.
...../2012 ποσού 11.000,00 ευρώ(σχετ.67) και η υπ. αρ. Α.Λ.Π/2012 ποσού 2.400,00
ευρώ (σχετ.82), συνεπώς για τις δυο αυτές αγορές ο προσφεύγων ως ασκών εμπορική
δραστηριότητα, δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει Τιμολόγιο Αγοράς, και ως εκ τούτου το ποσόν
προστίμου που καταλόγισε ο έλεγχος για τις δυο αυτές παραβάσεις (13.400,00 χ 25% = 3.350,00
ευρώ) θα πρέπει να διαγραφεί.

Συνεπώς, **τροποποιούμε την ανωτέρω πράξη** κατά το ποσόν των 3.350,00 ευρώ, ήτοι το **συνολικό πρόστιμο** με βάσει την παρούσα απόφαση ανέρχεται στο ποσόν ύψους **18.913,21 ευρώ**.

• **Ως προς την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ**

Επειδή, για την αγορά δικύκλου που πραγματοποίησε ο προσφεύγων την 09/07/2013 έχει εκδοθεί
από τον προμηθευτή ΑΦΜ
(Πωλήσεις-Σέρβις-Αντ/κα) η υπ. αρ. /2013 Α.Λ.Π..ποσού 1.300,00 ευρώ (σχετ.94) και για την
αγορά την 10/10/2013 έχει εκδοθεί από τον ΑΦΜ
(εμπόριο μοτοσυκλετών) η υπ. αρ. /2013 Α.Λ.Π..ποσού 2.040,00 (σχετ.100), συνεπώς για
τις δυο αυτές αγορές δίκυκλων ο προσφεύγων ως ασκών εμπορική δραστηριότητα, δεν είχε
υποχρέωση να εκδώσει Τιμολόγιο Αγοράς, και ως εκ τούτου το ποσόν προστίμου που καταλόγισε ο
έλεγχος για τις δυο αυτές παραβάσεις(3.340,00 χ 25% = 835,00 ευρώ) θα πρέπει να διαγραφεί.

Συνεπώς, **τροποποιούμε την ανωτέρω πράξη** κατά το συνολικό ποσόν των 835,00 ευρώ, ήτοι το
συνολικό πρόστιμο με βάσει την παρούσα απόφαση ανέρχεται στο ποσόν ύψους **8.058,53 ευρώ**.

• **Ως προς την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου Άρθρου 54
Ν.4174/2013**

Επειδή, για την αγορά δικύκλου που πραγματοποίησε ο προσφεύγων την 05/05/2014 έχει εκδοθεί
από τον προμηθευτή ΑΦΜ
(Μοτοσυκλέτες-Αντ/κα-Σέρβις) η υπ. αρ. Α.Λ.Π...../2014 ποσού 3.000,00 ευρώ.(σχετ.110), συνεπώς για την αγορά
αυτή ο προσφεύγων ως ασκών εμπορική δραστηριότητα, δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει Τιμολόγιο
Αγοράς, και ως εκ τούτου το ποσόν προστίμου που καταλόγισε ο έλεγχος για την παράβαση αυτή
ποσόν 250,00 ευρώ) θα πρέπει να διαγραφεί.

Συνεπώς, **τροποποιούμε την ανωτέρω πράξη** κατά το συνολικό ποσόν των 250,00 ευρώ, ήτοι το
συνολικό πρόστιμο με βάσει την παρούσα απόφαση ανέρχεται στο ποσόν ύψους **4.000,00 ευρώ**.

• **Ως προς την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου Άρθρου
54 Ν.4174/2013**

Επειδή, για την αγορά δικύκλου που πραγματοποίησε ο προσφεύγων την 20/01/2015 έχει εκδοθεί
από τον προμηθευτή ΑΦΜ
(Μοτοσυκλέτες-Αντ/κα-Σέρβις) η υπ. αρ. Α.Λ.Π...../2015 ποσού 4.590,00 ευρώ.(σχετ.130), συνεπώς για την αγορά
αυτή ο προσφεύγων ως ασκών εμπορική δραστηριότητα, δεν είχε υποχρέωση να εκδώσει Τιμολόγιο
Αγοράς, και ως εκ τούτου το ποσόν προστίμου που καταλόγισε ο έλεγχος για την παράβαση αυτή
ποσόν 250,00 ευρώ, θα πρέπει να διαγραφεί.

Συνεπώς, **τροποποιούμε την ανωτέρω πράξη** κατά το συνολικό ποσόν των 250,00 ευρώ, ήτοι το
συνολικό πρόστιμο με βάσει την παρούσα απόφαση ανέρχεται στο ποσόν ύψους **3.500,00 ευρώ**.

- Ως προς τις υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 και υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ. /2018 πράξεις επιβολής προστίμου Άρθρου 7 Ν.4337/2015, ορθώς επιβλήθηκαν τα ποσά των προστίμων και ως εκ τούτου οι πράξεις αυτές πρέπει να επικυρωθούν.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της από. 23-11-2018 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ ενδικοφανούς προσφυγής, σύμφωνα με το ως άνω σκεπτικό.

1) Ως προς την Φορολογία Εισοδήματος, επικυρώνουμε:

α) την υπ' αριθμ. /2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2013, (Διαχ. περιόδου 01/01/2012 - 31/12/2012, **β**) την υπ' αριθμ. /2018 οριστικής πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος Οικονομικού Έτους 2014, (Διαχ. περιόδου 01/01/2013-31/12/2013) **γ**) την υπ' αριθμ. /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού έτους 2014, **δ**) την υπ' αριθμ. /2018 οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος, Φορολογικού έτους 2015.

2) Ως προς τον Φ.Π.Α., ακυρώνουμε:

α) την υπ' αριθμ. Α/Α /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2010- 31/12/2010, **β**) την υπ' αριθμ. Α/Α /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2011- 31/12/2011, **γ**) την υπ' αριθμ. Α/Α /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012, **δ**) την υπ' αριθμ. Α/Α /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013, **ε**) την υπ' αριθμ. Α/Α /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Φορολογικό Έτος 2014, **στ**) την υπ' αριθμ. Α/Α /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α., Φορολογικό Έτος 2015.

3) Ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου Φ.Π.Α., επικυρώνουμε:

α) την υπ' αριθμ. **Α/Α** /18, Αρ. ελεγχis: /18-10-2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2010- 31/12/2010, **β**) την υπ' αριθμ. **Α/Α** /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2011- 31/12/2011, **γ**) την υπ' αριθμ. **Α/Α** /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2012- 31/12/2012, **δ**) την υπ' αριθμ. **Α/Α** /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Διαχειριστική Περίοδος: 01/01/2013- 31/12/2013, **ε**) την υπ' αριθμ. Α/Α /18, Αρ. ελεγχis: /2018 Πράξης Επιβολής Προστίμου Φ.Π.Α., Άρθρου 54 ν. 4174/2013, Φορολογικό Έτος: 2015.

4) Ως προς τις πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ, ΚΦΑΣ, ΕΛΠ, ΚΦΔ.

α) επικυρώνουμε:

- α1)** την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου Άρθρου 7 Ν.4337/2015.
α2) την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου Άρθρου 7 Ν.4337/2015.

β) τροποποιούμε:

- β1)** την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΒΣ
β2) την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ
β3) την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013

β4) την υπ. αρ. Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξεις επιβολής προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Νέας Ιωνίας.

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

Είδος Φόρου/Προστίμου	Διαχ. χρήση / Φορολογικό έτος	Συνολικό ποσό
Φόρος Εισοδήματος	01/01/2012-31/12/2012	2.075,10 €
Φόρος Εισοδήματος	01/01/2013-31/12/2013	1.252,30 €
Φόρος Εισοδήματος	01/01/2014-31/12/2014	6.771,16 €
Φόρος Εισοδήματος	01/01/2015-31/12/2015	6.765,17 €
Φ.Π.Α.	01/01/2010-31/12/2010	0,00 €
Φ.Π.Α.	01/01/2011-31/12/2011	0,00 €
Φ.Π.Α.	01/01/2012-31/12/2012	0,00 €
Φ.Π.Α.	01/01/2013-31/12/2013	0,00 €
Φ.Π.Α.	01/01/2014-31/12/2014	0,00 €
Φ.Π.Α.	01/01/2015-31/12/2015	0,00 €
Πρόστιμο ΦΠΑ	01/01/2010-31/12/2010	300,00 €
Πρόστιμο ΦΠΑ	01/01/2011-31/12/2011	200,00 €
Πρόστιμο ΦΠΑ	01/01/2012-31/12/2012	100,00 €
Πρόστιμο ΦΠΑ	01/01/2013-31/12/2013	100,00 €
Πρόστιμο ΦΠΑ	01/01/2015-31/12/2015	100,00 €
Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΒΣ	01/01/2012-31/12/2012	18.913,21 €
Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου ΚΦΑΣ	01/01/2013-31/12/2013	8.058,53 €
Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου Άρθρου 7 Ν.4337/2015	2014	2.731,71 €
Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου Άρθρου 7 Ν.4337/2015	2015	3.739,97 €
Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013	2014	4.000,00 €
Α/Α ΧΕΙΡ...../2018 πράξη επιβολής προστίμου Άρθρου 54 Ν.4174/2013	2015	3.500,00 €

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

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ
ΤΗΣ ΥΠΟΔ/ΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΦΑΚΟΣ

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.