



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 30/03/2020

Αριθμός απόφασης: 649

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ Α4

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604526

ΦΑΞ : 213 1604567

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

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

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 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.), όπως αναριθμήθηκε τροποποιήθηκε και ισχύει».

γ. 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 αριθ. Δ.Ε.Δ. 126366 ΕΞ 2016/30-08-2016 (ΦΕΚ 2759/τ.Β'/01-08-2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 29.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του του ΑΦΜ κατοίκου
.....,, κατά α) της υπ.' αριθμ.

...../...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, Διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **β)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, Διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **γ)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, **δ)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, **ε)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, **στ)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

- 5.Τις ως ανωτέρω αναφερόμενες πράξεις των οποίων ζητείται η ακύρωση, άλλως η μεταρρύθμιση, την έκθεση έλεγχου εφαρμογής διατάξεων του Ν.4093/2012(ΚΦΑΣ) και του Ν. 4308/2014(ΕΛΠ) της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. Αττικής.
- 6.Το με αριθ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ2020 ΕΜΠ 25.02.2020 Υπόμνημα του προσφεύγοντα.
- 7.Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.
- 8.Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 29-11-2019 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

- Με την υπ' αριθ./...../2019 **Πράξη** Επιβολής Προστίμου Διαχ. **περιόδου 1/1/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε πρόστιμο** σε βάρος του προσφεύγοντα που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 4 παρ. 1 του ν. 2523/1997 και **του άρθρου 54 παρ. 1,2 του Ν.4174/2013(ΚΦΔ)**, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη δήλωσης έναρξης της δραστηριότητας του εμπόρου αυτοκινήτων, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 36 του Ν.2859/2000 και του άρθρου 10 του Ν. 4174/2013, **ποσού 100,00 ευρώ.**
- Με την υπ' αριθ./...../2019 **Πράξη** Επιβολής Προστίμου Διαχ. περιόδου **1/1/2013-31/12/2013 επιβλήθηκε πρόστιμο** σε βάρος του προσφεύγοντα που προβλέπεται από τις διατάξεις του **άρθρου 7 του Ν. 4337/17.10.2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς)** και του άρθρου 5 του ν.2523/1997, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης τριών(3) φορολογικών στοιχείων (Απόδειξη Λιαν. Συναλλαγών, Τιμολόγιο Πώλησης), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 7 του ν. 4073/2012(ΚΦΑΣ), συνολικής καθαρής αξίας συναλλαγών 277.504,06 χ 25%, **ήτοι συνολικού ποσού ύψους 69.376,01 ευρώ.**
- Με την υπ' αριθ./...../2019 **Πράξη** Επιβολής Προστίμου Φορολογικής περιόδου

1/1/2014-31/12/2014 επιβλήθηκε πρόστιμο σε βάρος του προσφεύγοντα που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/17.10.2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς) και του άρθρου 5 του ν.2523/1997, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ενός (1) φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Πώλησης), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 1 και 6 του ν. 4073/2012(ΚΦΑΣ), συνολικής καθαρής αξίας 57.000 χ 25%, ήτοι **συνολικού ποσού ύψους 14.250,00 ευρώ.**

- Με την υπ' αριθ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **1/1/2015-31/12/2015 επιβλήθηκε πρόστιμο** σε βάρος του προσφεύγοντα που προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 του Ν. 4337/17.10.2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς), και του άρθρου 5 του ν.2523/1997, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης τριών(3) φορολογικών στοιχείων (Τιμολόγια Πώλησης), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικής καθαρής αξίας 192.000 χ 25%, ήτοι **συνολικού ποσού ύψους 48.000,00 ευρώ.**
- Με την υπ' αριθ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **1/1/2016-31/12/2016 επιβλήθηκε πρόστιμο** σε βάρος του προσφεύγοντα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης τριών(3) φορολογικών στοιχείων (Απόδειξη Λιανικής Πώλησης, Τιμολόγιο Πώλησης), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του ν. 4308/2014(Ε.Λ.Π.), συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 55.751,85 χ 50%, ήτοι **συνολικού ποσού ύψους 27.875,92 ευρώ.**
- Με την υπ' αριθ./...../2019 Πράξη Επιβολής Προστίμου φορολογικής περιόδου **1/1/2017-31/12/2017 επιβλήθηκε πρόστιμο** σε βάρος του προσφεύγοντα που προβλέπεται από τις διατάξεις της παρ.1 του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2013, γιατί υπέπεσε στην παράβαση της μη έκδοσης ενός(1) φορολογικού στοιχείου (Τιμολόγιο Πώλησης), κατά παράβαση των διατάξεων των άρθρων 8,12 και 13 του ν. 4308/2014 (Ε.Λ.Π.), συνολικής αξίας Φ.Π.Α. 21.120,00 χ 50%, ήτοι **συνολικού ποσού ύψους 10.560,00 ευρώ.**

Ο προσφεύγων, τα ελεγχόμενα έτη 2013-2017, τηρούσε απλογραφικά βιβλία (Β' Κατηγορίας), είχε προβεί σε έναρξη εργασιών στις 03.02.2004 με **κύρια δηλωμένη δραστηριότητα (Μητρώο-TAXIS) του εμπορομεσίτη αυτοκινήτων** και έδρα επί της οδού αρ. (ιδιόχρηση επιφάνειας 20 τμ της κύριας κατοικίας).

Από τον έλεγχο που έγινε στην κίνηση των τραπεζικών του λογαριασμών (χρέωση-πίστωση ποσών), από την Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ (αρ. εντολής/...../2019), διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων τα ελεγχόμενα έτη 2013-2017, είχε προβεί κατ' επανάληψη σε αγορές και πωλήσεις μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων (Lamborghini,

Ferrari, Porsche, BMW, Mercedes, Land Rover), υψηλής αξίας, με αγορές από το εσωτερικό της χώρας αλλά και από κράτη μέλη της Ε.Ε., και πωλήσεις προς ιδιώτες και επιτηδευματίες, όπως αναλυτικά αναφέρεται η κάθε συναλλαγή (ΕΙΧ, ημερομηνία αγοράς/πώλησης, αξία αγοράς/ πώλησης), στην από 01.10.2019 έκθεση έλεγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ.

Ο προσφεύγων, που είναι επιτηδευματίας (εμπορομεσίτης-διαμεσολαβητής πωλήσεων αυτοκινήτων) και εκδίδει φορολογικά στοιχεία (απόδειξη λιανικών συναλλαγών και τιμολόγια για παροχή υπηρεσία-αμοιβή για την διαδικασία αγοράς αυτοκινήτων), στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, δήλωσε τα ποσά αυτά των αγοραπωλησιών μεταχειρισμένων ΕΙΧ αυτοκινήτων, στον κωδικό 719 (Δαπάνη για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίκτροχων κλπ οχημάτων) και στον κωδικό 781 (Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ), δηλαδή δεν συμπεριλήφθησαν στις δηλώσεις Φ.Ε. ως εμπορικής δραστηριότητας συναλλαγές.

Ο έλεγχος έκρινε ότι με τις επαναλαμβανόμενες αυτές πράξεις (αγοράς και πώλησης ΕΙΧ αυτοκινήτων), ο προσφεύγων, άσκησε την δραστηριότητα του εμπόρου των αυτοκινήτων, η οποία συνδέεται και λειτουργεί παράλληλα με την κύρια δηλωμένη δραστηριότητα του εμπορομεσίτη αυτοκινήτων, είχε σκοπό την επίτευξη κέρδους, έπρεπε να είχε προβεί στην δήλωση έναρξης αυτής της δραστηριότητας και όφειλε να εκδίδει για τις συναλλαγές αυτές τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία. Δηλαδή ο έλεγχος έκρινε ότι οι πράξεις αυτές έγιναν στο πλαίσιο άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας, συνιστούν εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις (άρθρο 28 ν.2238/1994 και άρθρο 21 ν.4172/2013 Κ.Φ.Ε.) επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. και για τις πράξεις αυτές είναι υποκείμενος στο ΦΠΑ ν.2859/2000 (ΚΦΠΑ).

Ο έλεγχος εξέδωσε τις προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής πρόστιμων ετών 2013-2017, και επέβαλε τα πρόστιμα, α) Μη δήλωσης έναρξης δραστηριότητας έτους 2013, β) Μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (αποδείξεων λιανικής, Τιμολόγια πώλησης) για το χρονικό διάστημα από 01.01.2013 έως 16.10.2015 σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 4337/2015 και για το χρονικό διάστημα από 17-10-2015 έως 31-12-2017 σύμφωνα με το άρθρο 58Α του ν. 4174/2013 (ΚΦΔ).

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή και το υπ. αρ. πρωτ. ΔΕΔ ΕΙ 2020 ΕΜΠ 25.02.2020 υπόμνημα, αιτείται να ακυρωθούν άλλως να μεταρρυθμιστούν οι προσβαλλόμενες πράξεις επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος συνοπτικά τα εξής:

- Η μόνη οικονομική δραστηριότητα που άσκησε ήταν του εμπορομεσίτη αυτοκινήτων, δεν ήταν έμπορος ΕΙΧ, δεν διέθετε την διοικητική και υλικοτεχνική υποδομή, δεν ήταν υπόχρεος

απεικόνισης συναλλαγών σύμφωνα με τις διατάξεις του ν. 4093/2012(ΚΦΑΣ) καθώς οι πωλήσεις των ΕΙΧ, έχουν τον χαρακτήρα διαχείρισεως ιδιωτικής περιουσίας.

- Στην αδόκητη περίπτωση, που ήθελε κριθεί, ότι οι επίμαχες πωλήσεις αποτελούν φορολογητέες πράξεις, ο Φ.ΠΑ. που αναλογεί σε αυτές κατά την φορολογική περίοδο θα υπολογιστεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 45 και 46 του ν.2859/2000(ΚΦΠΑ).
- Παραγραφή του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου για την διαχ. περίοδο 01.01.2013-31.12.2013
- Η πώληση του ΕΙΧ με αρ. κυκλ. στο φορολογικό έτος 2013, δεν χαρακτηρίζεται ως εμπορική πράξη, με την από 31-12-2019 έκθεση έλεγχου εισοδήματος και έκθεση έλεγχου ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, και ότι για τις πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2013,2014,2015, πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 58 Α ν.4174/2013, και όχι οι διατάξεις του άρθρου 7 του Ν.4337/2015 που καταλόγισε ο έλεγχος, ως ευνοϊκότερες διατάξεις. (αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020 ΕΜΠ 25.02.2020 Υπόμνημα).

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, ότι η μόνη οικονομική δραστηριότητα που άσκησε είναι του εμπορομεσίτη αυτοκινήτων, ότι δεν είναι έμπορος και δεν είναι υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4093/2012 καθώς οι πωλήσεις αυτές των ΕΙΧ, έχουν τον χαρακτήρα διαχείρισεως ιδιωτικής περιουσίας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 28 Ν.2238/1994(ΚΦΕ)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 28 Έννοια και απόκτηση του εισοδήματος

« 2. **Επιχείρηση αποτελεί και μεμονωμένη ή συμπτωματική πράξη που αποβλέπει στην επίτευξη κέρδους,** καθώς και η πώληση μέσα σε δύο (2) χρόνια από την απόκτηση εξ επαχθούς αιτίας εδαφικών εκτάσεων που βρίσκονται εκτός σχεδίου πόλεως και έχουν μεγάλη αξία».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 21 Ν.4172/2013/1994(ΚΦΕ)** 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, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις[.....].

3. Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή»

θεωρείται κάθε μεμονωμένη πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη

κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων, τα ελεγχόμενα έτη 2013-2017 προέβη κατ' επανάληψη σε αγορές μεταχειρισμένων ΕΙΧ μεγάλης αξίας, είτε από το εσωτερικό της χώρας είτε από κράτος μέλος Ε.Ε. (Γερμανία, Ιταλία), τα οποία στην συνέχεια πωλούσε με επίτευξη κέρδους. Από τα δεδομένα της κάθε συναλλαγής (ημερομηνία αγοράς/ πώλησης, αξία αγοράς/ πώλησης κάθε ΕΙΧ κλπ) όπως απεικονίζονται αναλυτικά στην από 01.10.2019 έκθεση έλεγχου του Προϊσταμένου της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ, πρόκυψε ότι:

- α) Για κάθε μια συναλλαγή (αγορά- πώληση ΕΙΧ) πρόέκυψε κέρδος (τιμή πώλησης-τιμή αγοράς), πλην της περίπτωσης ενός αυτοκινήτου, του ΕΙΧ Lamborghini με αρ. κυκλ.(πρώην) όπου είχε ζημία,
- β) το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ημερομηνία αγοράς μέχρι την ημερομηνία πώλησης και τα εν λόγω ΕΙΧ ήταν στην κατοχή του προσφεύγοντα, ήταν σχετικά μικρό, ήτοι από ένα(1) μήνα έως τεσσεράμισι (4,5) μήνες.
- γ) Κατά την διάρκεια των ετών 2013-2017 που πραγματοποίησε αυτές τις αγοραπωλησίες ΕΙΧ, ο προσφεύγων χρησιμοποιούσε για προσωπική του χρήση, αυτοκίνητα που του είχαν παραχωρηθεί από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ λόγω της ιδιότητας του Προέδρου και Διευθύνοντος Συμβούλου.

Επειδή, αρκετά ΕΙΧ αυτοκίνητα έχουν αγοραστεί από την Ιταλική εταιρεία και την Γερμανική εταιρεία, εταιρείες με τις οποίες ο προσφεύγων είχε συνεργασία ως εμπορομεσίτης αυτοκινήτων. Δηλαδή η κύρια δραστηριότητα του εμπορομεσίτη αυτοκινήτων που είχε δηλώσει, λειτουργούσε παράλληλα και υποστηρικτικά για την άσκηση της δραστηριότητας της εμπορίας αυτοκινήτων αφού συνδέονται άμεσα.

Επειδή, από τα στοιχεία (υπεύθυνες δηλώσεις από ιδιώτες, τιμολόγια), που προσκομίζει στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προκύπτει ότι ο προσφεύγων, έκανε κατ' επανάληψη αγορές μεταχειρισμένων ΕΙΧ αυτοκινήτων τόσο στο εσωτερικό της χώρας από ιδιώτες όσο και από προμηθευτές από κράτη μέλη της ΕΕ (Ιταλία, Γερμανία) για τις οποίες αγορές τα παραστατικά εκδίδονταν στο όνομα του προσφεύγοντα. Στην συνέχεια τα πουλούσε τόσο στο εσωτερικό της χώρας σε ιδιώτες με υπεύθυνη δήλωση και σε επιτηδευματίες οι οποίοι εξέδιδαν τιμολόγιο αγοράς, όσο και σε άλλο κράτος μέλος ΕΕ (Γερμανία), με επίτευξη κέρδους (πλην μιας περίπτωσης για το ΕΙΧ).

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει πέντε(5) φορολογικά στοιχεία (απόδειξη λιανικών συναλλαγών-τιμολόγια) που εξέδωσε στα έτη

2016-2017, με την αμοιβή, πλέον ΦΠΑ(24%), που έλαβε από ιδιώτες και επιτηδευματίες για την παροχή υπηρεσίας που παρείχε, ήτοι της διαδικασίας-διαμεσολάβησης για την αγορά μεταχειρισμένων Ε.Ι.Χ. αυτοκινήτων.

Επειδή, όπως προκύπτει από τις από 31.12.2019 εκθέσεις έλεγχου φορολογίας εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, που έχει εκδώσει τις οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος (αρ. πράξης/2019) και Φ.Π.Α. (αρ. πράξης/2019) χρήσης 01.01.2013-31.12.2013, ο έλεγχος έκρινε ότι όσον αφορά το ΕΙΧ με αρ. κυκλ. το οποίο αγοράστηκε στις 02-02-2011 αντί του ποσού των 180.000,00 ευρώ και πουλήθηκε στις 24-01-2013 δυο(2) έτη περίπου μετά, αντί τιμήματος ποσού 77.820,00 ευρώ, δεν είναι επιχειρηματική συναλλαγή (πράξη) καθώς αφενός διακρατήθηκε από τον προσφεύγοντα για μεγάλο χρονικό διάστημα, αφετέρου δεν πρόέκυψε κέρδος αλλά ζημία 102.180,00 ευρώ.(τιμή πώλησης 77.820,00 - τιμή αγοράς 180.000,00).

Επίσης, αναφέρουμε ότι για τις ανωτέρω οριστικές πράξεις διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ, ο προσφεύγων έχει υποβάλει δια της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης την με αρ. πρωτ./2020 ενδικοφανή προσφυγή, για την οποία το διάστημα επανεξέτασης των εκατόν είκοσι (120) ημερών ολοκληρώνεται την 29.05.2020

Συνεπώς, από τα ανωτέρω προκύπτει ότι από τις πράξεις αυτές (αγοράς και πώλησης ΕΙΧ), ο προσφεύγων είχε κέρδος, (πλην της μιας πράξης που πρόέκυψε ζημία και αναφέρεται ανωτέρω), οι πράξεις αυτές ήταν επαναλαμβανόμενες, αφορούσαν ΕΙΧ μεγάλης αξίας, το χρονικό διάστημα που τα είχε στην κατοχή του ήταν σύντομο, ήτοι από ένα (1) μήνα έως τεσσεράμισι (4,5) μήνες, ενώ ο προσφεύγων για τις προσωπικές του ανάγκες χρησιμοποιούσε αυτοκίνητα της εταιρείας στην οποία ήταν Πρόεδρος και Διευθύνων Σύμβουλος. Επομένως, γίνεται δεκτό, ότι οι συναλλαγές αυτές είναι επιχειρηματικές πράξεις, το κέρδος/ωφέλεια που προέκυψε αποτελεί εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις, επιβαρύνονται με ΦΠΑ και ο προσφεύγων, έπρεπε να δηλώσει την δραστηριότητα του εμπόρου αυτοκινήτων στο τμήμα μητρώου της Δ.Ο.Υ. εισοδήματος και να εκδίδει τα προβλεπόμενα φορολογικά στοιχεία (ΚΦΑΣ, ΕΛΠ).

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα, ότι η μόνη οικονομική δραστηριότητα που άσκησε ήταν του εμπορομεσίτη αυτοκινήτων, ότι δεν ήταν έμπορος ΕΙΧ, δεν ήταν υπόχρεος απεικόνισης συναλλαγών σύμφωνα με το άρθρο 1 του ν. 4093/2012 και οι πωλήσεις αυτές είχαν τον χαρακτήρα διαχείρισεως ιδιωτικής περιουσίας, **απορρίπτεται ως νομω αβάσιμος.**

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα ότι εφόσον στην αδόκητη περίπτωση που ήθελε κριθεί, ότι οι επίμαχες πωλήσεις αποτελούν φορολογητέες πράξεις, ο Φ.Π.Α. που αναλογεί σε αυτές κατά την φορολογική περίοδο θα υπολογιστεί κατ' εφαρμογή των διατάξεων των άρθρων 45 και 46 του ν.2859/2000(ΚΦΠΑ)

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις 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 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 [...], υπάγεται σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους του υποκειμένου στο φόρο μεταπωλητή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου αυτού.

2. Για την εφαρμογή της παραγράφου 1, ως Παράδοση αγαθών που εμπίπτει στο ειδικό καθεστώς, θεωρείται η παράδοση των αγαθών αυτών, που πραγματοποιείται από υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, κατά την έννοια της περίπτωσης β' της παραγράφου 8 του άρθρου 46, **εφόσον τα αγαθά αυτά του παραδόθηκαν:**

Στο εσωτερικό της Κοινότητας, από:

- Πρόσωπο μη υποκείμενο στο φόρο ή

Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, εφόσον πρόκειται για παράδοση η οποία απαλλάσσεται από το φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης κθ' της παραγράφου 1 του άρθρου 22 ή αντίστοιχης διάταξης του κράτους μέλους ή,

Πρόσωπο υποκείμενο στο φόρο, το οποίο υπάγεται στις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 39, εφόσον πρόκειται για αγαθά που αποτελούσαν γι' αυτόν αγαθά επένδυσης, κατά την έννοια των διατάξεων της παραγράφου 4 του άρθρου 33, ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους ή

- Άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η παράδοση του αγαθού από αυτόν έχει υπαχθεί στο φόρο, σύμφωνα με το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του παρόντος άρθρου ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους - μέλους.

3. Φορολογητέα αξία της παράδοσης αγαθών είναι το περιθώριο κέρδους που πραγματοποιεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής.

Ως περιθώριο κέρδους λαμβάνεται η θετική διαφορά μεταξύ της τιμής πώλησης του αγαθού από τον υποκείμενο με το φόρο προστιθέμενης αξίας που αναλογεί στη θετική αυτή διαφορά και ο οποίος εξευρίσκεται με τους κανόνες της εσωτερικής υφαίρεσης.

Σε περίπτωση που η τιμή πώλησης του αγαθού είναι μικρότερη από την τιμή αγοράς του, η αρνητική αυτή διαφορά δεν μπορεί να συμψηφιστεί με τη θετική διαφορά που προκύπτει από άλλες παραδόσεις αγαθών, του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή.

- Ως τιμή πώλησης λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που έλαβε ή πρόκειται να λάβει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής από τον αγοραστή, όπως αυτό προσδιορίζεται από τις διατάξεις του άρθρου 19 , περιλαμβανομένου και του φόρου προστιθέμενης αξίας.

- Ως τιμή αγοράς λαμβάνεται, το σύνολο του αντιτίμου που κατέβαλε ή θα καταβάλει ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής στον προμηθευτή του.

8. Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, που εφαρμόζει το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού, υποχρεούται:

α) Να τηρεί ειδικό βιβλίο, στο οποίο να καταχωρεί την ημερομηνία, το είδος του παραστατικού, το είδος, την ποσότητα και την αξία, κατά την απόκτηση και κατά την πώληση των αγαθών για παραδόσεις αγαθών που φορολογούνται σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

Σε περίπτωση συγκεντρωτικών αγορών ή πωλήσεων, υποχρεούται να επιμερίζει την αξία των αγαθών, στο βαθμό που κρίνεται απαραίτητο, για τον προσδιορισμό του περιθωρίου κέρδους εκάστης παράδοσης.

β) Στα φορολογικά στοιχεία που εκδίδει, κατά τις διατάξεις του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, να ενσωματώνει, στην τιμή, το φόρο που αναλογεί στις παραδόσεις αγαθών, οι οποίες φορολογούνται, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3.

9. Σε περίπτωση, κατά την οποία, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής πραγματοποιεί παράλληλα πράξεις, τόσο του άρθρου αυτού, όσο και του κανονικού καθεστώτος, υποχρεούται να καταχωρεί σε ιδιαίτερες στήλες ή σε ειδικούς λογαριασμούς στα τηρούμενα από αυτόν βιβλία του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων, τις πράξεις που υπάγονται σε καθένα από τα δύο αυτά καθεστώτα.[.....]

Επειδή, σύμφωνα με την πολ. 1104/1995

ΑΠΟΦ 1104//1995: Ερμ .Εγκ .φορολόγησης μεταχειρισμ. αντικ. κριτηρίων ενδ. συναλλαγών

Άρθρο

MONON

Με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 7 του νόμου 2275/1994 (ΦΕΚ 238Α/29.12.94), προστέθηκαν δύο νέα άρθρα, 36α και 368, με τα οποία γίνεται εναρμόνιση του ν.1642/86 με την οδηγία 94/5 (έβδομη οδηγία ΦΠΑ) του Συμβουλίου της Ευρωπαϊκής Ένωσης [.....]

II. ΕΙΔΙΚΑ

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

Άρθρο 36α

Ειδικό καθεστώς φορολογίας των υποκείμενων 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 υποκείμενου 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.

Τονίζεται ότι, η εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου αυτού δεν είναι υποχρεωτική για τον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή. Εφόσον όμως έχει τις προϋποθέσεις και θέλει να το εφαρμόσει, υποχρεούται να το δηλώσει στην αρμόδια ΔΟΥ, υποβάλλοντας ανάλογα δήλωση έναρξης εργασιών ή μεταβολών - μετάταξης, πριν την πραγματοποίηση οποιασδήποτε πράξης σύμφωνα με την αριθμ.1014485/609/Πολ.1034/7-2-95 ΕΔΥΟ.[.....]

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 β).....γ).... δ) άλλον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, εφόσον η εκ μέρους του παράδοση, έχει φορολογηθεί σύμφωνα με το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους του άρθρου αυτού ή αντίστοιχης διάταξης άλλου κράτους μέλους (π.χ. πώληση από Έλληνα μεταπωλητή μεταχειρισμένου αγαθού, το οποίο έχει προμηθευτεί από άλλο Έλληνα μεταπωλητή ή μεταπωλητή άλλου κράτους μέλους, εφόσον ο προμηθευτής κατά την μεταπώληση επέβαλε φόρο στο περιθώριο κέρδους του).[.....]

.Ως μέσα απόδειξης μπορούν να αναφερθούν ενδεικτικά τα παρακάτω:

A. Για αγορές από το εσωτερικό της χώρας

α. Τα σχετικά φορολογικά στοιχεία που προβλέπονται από τον ΚΒΣ (τιμολόγιο αγοράς, τιμολόγιο πώλησης, Δελτίο αποστολής, κ.λπ.) εφόσον ο μεταπωλητής, για κάθε παράδοσή του με το καθεστώς του άρθρου αυτού, αναγράφει σε αυτά την ένδειξη παράδοση με το καθεστώς του άρθρου 36α - ΦΠΑ μη εκπιπτόμενος".

β. "Βεβαίωση - Υπεύθυνη Δήλωση του ν.1599/86" του προμηθευτή του υποκείμενου στο φόρο μεταπωλητή κατά τη στιγμή της παράδοσης του αγαθού[.....].

Στην εν λόγω "Βεβαίωση - Υπεύθυνη Δήλωση" ο προμηθευτής βεβαιώνει την ιδιότητά του (ιδιώτης, ΝΠΔΔ, μικρή επιχείρηση κ.λπ.) και δηλώνει ότι, για το παραδιδόμενο στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή αγαθό, δεν έχει τύχει απαλλαγής από ΦΠΑ ή δεν έχει εκπέσει ή δεν του έχει επιστραφεί ο ΦΠΑ κατά την αγορά του αγαθού, την ενδοκοινοτική του απόκτηση ή την εισαγωγή του.

Σε περίπτωση κατά την οποία το παραδιδόμενο αγαθό εξατομικεύεται με αριθμούς ή άλλα στοιχεία, τα εν λόγω στοιχεία πρέπει να αναφέρονται στη βεβαίωση - υπεύθυνη δήλωση (π.χ. αριθμός κυκλοφορίας, κινητήρα και πλαισίου του μεταχειρισμένου αυτοκινήτου, ή άλλου μεταφορικού μέσου).

Μετά τη συμπλήρωση και υπογραφή η εν λόγω βεβαίωση, παραδίδεται στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, ο οποίος την τοποθετεί σε σχετικό φάκελο προκειμένου να δικαιολογήσει την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους κατά την μεταπώληση του αγαθού.

Για τις αγορές, οι οποίες δεν θα συνοδεύονται από την παραπάνω βεβαίωση - υπεύθυνη δήλωση, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής δεν θα έχει το δικαίωμα να υπολογίσει το ΦΠΑ στο περιθώριο κέρδους του, αλλά θα εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ.

γ. Η καταχώρηση, του αγορασθέντος αγαθού από τα παραπάνω πρόσωπα, στο ειδικό βιβλίο που υποχρεούται να τηρεί ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής, σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης α της παραγράφου 8 του άρθρου 36α, η οποία κατ' ανάλογη εφαρμογή των διατάξεων του ΚΒΣ για τα πρόσθετα βιβλία, διενεργείται άμεσα.

δ. Κάθε άλλο αποδεικτικό στοιχείο, σχετικό με την παράδοση του αγαθού στον υποκείμενο στο φόρο μεταπωλητή, όπως π.χ. δελτία παραγγελιών, συμφωνητικά, στοιχεία μεταφοράς, αποδείξεις πληρωμής κ.λπ.

Β. Για αγορές από άλλο κράτος μέλος της Ε.Ε.

Ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που είναι εγκατεστημένος στην Ελλάδα και αγοράζει μεταχειρισμένα αγαθά και αντικείμενα καλλιτεχνικής, συλλεκτικής ή αρχαιολογικής αξίας από τα πρόσωπα της παραγράφου 2 του άρθρου 36α, τα οποία είναι εγκατεστημένα σε άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε. αποδεικνύει τις αγορές αυτές από τα εν λόγω πρόσωπα, με βάση τα νόμιμα δικαιολογητικά, τα οποία έχουν θεσπιστεί από το κράτος μέλος του προμηθευτή, για τη δικαιολόγηση των αντίστοιχων αγορών των υποκείμενων στο φόρο μεταπωλητών τους.

Σε περίπτωση κατά την οποία σε κάποιο κράτος μέλος δεν προβλέπεται η έκδοση συγκεκριμένου δικαιολογητικού στοιχείου, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής της Ελλάδας θα ζητεί από τον

αλλοδαπό προμηθευτή του ανάλογη βεβαίωση με αυτή που προαναφέρθηκε στην παράγραφο 2 της ενότητας Α (περίπτωση β `) και θα εκδίδει παράλληλα και το τιμολόγιο αγοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΒΣ.[....]

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ.1050/2000 ΘΕΜΑ: Διευκρινίσεις σχετικά με τον έλεγχο που πραγματοποιείται στα πλαίσια της Αμοιβαίας Συνδρομής, μέσω του συστήματος VIES, των ενδοκοινοτικών ή μη αποκτήσεων μεταχειρισμένων και υπαγόμενων σε τέλος ταξινόμησης μεταφορικών μέσων, που προέρχονται από άλλα κράτη - μέλη της Ε.Ε. και αγοράζονται από έμπορους - μεταπωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, αγρότες, εκμεταλλευτές ΤΑΞΙ, λοιπά υποκείμενα ή μη στο ΦΠΑ πρόσωπα και ιδιώτες, εγκατεστημένους στο εσωτερικό της χώρας

Με αφορμή ερωτήματα που τέθηκαν στην Υπηρεσία μας, σχετικά με το θέμα, αλλά και από το γεγονός ότι για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος φορολογίας, από πλευράς ΦΠΑ, των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων (καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους - [άρθρα 36α'](#) και [36β'](#) του Ν.1642/1986), προέλευσης άλλου κράτους - μέλους, δεν τηρούνται στην πράξη οι προϋποθέσεις που έχουν τεθεί με τις διατάξεις της υπ' αριθ. 1043712/1633/468/Α0014/[ΠΟΛ.1104/10.4.1995](#) ΕΔΥΟ, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή των άρθρων 36α' και 36β' του Ν.1642/1986, σας γνωρίζουμε τα ακόλουθα:

Α. Πώληση μεταχειρισμένου αυτοκινήτου (επιβατικού ή φορτηγού), προερχόμενου από άλλο κράτος - μέλος, από αλλοδαπό πωλητή ενταγμένο στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους στη χώρα του, σε εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας έμπορο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, ενταγμένο στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους (Άρθρο 36α' του Ν.1642/1986) ή σε οποιοδήποτε άλλο αγοραστή εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας

Από τις διευκρινίσεις της παρ. 2 (Ενότητα Β') της υπ' αριθ. 1043712/1633/468/Α0014/[ΠΟΛ.1104/10.4.1995](#) ΕΔΥΟ και από τα διαλαμβανόμενα στο τρίτο παράδειγμα της παρ. 3 αυτής προκύπτει ότι, **εφόσον ο αλλοδαπός πωλητής μεταχειρισμένων μεταφορικών μέσων υπάγεται στη χώρα του στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους που εφαρμόζεται για τα μεταχειρισμένα αγαθά**, πρέπει να εκδίδει Τιμολόγιο Πώλησης για το μεταχειρισμένο αυτοκίνητο προς τον Έλληνα έμπορο μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που υπάγεται στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους ή σε οποιονδήποτε άλλο αγοραστή εγκατεστημένο στο εσωτερικό της χώρας, σύμφωνα με τα καθοριζόμενα στο Κεφάλαιο Η' της παρούσας. Στην τιμή πώλησης που αναγράφεται στο Τιμολόγιο του αλλοδαπού μεταπωλητή εμπεριέχεται ο ΦΠΑ που καταβλήθηκε στο άλλο κράτος - μέλος. Στην περίπτωση αυτή, η συγκεκριμένη πράξη δεν συνιστά ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού για τη χώρα μας, πράξη δηλαδή φορολογητέα στην Ελλάδα και, επομένως, δεν φορολογείται, από πλευράς ΦΠΑ, στη χώρα μας. Κατά συνέπεια, δεν καταβάλλεται ΦΠΑ στο Τελωνείο, αλλά ούτε και απεικονίζεται η συναλλαγή αυτή στην περιοδική δήλωση ΦΠΑ που υποβάλλεται στην αρμόδια ΔΟΥ ως ενδοκοινοτική

απόκτηση (χρεωπίστωση). Επίσης, δεν υποβάλλεται ανακεφαλαιωτικός πίνακας ενδοκοινοτικών αποκτήσεων για την πράξη αυτή.

Επισημαίνεται ότι στο Τιμολόγιο Πώλησης του αλλοδαπού πωλητή πρέπει να αναφέρεται οπωσδήποτε ότι η πώληση έγινε με το καθεστώς της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους και ο ΦΠΑ να μην αναγράφεται ξεχωριστά. Είναι, όμως, δυνατό να αναγράφονται και οι ΑΦΜ/VIΕS των συμβαλλομένων, χωρίς όμως αυτό να σημαίνει ότι η πώληση έγινε με το κανονικό καθεστώς ΦΠΑ

Στις στήλες Β' και Γ' του συνημμένου στην παρούσα παραρτήματος αναφέρονται οι διατάξεις της εσωτερικής νομοθεσίας όλων των κρατών - μελών της Ε.Ε., καθώς και οι ενδείξεις που πρέπει να αναγράφονται στα Τιμολόγια Πώλησης όταν οι πωλήσεις γίνονται με το καθεστώς της φορολογίας του περιθωρίου κέρδους. Σε περίπτωση κατά την οποία δεν υπάρχει καμία ένδειξη επί του Τιμολογίου που να αναφέρει ότι η πώληση έγινε με το καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους, θεωρείται ότι η πώληση αυτή έγινε στα πλαίσια του κανονικού καθεστώτος ΦΠΑ, συνιστά δηλαδή ενδοκοινοτική απόκτηση αγαθού για τη χώρα μας και, συνεπώς, ο αναλογών ΦΠΑ καταβάλλεται στην Ελλάδα, στο Τελωνείο, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην επόμενη Ενότητα Β'.

Εξυπακούεται ότι η αρμόδια Τελωνειακή Αρχή, προκειμένου να μην εισπράξει το ΦΠΑ στην αξία αγοράς του αυτοκινήτου από τον Έλληνα αγοραστή, υποκείμενο στο ειδικό καθεστώς φορολογίας του περιθωρίου κέρδους του Άρθρου 36α' του Ν.1642/1986, οφείλει να τηρεί τη διαδικασία και να παραλαμβάνει τα απαραίτητα δικαιολογητικά που αναφέρονται στην υπ' αριθ.1043712/1633/468/Α0014/ [ΠΟΛ.1104/10.4.1995](#) ΕΔΥΟ.

ΠΑΡΑΡΤΗΜΑ

ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 312-332		ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 138-139	
	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ
Α	Β	Γ	Δ	Ε
ΑΥΣΤΡΙΑ	Άρθρο 24 Κώδικα Φ.Π.Α.	Δεν υπάρχει συγκεκριμένη αναφορά – Γίνεται μνεία στο καθεστώς περιθωρίου κέρδους	Art. 7 of the Attendum to § 29 Abs. 8 VAT law	steuerfreie innergemeinschaftliche Lieferung
ΒΕΛΓΙΟ	Άρθρο 58 § 4 του Βελγικού Νόμου Φ.Π.Α. Βασιλικό Διάταγμα Αρ.53/23.12.94	Art.58 § 4. "Livraison soumise au regime particulier d'imposition de la marge bénéficiaire-TVA non deductible"	Άρθρο 39-bis του Βελγικού Νόμου Φ.Π.Α.	"Livraison Intracommunautaire exonérée article 39-bis du Code de la T.V.A."
ΒΟΥΛΓΑΡΙΑ	Άρθρα 143-145 του νόμου Φ.Π.Α.	режим на облагане на маржа-стоки втора употреба"	Άρθρο 7 του νόμου Φ.Π.Α.	"обратно начисляване"
ΓΑΛΛΙΑ	Άρθρο 297-A του Γαλλικού Νόμου	"TVA incluse" ή "Prix TTC" ή "Livraison effectuée dans le cadre de la 7ème directive	Άρθρο 262-ter-1 του Γαλλικού Νόμου	"Exenération TVA article 262-ter-1 du code general des impôts"

	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ	ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ	
--	----------------------------------	--	--

ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ	(ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 312-332		(ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 138-139	
	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ
A	B	Γ	Δ	Ε
ΓΕΡΜΑΝΙΑ	Άρθρο 25α του Γερμανικού Νόμου	§ 25a UstG. "Verkauf mit Gewinnspannen" ή "Differenzbesteuerung"	Άρθρο 4 §1b, 6a του Γερμανικού Νόμου	"Steuerfreie Lieferung gemäß § 4Nr.1b UstG"
ΔΑΝΙΑ	Ενότητα 69-71 Κεφάλαιο 17 του νόμου περί Φ.Π.Α.	"fortjenstmargenordningen - brugte genstande - køber har ikke fradrag for moms"	Ενότητα 34.1 παρ. 1-2 του νόμου περί Φ.Π.Α.	ingen moms ή ingen merværdiafgift
ΕΛΛΑΔΑ	Άρθρο 45 του Κώδικα Φ.Π.Α.	"Καθεστώς περιθωρίου-μεταχειρισμένα αγαθά άρθ.45 του κώδ. Φ.Π.Α."	άρθρο 28 του κώδικα Φ.Π.Α.	"απαλλάσσεται από Φ.Π.Α., άρθρο 28 του κώδ. Φ.Π.Α."
ΕΣΘΟΝΙΑ	Käibemaksuseadus (KMS) § 41 ja § 42	kasuminormi maksustamise kord – kasutatud kaubad	Käibemaksuseadus (KMS) § 15 lg 3 p 2	pöördmaksustamine, Käibemaksuseadus (KMS) § 15 lg 3 p 2 / Direktiiv 2006/112 Art 138

ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 312-332		ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 138-139	
	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ

		ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ		ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ
A	B	Γ	Δ	E
ΙΡΛΑΝΔΙΑ	Ιρλανδικός Νόμος για το Φ.Π.Α. του 1995	“Special Scheme-this invoice does not give the right to an input credit of VAT	§ (1)(b) του 2 ^{ου} παρ/τος του Ιρλανδικού Νόμου για το Φ.Π.Α. του 1972	Details as set out in Regulation SL No 275/1992
ΙΤΑΛΙΑ	Άρθρο 36 του Ιταλικού Νόμου 41/95 της 23/2/95	“Operazione soggetta al regime del margine, ai sensi dell’ art.36 del DL 23 febbraio 1995 n°41 ή “Operazione soggetta al regime del margine, ai sensi dell’ art.36 del DL 41/95” ή “IVA inclusa”	Άρθρο 41 -1-α του Ιταλικού Νόμου 331/93 της 30/8/1993	“Operazione non imponibile, ai sensi dell’ art.41-1-a del DL 30/8/93 n°331” ή “Operazione non imponibile, ai sensi dell’ art.41-1-a del DL 331/93

ΚΡΑΤΟΣ ΜΕΛΟΣ	ΦΟΡΟΛΟΓΗΣΗ ΠΕΡΙΘΩΡΙΟΥ ΚΕΡΔΟΥΣ (ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 312-332		ΚΑΝΟΝΙΚΟ ΚΑΘΕΣΤΩΣ ΕΝΔΟΚΟΙΝΟΤΙΚΩΝ ΣΥΝΑΛΛΑΓΩΝ (ΟΔΗΓΙΑ 2006/112/ΕΚ) Άρθρα 138-139	
	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ	ΕΘΝΙΚΗ ΝΟΜΟΘΕΣΙΑ	ΕΝΔΕΙΞΗ ΣΤΟ ΤΙΜΟΛΟΓΙΟ
A	B	Γ	Δ	E

Επειδή, σύμφωνα με την πολ.1026/2008-Δικαιολογητικά υπαγωγής σε ειδικό καθεστώς φορολόγησης μεταπωλητών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων.

Άρθρο ΜΟΝΟ

Με αφορμή ερωτήματα σχετικά με τις υποχρεώσεις μεταπωλητών μεταχειρισμένων αγαθών του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α. (Ν. [2859/2000](#)), προκειμένου να απαλλαγούν από την καταβολή του Φ.Π.Α. στα Τελωνεία για μεταχειρισμένα μεταφορικά μέσα που υπόκεινται σε τέλος ταξινόμησης και προέρχονται από άλλα κράτη μέλη της Ε.Ε., παρέχουμε τις ακόλουθες διευκρινίσεις:

1. Με την εγκύκλιο 1043712/1633/468/Α0014/ΠΟΛ. 1104/10.4.95, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ (πρώην άρθρο 36α του Ν. [1642/86](#)) προβλέπεται ότι προκειμένου υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μεταχειρισμένων αγαθών να τύχει απαλλαγής στο Τελωνείο για την αγορά μεταχειρισμένου αυτοκινήτου από μεταπωλητή που υπάγεται στο ίδιο καθεστώς εγκατεστημένο σε άλλο κράτος μέλος, θα πρέπει να προσκομίσει στο Τελωνείο:

α) Βεβαίωση του Προϊσταμένου της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. από την οποία να προκύπτει ότι είναι ενταγμένος στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 45, ο χρόνος ένταξής του και ότι εξακολουθεί να παραμένει σ' αυτό το καθεστώς, και

β) Υπεύθυνη δήλωση του Ν. [1599/86](#), από την οποία θα προκύπτει ότι το συγκεκριμένο αυτοκίνητο πρόκειται να το μεταπωλήσει εφαρμόζοντας το ειδικό καθεστώς του άρθρου αυτού.

2. Σύμφωνα με το δεύτερο εδάφιο της παραγράφου 3 του άρθρου 11 του Κώδικα ΦΠΑ (αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 4α της Οδηγίας 2006/112/EK), δεν θεωρείται ενδοκοινοτική απόκτηση η απόκτηση μεταχειρισμένων αγαθών, εφόσον ο πωλητής είναι υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής που ενεργεί με την ιδιότητά του αυτή και το αποκτηθέν αγαθό φορολογήθηκε στο κράτος μέλος αναχώρησης της αποστολής ή της μεταφοράς, σύμφωνα με τις διατάξεις του κράτους αυτού για τη φορολόγηση των μεταχειρισμένων αγαθών.

Από την ανωτέρω διάταξη προκύπτει ότι δεν υφίσταται υποχρέωση καταβολής ΦΠΑ στη χώρα μας για τις αγορές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από άλλο κράτος μέλος, στην περίπτωση που ο πωλητής υπάγεται στις διατάξεις του ειδικού καθεστώτος φορολογίας περιθωρίου κέρδους για τα μεταχειρισμένα αγαθά στο κράτος μέλος εγκατάστασής του και ανεξάρτητα από την ιδιότητα του αγοραστή (έμπορος, ιδιώτης, κλπ.) και το καθεστώς στο οποίο αυτός υπάγεται (κανονικό ή ειδικό του άρθρου 45).

3. Περαιτέρω σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 45 (αντίστοιχες διατάξεις του άρθρου 314 της Οδηγίας 2006/112/EK), οι μεταπωλητές μεταχειρισμένων αγαθών μπορούν να εφαρμόζουν το ειδικό καθεστώς του περιθωρίου κέρδους κατά την πώληση, ανεξάρτητα από την ιδιότητα του αγοραστή, με την προϋπόθεση ότι έχουν προμηθευτεί τα αγαθά από τα πρόσωπα που προβλέπονται στην ίδια παράγραφο 2, μεταξύ των οποίων περιλαμβάνονται και άλλοι μεταπωλητές του καθεστώτος αυτού, εγκατεστημένοι στο εσωτερικό της χώρας ή σε άλλο κράτος μέλος.

4. Επίσης σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 11 του ίδιου ως άνω άρθρου (αντίστοιχη διάταξη του άρθρου 319 της Οδηγίας 2006/112/EK) για κάθε παράδοση που διέπεται από το καθεστώς του περιθωρίου κέρδους, ο υποκείμενος στο φόρο μεταπωλητής μπορεί να εφαρμόζει το κανονικό καθεστώς Φ.Π.Α. Από τη διάταξη αυτή προκύπτει ότι ο υποκείμενος στο φόρο, ο οποίος αποκτά μεταχειρισμένα αυτοκίνητα με το ειδικό καθεστώς του άρθρου 45, μπορεί να επιλέξει την εφαρμογή του κανονικού καθεστώτος σε κάθε μεμονωμένη παράδοση, σε οποιονδήποτε χρόνο και όχι αναγκαστικά κατά το χρόνο αγοράς του μεταχειρισμένου αγαθού. Σημειώνεται ότι στην περίπτωση που οι αποκτήσεις μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από άλλο κράτος μέλος δεν πληρούν

τις προϋποθέσεις ένταξης στο ειδικό καθεστώς του άρθρου 45, οφείλεται ΦΠΑ στο Τελωνείο και η περαιτέρω μεταπώληση γίνεται σε κάθε περίπτωση με το κανονικό καθεστώς.

5. Σύμφωνα με όσα εκτίθενται στις ανωτέρω παραγράφους 2, 3 και 4, προκύπτει ότι δεν υφίσταται η υποχρέωση προσκόμισης των δικαιολογητικών της παραγρ. 1 της παρούσας και ως εκ τούτου οι αρμόδιες Τελωνειακές Αρχές κατά το στάδιο του τελωνισμού δεν πρέπει να απαιτούν τα δικαιολογητικά αυτά.

6. Κατ' ακολουθία των ανωτέρω, για τη χορήγηση ή μη απαλλαγής για μεταχειρισμένα αυτοκίνητα που προέρχονται από άλλα κράτη μέλη, τα Τελωνεία θα πρέπει ανεξάρτητα από την ιδιότητα του αγοραστή να εξακριβώνουν εάν η πώληση των αυτοκινήτων αυτών έγινε υπό το καθεστώς μεταχειρισμένων αγαθών στο κράτος μέλος εγκατάστασης του πωλητή. Προς το σκοπό αυτό θα πρέπει να ελέγχουν την αναγραφή των σχετικών ενδείξεων επί των τιμολογίων πώλησης, όπως αυτές περιλαμβάνονται στις εγκυκλίους μας υπ' αριθ. 1071947/3632/4075/0014/ΠΟΛ. 1050/11.2.2000 και 1099599/8432/1745/Δ0014/ΠΟΛ. 1116/19.10.2007 και σε περίπτωση υποψίας φοροδιαφυγής να ενεργοποιούν τη διαδικασία αμοιβαίας συνδρομής με τα λοιπά κράτη μέλη, βάσει του Κανονισμού 1798/2003 (14η Δ/ση ΦΠΑ - Τμήμα Δ').

7. Τέλος, όπως έχει ήδη διευκρινιστεί με την ΠΟΛ. 1104/95, οι μεταπωλητές μεταχειρισμένων αυτοκινήτων ή αντικειμένων γενικά, έχουν μεταξύ άλλων και τις υποχρεώσεις των υποκειμένων στο φόρο του άρθρου 36 του Κώδικα Φ.Π.Α., όπως υποχρέωση υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών, μεταβολών-μετάταξης, κλπ.

Η Δ.Ο.Υ. του κάθε μεταπωλητή είναι η αρμόδια ώστε να ελέγξει την εκπλήρωση των υποχρεώσεων που ορίζονται με το άρθρο 36, και την εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 45 του Κώδικα Φ.Π.Α κατά την περαιτέρω μεταπώληση με το ειδικό καθεστώς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του **άρθρου 10 ν.4174/2013(Κ.Φ.Δ.)** ορίζεται ότι:

Άρθρο 10 Εγγραφή στο φορολογικό μητρώο

1.α.[.....] β. Κάθε πρόσωπο, φυσικό ή νομικό, ή νομική οντότητα, που πρόκειται να ασκήσει δραστηριότητες επιχειρηματικού περιεχομένου υποβάλλει δήλωση έναρξης στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση έναρξης υποβάλλεται πριν την πραγματοποίηση της πρώτης συναλλαγής στο πλαίσιο άσκησης της επιχειρηματικής δραστηριότητας.

Εάν δεν έχει προηγηθεί δήλωση εγγραφής, αυτή γίνεται ταυτόχρονα με τη δήλωση έναρξης.[.....]

3α. Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξης του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται εντός τριάντα (30) ημερών από την πραγματοποίηση της μεταβολής.

Ειδικά ο φορολογούμενος, που είναι υποκείμενος στον φόρο προστιθέμενης αξίας, για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης εντός της ίδιας ανωτέρω προθεσμίας, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από τις διατάξεις του Κώδικα ΦΠΑ (ν. [2859/2000](#)).

Η υποχρέωση ενημέρωσης για μεταβολές στα στοιχεία φορολογούμενου φυσικού προσώπου, που δεν αφορούν την επιχειρηματική δραστηριότητά του, δεν υπόκειται σε προθεσμία.

Ο φορολογούμενος δεν μπορεί να επικαλείται έναντι της Φορολογικής Διοίκησης τις μεταβολές των στοιχείων του μέχρι τον χρόνο ενημέρωσής της.

Επειδή, ο προσφεύγων τα ελεγχόμενα έτη 2013-2017 τηρούσε βιβλία Β' Κατηγορίας (έναρξη εργασιών στις 3-2-2004) με δηλωμένη κύρια δραστηριότητα εμπορομεσίτη αυτοκινήτων, υποκείμενος στο ΦΠΑ (κανονικό καθεστώς), **εξέδιδε φορολογικά στοιχεία (απόδειξη- τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών-αμοιβή για αγορές αυτοκινήτων)**, και παράλληλα πραγματοποίησε αγοραπωλησίες εντεκα(11) μεταχειρισμένων επιβατικών αυτοκινήτων μεγάλης αξίας με επίτευξη κέρδους (εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις). Ο προσφεύγων, στο πλαίσιο διενέργειας αυτών των πράξεων δεν προέβει σε δήλωση έναρξης της δραστηριότητας εμπορίου αυτοκινήτων στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ούτε είχε επιλέξει την υπαγωγή του στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (άρθρα 45 και 46 Ν.2859/2000), καθώς δεν το δήλωσε στην αρμόδια ΔΟΥ, δηλαδή δεν υπέβαλε ανάλογα δήλωση έναρξης εργασιών ή μεταβολών - μετάταξης, πριν την πραγματοποίηση αυτών των πράξεων (συναλλαγών) σύμφωνα με την αριθμ.1014485/609/Πολ.1034/7-2-95 ΕΔΥΟ. Επίσης, δεν τήρησε το ειδικό βιβλίο όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 45 Ν.2859/2000, επομένως δεν εφάρμοσε το ειδικό καθεστώς (περιθωρίου κέρδους) ΦΠΑ.

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή **προσκομίζει τα** με αριθμό **τιμολόγια (FATTURA) No/2014** αξίας 38.700,00 ευρώ(**σχετ.8**), No...../2016 αξίας 112.000 ευρώ(**σχετ.1**), No...../2016 αξίας 59.000 ευρώ(**σχετ.2**), No...../2016 αξίας 80.500 ευρώ(**σχετ.3**) **της Ιταλικής εταιρείας**, για τις αγορές ΕΙΧ, με το πιστοποιητικό ταξινόμησης οχημάτων του Τελωνείου Ελευσίνας. Τα ανωτέρω τιμολόγια(FATTURA) ξενόγλωσσα, έχουν εκδοθεί με ΦΠΑ και δεν φέρουν την ένδειξη περί φορολόγησης του περιθωρίου κέρδους (οδηγία 2006/112/ΕΚ Άρθρα 312-332) όπως ορίζεται με την πολ. 1050/2000 για το κράτος μέλος (Ιταλία).

Επειδή, ο προσφεύγων στην υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή προσκομίζει **το με αριθμό τιμολόγιο (Rechnung) No/2015** αξίας 35.000 ευρώ της **Γερμανικής εταιρείας** με το πιστοποιητικό ταξινόμησης οχημάτων του τελωνείου Ελευσίνας για την αγορά ΕΙΧ. Το εν λόγω τιμολόγιο(Rechnung) έχει εκδοθεί χωρίς να αναγραφεί αξία ΦΠΑ, και φέρει την ένδειξη Differenzbesteuerung, όπως ορίζεται από την ΠΟΛ. 1050/2000.

Επειδή, για τις διαχειριστικές περιόδους από **01.01.2013 έως 31.12.2015** επιβλήθηκε, πρόστιμο για μη έκδοση φορολογικών στοιχείων εσόδων, για τις πωλήσεις ΕΙΧ που έκανε ο προσφεύγων σε πελάτες του, επί της αξίας συναλλαγής (πώλησης) όπως προβλέπεται από τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015 και όχι επί της αξίας ΦΠΑ, ως εκ τούτου το ύψος του προστίμου δεν εξαρτάται από την εφαρμογή η μη του ειδικού καθεστώτος ΦΠΑ.

Ύστερα από τα ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, ο προσφεύγων, δεν τήρησε τις υποχρεώσεις που είχε, δεν πληρούνται οι προϋποθέσεις για τις πράξεις αυτές, ώστε να δύναται να εφαρμόσει το ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. και ως εκ τούτου **ο ισχυρισμός του απορρίπτεται ως αναπόδεικτος.**

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου για την διαχ. περίοδο 01.01.2013-31.12.2013.

Επειδή, η επίδοση των πράξεων επιβολής προστίμων της διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 έγινε νόμιμα στις 31-10-2019 (θυροκόλληση λόγω απουσίας στην δηλωθείσα διεύθυνση από την αρμόδια εφοριακό υπάλληλο παρουσία μάρτυρα όπως αναφέρονται στις από 31-10-2019 εκθέσεις επίδοσης της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης) ήτοι μέσα στην προθεσμία της πενταετούς προθεσμίας παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει φύλλο έλεγχου ,η οποία συμπληρώνεται στις 31-12-2019, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις του άρθρου 84 παρ. 1 του ν.2238/1994(ΚΦΕ), του άρθρου 57 του ν.2859/2000(ΚΦΠΑ) και του άρθρου 9 παρ. 5 του ν.2523/1997 σε συνδυασμό με τις διατάξεις της παρ. 11 του άρθρου 72 ν.4174/2013(ΚΦΔ)..

Συνεπώς **ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί παραγραφής του δικαιώματος του Δημοσίου να κοινοποιήσει τις πράξεις προστίμου για την χρήση 01.01.2013-31.12.2013, απορρίπτεται ως νόμω αβάσιμος.**

Ως προς τον ισχυρισμό του προσφεύγοντα, σύμφωνα με το από 25-02-2020 υποβληθέν στην υπηρεσία μας υπόμνημα του, ότι η πώληση του ΕΙΧ με αρ. κυκλ. στο φορολογικό έτος 2013 δεν χαρακτηρίζεται ως εμπορική πράξη με την από 31-12-2019 έκθεση έλεγχου εισοδήματος και έκθεση έλεγχου ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, και ότι για τις πράξεις επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2013, 2014, 2015, πρέπει να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 58 Α ν.4174/2013, και όχι οι διατάξεις του

άρθρου 7 του Ν.4337/2015 που καταλόγισε ο έλεγχος, ως ευνοϊκότερες διατάξεις. (αρ. πρωτ. ΔΕΔΕΙ2020 ΕΜΠ 25.02.2020 Υπόμνημα)
Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 παρ. 3 του Ν.4337/2015,(ΦΕΚ Α 129/17.10.2015),ορίζεται ότι:

Άρθρο 7 Μεταβατικές διατάξεις

« 3. Για τις παραβάσεις των διατάξεων του Κ.Β.Σ. (π.δ. [186/1992](#), Α` 84) και του Κ.Φ.Α.Σ. (ν. [4093/2012](#), Α` 222), που διαπράχθηκαν μέχρι την εφαρμογή των διατάξεων των [άρθρων 54](#) και [55](#) του ν. [4174/2013](#) και κατά την κατάθεση του παρόντος δεν έχουν εκδοθεί οι οριστικές πράξεις επιβολής προστίμων, δεν εφαρμόζονται οι διατάξεις του [άρθρου 5](#) του ν. [2523/1997](#), αλλά επιβάλλονται τα κατωτέρω πρόστιμα:

α).....β).....γ).....δ).....ε)....

στ) Για παραβάσεις που αφορούν μη έκδοση ή ανακριβή έκδοση στοιχείων ή άλλες παραβάσεις που έχουν σαν αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των χιλίων διακοσίων (1.200) ευρώ, ποσό ίσο με το 25% της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους της αποκρυβείσας (μη εμφανισθείσας) αξίας για κάθε παράβαση.[.....].

5. Οι παράγραφοι 3 και 4 του παρόντος άρθρου εφαρμόζονται για παραβάσεις που διαπράχθηκαν μέχρι τη δημοσίευση του παρόντος και για τις οποίες είχαν εφαρμογή οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 55 του ν. 4174/ 2013 (Α`170).

«9. Η ισχύς των περ. α' και β' της παρ. 2 και της περ. Α' της παρ. 4 του άρθρου 3 αρχίζει την 1.2.2016.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 παρ. 4 και 8 του Ν.4337/2015 ορίζεται ότι:

Άρθρο 3

« 4. α. Η παράγραφος 1 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καταργείται.

β. Η παράγραφος 2 του [άρθρου 55](#) του ν. [4174/2013](#) καταργείται.[.....]

8. Μετά το [άρθρο 58](#) του ν. [4174/2013](#) προστίθεται άρθρο 58Α ως εξής:

«Άρθρο 58^Α Πρόστιμα για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας

Για παραβάσεις σχετικές με τον φόρο προστιθέμενης αξίας οι οποίες διαπιστώνονται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα ακόλουθα πρόστιμα:

1. Σε περίπτωση μη έκδοσης φορολογικού στοιχείου ή έκδοσης ή λήψης ανακριβούς στοιχείου για πράξη που επιβαρύνεται με ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο πενήντα τοις εκατό (50%) επί του φόρου που θα προέκυπτε από το μη εκδοθέν στοιχείο, ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

2. Σε κάθε περίπτωση όπου διαπιστώνεται, η υποβολή ανακριβών δηλώσεων ή η μη υποβολή δηλώσεων, υποβολή δηλώσεων, με συνέπεια τη μη απόδοση ή τη μειωμένη απόδοση ή την επιπλέον έκπτωση ή επιστροφή ΦΠΑ, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του φόρου που θα προέκυπτε από την μη υποβληθείσα δήλωση ή επί της διαφοράς, αντίστοιχα.

3. Σε περίπτωση άσκησης οικονομικής δραστηριότητας χωρίς να έχει υποβληθεί δήλωση έναρξης εργασιών, παρά την ύπαρξη σχετικής υποχρέωσης, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του ποσού του ΦΠΑ που θα έπρεπε να είχε αποδοθεί για όλη τη διάρκεια λειτουργίας της οικονομικής δραστηριότητας.

4. Σε κάθε πρόσωπο μη υπόχρεο σε υποβολή δηλώσεων ΦΠΑ που εκδίδει φορολογικά στοιχεία με ΦΠΑ, χωρίς να έχει τέτοια υποχρέωση, επιβάλλεται πρόστιμο ίσο με ποσοστό πενήντα τοις εκατό (50%) επί του αναγραφόμενου φόρου που δεν αποδόθηκε.»

10. Στο [άρθρο 62](#) του ν. [4174/2013](#) προστίθενται παράγραφοι 7 και 8 ως εξής:

«7. Τα πρόστιμα των άρθρων 58, 58Α και 59 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που οι σχετικές παραβάσεις διαπιστωθούν κατόπιν ελέγχου. Το πρόστιμο του άρθρου 58 δεν επιβάλλεται στις περιπτώσεις που επιβάλλονται τα πρόστιμα των άρθρων 58Α και 59.».

Επειδή, σύμφωνα με την παρ. 2α του άρθρου 55 του .4174/2013 (ΚΦΔ), ορίζεται ότι:

«**2. α)** Όταν η παράβαση αναφέρεται σε μη έκδοση ή σε ανακριβή έκδοση παραστατικού στοιχείου και έχει ως αποτέλεσμα την απόκρυψη της συναλλαγής ή μέρους αυτής, η δε αποκρυβείσα αξία είναι μεγαλύτερη των πέντε χιλιάδων (5.000) ευρώ, επιβάλλεται πρόστιμο για κάθε παράβαση ίσο με ποσοστό σαράντα τοις εκατό (40%) της αξίας της συναλλαγής ή του μέρους αυτής που αποκρύφτηκε με ελάχιστο ύψος προστίμου στην περίπτωση αυτή το ποσό των δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ».

Επειδή, όπως αναφέρεται, ανωτέρω, στις από 31-12-2019 εκθέσεις έλεγχου φόρου εισοδήματος και ΦΠΑ της αρμόδιας Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης, η πώληση του ΕΙΧ μάρκας Lamborghini με αριθμό κυκλοφορίας, δεν αποτελεί εμπορική πράξη. (Οι εν λόγω εκθέσεις έλεγχου ήταν σε γνώση μας κατά την εξέταση της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής).

Συνεπώς, για την ανωτέρω πράξη (πώληση) δεν πρέπει να επιβληθεί το πρόστιμο του άρθρου 7 παρ.3 του Ν.4337/2015 και ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα γίνεται δεκτός.

Ύστερα από τα ανωτέρω με βάσει την παρούσα απόφαση τροποποιούμε την υπ.' αριθ./...../2019 πράξη επιβολής προστίμου ως εξής:

	Βάσει Έλεγχου	Βάσει Παρούσης Απόφασης
Μη έκδοση μιας(1) ΑΛΠ Συναλλαγών (63.268,29 χ 25%)	15.817,07	0,00
Μη έκδοση ενός(1) ΤΠ Συναλλαγών (137.000,00χ 25%)	34.250,00	34.250,00
Μη έκδοση μιας ΑΛΠ Συναλλαγών (77.235,77 ευρώ χ 25%)	19.308,94	19.308,94
Συνολικό ποσόν προστίμου σε Ευρώ.	69.376,01	53.558,94

Επειδή, ο έλεγχος για τις παραβάσεις της μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Π. και ΤΠ) που διαπράχτηκαν από 01.01.2013 έως και 16.10.2015, επέβαλε το πρόστιμο της παρ.3 του άρθρου 7 του Ν. 4337/17.10.2015 (ευνοϊκότερο καθεστώς) σε σχέση με το πρόστιμο που προβλεπόταν από τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.2523/1997 και του άρθρου 55 του ν.4174/2013.

Επειδή, ο έλεγχος για τις παραβάσεις τις μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων (Α.Λ.Π. και ΤΠ) που διαπράχτηκαν από 17.10.2015 έως και 31.12.2017, και συγκεκριμένα για τις παραβάσεις των φορολογικών ετών 2016 και 2017 (υπ.αρ...../...../2019, και υπ.αρ...../...../2019 πράξεις επιβολής προστίμων) επέβαλε το πρόστιμο του άρθρου 58Α του Ν. 4174/2015, όπως προστέθηκε με το άρθρο 3 παρ.8 του Ν.4337/2015 και ισχύει εν προκειμένω για τα έτη 2016 και 2017.

Επομένως, για τις παραβάσεις των ετών 2013, 2014, 2015 επεβλήθη το πρόστιμο με το ευνοϊκότερο καθεστώς που προβλεπόταν από την παρ. 3 του άρθρου 7 του ν.4337/2015 και ίσχυε κατά τον κρίσιμο χρόνο, ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντα περί εφαρμογής ευνοϊκότερου καθεστώτος στα έτη 2013, 2014, 2015 απορρίπτεται ως αβάσιμος.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 παρ. 1 του Συντάγματος (ΣΤΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ν.4174/2013(ΚΦΔ) ορίζεται ότι:

Άρθρο 65 Βάρος απόδειξης

«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».

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **μερική αποδοχή** της με ημερομηνία κατάθεσης 29.11.2019 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής, του του ΑΦΜ και **Α) την επικύρωση: 1)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, Διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013, **2)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2014-31.12.2014, **3)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2015-31.12.2015, **4)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2016-31.12.2016, **5)** της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικής περιόδου 01.01.2017-31.12.2017 α1) της με αριθμό

Β) την τροποποίηση, της υπ.' αριθμ./...../2019 Πράξης Επιβολής Προστίμου, Διαχ. περιόδου 01.01.2013-31.12.2013 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ηλιούπολης.

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

Πρόστιμο Άρθρο 54 Ν.4174/2013	01/01/2013 -31/12/2013	Συν. Ποσόν	100,00 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	01/01/2013 -31/12/2013	Συν. Ποσόν	53.558,94 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	01/01/2014 -31/12/2014	Συν. Ποσόν	14.250,00 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	01/01/2015 -31/12/2015	Συν. Ποσόν	48.000,00 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	01/01/2016 -31/12/2016	Συν. Ποσόν	27.875,92 ευρώ
Πρόστιμο Άρθρο 7 Ν.4337/2015	01/01/2017 -31/12/2017	Συν. Ποσόν	10.560,00 ευρώ

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

Με εντολή του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης

ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Η ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

Επίλυσης Διαφορών
Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΣΤΑΥΡΙΔΗΣ

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.