



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 08/03/2024

Αριθμός απόφασης: 644

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α6**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 213 1604553
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 του Ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..

β. Του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ)»

γ. Της ΠΟΛ 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων.

δ. Την με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) με θέμα «Υποβολή ενδικοφανών προσφυγών και αιτημάτων αναστολής του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.4987/2022), αποκλειστικά ψηφιακά μέσω διαδικτύου από το δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.» (ΦΕΚ Β' 6009)».

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

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 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 **10/11/2023** και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με Α.Φ.Μ., κατοίκου **ΑΤΤΙΚΗΣ**, οδός αρ. και κατά των υπ' αριθμ.:

-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,

-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π.,
-/2023 Οριστικής Πράξης Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017 του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

5. Τις ως άνω πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση ή άλλως η τροποποίηση, καθώς και τις από 11/10/2023 Εκθέσεις Μερικού Ελέγχου Φορολογίας Εισοδήματος και Φ.Π.Α. του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

6. Τις απόψεις του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α6, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 10/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία κατατέθηκε **εμπρόθεσμα** και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

ΣΥΝΤΟΜΟ ΙΣΤΟΡΙΚΟ

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017, καταλογίστηκε διαφορά φόρου εισοδήματος ποσού 92,25 €, πλέον προστίμου άρθ. 58 του Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας ποσού 9,23 € και εισφοράς αλληλεγγύης ποσού 15,38 €, ήτοι συνολικό ποσό για καταβολή **116,86 €**.

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016, καταλογίστηκε διαφορά φόρου εκροών ποσού **55.751,85 €**, το οποίο ήταν και το συνολικό ποσό για καταβολή, **δεδομένου ότι σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., έχει ήδη επιβληθεί από την Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ (ΑΤΒ/14-11-2019) πρόστιμο της παρ. 1 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.**

Με την υπ' αριθμόν/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017, καταλογίστηκε διαφορά φόρου εκροών ποσού **21.120,00 €**, το οποίο ήταν και το συνολικό ποσό για καταβολή, **δεδομένου ότι σύμφωνα με την παρ. 5 του άρθρου 58^Α του Κ.Φ.Δ., έχει ήδη επιβληθεί από την Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ (ΑΤΒ/14-11-2019) πρόστιμο της παρ. 1 λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.**

Αιτία για την έκδοση της υπ' αριθμόν/24-03-2022 εντολής ελέγχου ήταν η λήψη της υπ' αριθμόν Πληροφοριακής Έκθεσης της Υ.Ε.Δ.Δ.Ε. ΑΤΤΙΚΗΣ. Από τον έλεγχο που έγινε στην κίνηση των τραπεζικών λογαριασμών του προσφεύγοντος μέσω του Συστήματος Μητρώου Τραπεζικών Λογαριασμών (ΣΜΤΛ) και σε συνδυασμό με την ανωτέρω Πληροφοριακή Έκθεση, διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016-2017, πραγματοποίησε διάφορες συναλλαγές πολυτελών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων μεγάλης αξίας και συγκεκριμένα, αγορές από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μετέπειτα πωλήσεις αυτών στο εσωτερικό της χώρας.

Ο προσφεύγων, ο οποίος έχει προβεί σε έναρξη εργασιών ως επιτηδευματίας στις 03/02/2004 με κύρια δηλωμένη δραστηριότητα (Μητρώο-TAXIS) αυτήν του εμπορικού αντιπροσώπου αυτοκινήτων (εμπορομεσίτης-διαμεσολαβητής πωλήσεων αυτοκινήτων), τηρεί απλογραφικά

βιβλία και εκδίδει φορολογικά στοιχεία (απόδειξη λιανικών συναλλαγών και τιμολόγια για παροχή υπηρεσιών-αμοιβή για την διαδικασία αγοράς αυτοκινήτων), στις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υπέβαλε, δήλωσε τα ποσά αυτά των αγορών μεταχειρισμένων ΕΙΧ αυτοκινήτων, στον κωδικό 719 (Δαπάνη για την αγορά ή χρηματοδοτική μίσθωση αυτοκινήτων, δίκτυων κλπ. οχημάτων) και τα ποσά των πωλήσεων στον κωδικό 781 (Ποσά που προέρχονται από διάθεση περιουσιακών στοιχείων κλπ.), δηλαδή τα επίμαχα ποσά δεν συμπεριλήφθηκαν στις δηλώσεις Φ.Ε. ως εμπορικής δραστηριότητας συναλλαγές.

Ο έλεγχος έκρινε ότι ο προσφεύγων, με τις διαρκείς και κατά σύστημα διενεργούμενες αυτές πράξεις (αγοράς και πώλησης ΕΙΧ αυτοκινήτων), άσκησε την επιχειρηματική δραστηριότητα της εμπορίας μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, με σκοπό την επίτευξη κέρδους, η οποία συνδέεται και λειτουργεί παράλληλα με την συναφή κύρια δηλωμένη δραστηριότητα του εμπορομεσίτη αυτοκινήτων. Ως εκ τούτου, ο έλεγχος έκρινε ότι οι πράξεις αυτές έγιναν στο πλαίσιο άσκησης της οικονομικής του δραστηριότητας, συνιστούν εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα κατ' άρθρο 21, παρ. 3 του Ν. 4172/2013 και παράλληλα, επιβαρύνονται με Φ.Π.Α. με συντελεστή 23%/24%.

Τελικά, οι διαφορές στο φορολογητέο εισόδημα που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο ανά φορολογικό έτος, ήταν οι κάτωθι:

- 2016: 0,00 €
- 2017: 205,00 €

Αντίστοιχα, οι διαφορές στη φορολογητέα βάση για σκοπούς Φ.Π.Α. που καταλογίστηκαν από τον έλεγχο, ήταν οι κάτωθι:

- 2016: 235.348,15 €
- 2017: 88.000,00 €

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, αιτείται την ακύρωση ή άλλως την τροποποίηση των προσβαλλόμενων πράξεων, προβάλλοντας τους κάτωθι ισχυρισμούς:

1^{ος} λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος χαρακτηρισμός ως δήθεν εμπορικής δραστηριότητας της ευκαιριακής πωλήσεως μεταχειρισμένων οχημάτων.

2^{ος} λόγος: Παράνομος και εσφαλμένος υπολογισμός των φορολογητέων εκροών Φ.Π.Α. λόγω παράνομης, εσφαλμένης και αναιτιολόγητης απορρίψεως του ισχυρισμού περί εφαρμογής, σε κάθε περίπτωση, αμιγώς και αποκλειστικώς, του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους-Επικουρικά, ακόμη κι αν ήθελε θεωρηθεί ότι οι επίμαχες πράξεις υπάγονται σε Φ.Π.Α. χωρίς την εφαρμογή του καθεστώτος του περιθωρίου κέρδους, ο σχετικός υπολογισμός του αναλογούντος Φ.Π.Α. παρίσταται εσφαλμένος, καθ' όσον ο έλεγχος θα έπρεπε να υπολογίσει τον εν λόγω Φ.Π.Α. επί του εισπραχθέντος ποσού, με εσωτερική υφαίρεση, αντί ως επιπλέον του εισπραχθέντος ποσού.

Ως προς τον 1^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με το άρθρο 21, παρ. 3 του Ν.4172/2013, όπως ίσχυε κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη:

«Για τους σκοπούς του παρόντος άρθρου ως «επιχειρηματική συναλλαγή» θεωρείται κάθε μεμονωμένη ή συστηματική πράξη με την οποία πραγματοποιείται συναλλαγή ή και η συστηματική διενέργεια πράξεων στην οικονομική αγορά με σκοπό την επίτευξη κέρδους. Κάθε τρεις ομοειδείς συναλλαγές που λαμβάνουν χώρα εντός ενός εξαμήνου θεωρούνται συστηματική διενέργεια πράξεων. Η διάταξη του προηγούμενου εδαφίου δεν εφαρμόζεται για τους τίτλους του άρθρου 42 που αποτελούν αντικείμενο διαπραγμάτευσης σε οργανωμένη ή μη αγορά ή πολυμερή μηχανισμό διαπραγμάτευσης, συμπεριλαμβανομένης και της Εναλλακτικής Αγοράς του Χρηματιστηρίου Αθηνών, ή για τα ομόλογα που εκδίδονται από εισηγμένες εταιρείες, καθώς και για τα κρατικά ομόλογα. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών μπορεί να προβλέπεται η εφαρμογή του προηγούμενου εδαφίου και σε κάθε άλλη ρυθμιζόμενη αγορά ή άλλους τίτλους. Σε περίπτωση συναλλαγών που αφορούν ακίνητα, η περίοδος του δεύτερου εδαφίου είναι δύο (2) έτη».

Επειδή με την Ε. 2031/2023 διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι:

«...

4.Κατά την έννοια της διάταξης της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ «επιχειρηματική συναλλαγή» πραγματοποιείται όταν διενεργείται στην οικονομική αγορά συναλλαγή με αντάλλαγμα σε χρήμα ή σε είδος που έχει ως σκοπό την επίτευξη κέρδους. Στο πεδίο εφαρμογής της υπόψη διάταξης εμπίπτει όχι μόνο η συστηματική διενέργεια ομοειδών πράξεων αλλά και η μεμονωμένη πράξη, εφόσον έχει ως σκοπό το κέρδος.

Ως κέρδος νοείται η διαφορά μεταξύ της αξίας κτήσης και της αξίας πώλησης, όπως οι αξίες αυτές προσδιορίζονται από τα οικεία παραστατικά, έγγραφα ή συμβόλαια που κατά περίπτωση εκδίδονται ή συντάσσονται. Στις περιπτώσεις κτήσης ή μεταβίβασης με χαριστική αιτία (πλην της μεταβίβασης με χαριστική αιτία από συγγενείς μέχρι δεύτερου βαθμού, βλ. παρακάτω, παρ. 8), αξία κτήσης είναι αυτή βάσει της οποίας υπολογίστηκε ο φόρος δωρεάς ή χορηγήθηκε απαλλαγή από αυτόν, όπως προκύπτει από το οικείο συμβόλαιο ή οποιοδήποτε δημόσιο έγγραφο.

Στις περιπτώσεις ανέγερσης οικοδομής ως αξία κτήσης θεωρείται το κόστος κατασκευής της και η αξία του οικοπέδου που αναλογεί στην πωλούμενη ιδιοκτησία. Αν η τιμή κτήσης δεν μπορεί να προσδιοριστεί θεωρείται ότι είναι μηδενική.

5.Ο «σκοπός της επίτευξης κέρδους», ως ζήτημα πραγματικό, ανάγεται στην εξελεγκτική εξουσία του Προϊσταμένου της αρμόδιας ελεγκτικής αρχής. Κάθε υπόθεση θα πρέπει να εξετάζεται με βάση τα πραγματικά περιστατικά, η ύπαρξη δε του σκοπού επίτευξης κέρδους θα πρέπει να συνάγεται επαρκώς από τις εκάστοτε συνθήκες εν γένει υπό τις οποίες οι πράξεις πραγματοποιούνται, καθώς το βάρος της απόδειξης φέρει καταρχήν η φορολογική αρχή. Τέτοιες συνθήκες αποτελούν ενδεικτικά η πώληση σε σύντομο χρονικό διάστημα από την απόκτηση και σε συνδυασμό με το ύψος του επιτευχθέντος τιμήματος, σε περίπτωση ανέγερσης οικοδομής η αναλογία των διαμερισμάτων που πωλήθηκαν σε σχέση με αυτά που κατασκευάστηκαν και το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ανέγερση μέχρι την πώληση, η αγορά ακινήτων από πλειστηριασμούς και η πώληση αυτών κ.λπ. Αντίθετα, δεν θεωρείται ότι υπάρχει ο σκοπός της επίτευξης κέρδους σε περίπτωση πώλησης ακινήτων τα οποία αποκτήθηκαν για τον σκοπό αξιοποίησης κεφαλαίου (π.χ. εκμίσθωση, ιδιοκατοίκηση, ιδιόχρηση επαγγελματικής στέγης κ.λπ.) και η πώληση οφείλεται σε άλλους λόγους τους οποίους ο πωλητής μπορεί να προβάλει και να αποδείξει. Σημειώνεται πάντως ότι ο σκοπός της επίτευξης κέρδους πρέπει να υπάρχει κατά την απόκτηση του πράγματος (π.χ. αγορά, ανέγερση του κτίσματος), το οποίο αποτελεί το αντικείμενο της εξεταζόμενης συναλλαγής.

Για να θεωρηθεί μία συναλλαγή ως επιχειρηματική, για σκοπούς εφαρμογής της παρ. 3 του άρθρου 21 του ΚΦΕ, δεν απαιτείται η ύπαρξη επιχειρηματικής οργάνωσης.

...».

Επειδή από τον έλεγχο που διενεργήθηκε διαπιστώθηκε ότι ο προσφεύγων, κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016-2017, πραγματοποίησε διάφορες αγοραπωλησίες πολυτελών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων μεγάλης αξίας και συγκεκριμένα, αγорές από χώρες της Ευρωπαϊκής Ένωσης και μετέπειτα πωλήσεις αυτών στο εσωτερικό της χώρας.

Από τα δεδομένα της κάθε συναλλαγής (ημερομηνία αγοράς/πώλησης, αξία αγοράς/πώλησης κάθε ΕΙΧ κλπ.) όπως απεικονίζονται αναλυτικά στις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου, πρόκυψε ότι το χρονικό διάστημα που μεσολάβησε από την ημερομηνία αγοράς μέχρι την ημερομηνία πώλησης και για το οποίο τα εν λόγω ΕΙΧ ήταν στην κατοχή του προσφεύγοντος, ήταν σχετικά μικρό, ήτοι (2) μήνες το μέγιστο.

Επειδή ο προσφεύγων κατά τα ελεγχόμενα έτη 2016-2017 πραγματοποίησε τις παρακάτω αγοραπωλησίες ΕΙΧ (σελ. 13 Έκθεσης Ελέγχου Φ.Ε.):

α/α	Αριθμός πλαισίου/κ υκλοφορίας	Μάρκα ΕΙΧ	Ημερ/νια Αγοράς	Ποσό αγοράς (€)	Ημερ/νια Πώλησης	Ποσό πώλησης (€)
1			24/03/16	89.450,00	21/04/16	90.000,00
2			21/05/16	59.000,00	08/07/16	60.000,00
3			23/09/16	126.700,00	18/11/16	126.700,00
Σύνολο έτους 2016				275.150,00		276.700,00
4			13/02/17	87.795,00	11/04/17	88.000,00
5			05/05/17	67.521,88	11/01/18	Άγνωστο
Σύνολο έτους 2017				155.316,88		88.000,00

Επειδή ο έλεγχος ορθώς έκρινε ότι τουλάχιστον οι τέσσερις ανωτέρω πράξεις (πωλήσεις) με α/α έως και συνιστούν επιχειρηματικές συναλλαγές, καθώς τα αποκτηθέντα ΕΙΧ διακρατήθηκαν από τον προσφεύγοντα για ιδιαίτερα μικρό χρονικό διάστημα, ήτοι κατά τη στιγμή της απόκτησης αυτών υπήρχε ο σκοπός της επίτευξης κέρδους. Ο προσφεύγων δηλαδή, κατά τη στιγμή της αγοράς εκάστου ΕΙΧ είχε ως σκοπό την μεταπώληση και όχι την προσωπική χρήση, λαμβανομένου υπόψη και του γεγονότος ότι κατά την διάρκεια των ετών 2016-2017 που πραγματοποίησε αυτές τις αγοραπωλησίες, χρησιμοποιούσε για προσωπική του χρήση, αυτοκίνητα που του είχαν παραχωρηθεί από την εταιρεία «.....» με ΑΦΜ, λόγω της ιδιότητάς του ως

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος, περί παράνομου και εσφαλμένου χαρακτηρισμού ως δήθεν εμπορικής δραστηριότητας της ευκαιριακής πωλήσεως μεταχειρισμένων οχημάτων, **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Ως προς τον 2^ο ως άνω ισχυρισμό της ενδικοφανούς προσφυγής

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του Ν.2859/2000 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, παροχής υπηρεσιών και ενδοκοινοτικής απόκτησης αγαθών, το φόρο με τον οποίο έχουν επιβαρυνθεί η Παράδοση αγαθών και η Παροχή υπηρεσιών που έγιναν σε αυτόν και η εισαγωγή αγαθών, που πραγματοποιήθηκε από αυτόν, καθώς και το φόρο που οφείλεται για τις ενδοκοινοτικές αποκτήσεις αγαθών που πραγματοποιήθηκαν από αυτόν.

Άρθρο 32 Άσκηση του δικαιώματος έκπτωσης του φόρου

1. Το Δικαίωμα έκπτωσης του φόρου μπορεί να ασκηθεί, εφόσον ο υποκείμενος στο φόρο κατέχει:

α) βεβαίωση περί υποβολής δήλωσης έναρξης εργασιών της περίπτωσης α` της παραγράφου 1 του άρθρου 36,

β) νόμιμο τιμολόγιο ή άλλο αποδεικτικό στοιχείο που επέχει θέση τιμολογίου, από τα οποία αποδεικνύονται οι παραδόσεις αγαθών και οι παροχές υπηρεσιών που γίνονται σε αυτόν και ο φόρος με τον οποίο επιβαρύνθηκαν,

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

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

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

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 υποκείμενου 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 καθεστάτα.

[...]

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1104/1995:

[...]

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...../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:

[...]

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.

[...]

Επειδή σύμφωνα με την ΠΟΛ 1050/2000 με 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./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./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/VIES 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' αριθμόν

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/A0014/ΠΟΛ. 1104/10.4.95, με την οποία δόθηκαν οδηγίες για την εφαρμογή του ειδικού καθεστώτος του άρθρου 45 του Κώδικα ΦΠΑ (πρώην άρθρο 36.α 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 4.α της Οδηγίας 2006/112/ΕΚ), 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/ΕΚ), 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/ΕΚ) 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./0014/ΠΟΛ 1050/11.2.2000 και/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/νση 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 το άρθρο 10, παρ. 3 (α') του Κ.Φ.Δ.:

«Ο φορολογούμενος, φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα, υποχρεούται να ενημερώνει τη Φορολογική Διοίκηση για μεταβολές στα στοιχεία εγγραφής ή έναρξής του με την υποβολή δήλωσης μεταβολών στο φορολογικό μητρώο. Η δήλωση αυτή υποβάλλεται μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την πραγματοποίηση της μεταβολής. Ειδικά ο φορολογούμενος που είναι υποκείμενος στον Φ.Π.Α., για τη μεταβολή καθεστώτος Φ.Π.Α. στο οποίο υπάγεται, υποβάλλει δήλωση μετάταξης μέσα στην ίδια ανωτέρω προθεσμία, εκτός αν προβλέπεται διαφορετικά από

τον Κώδικα Φ.Π.Α.. 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, στο πλαίσιο διενέργειας αυτών των πράξεων δεν προέβη σε δήλωση έναρξης της δραστηριότητας εμπορίας αυτοκινήτων στο Μητρώο της αρμόδιας Δ.Ο.Υ., ούτε είχε επιλέξει την υπαγωγή του στο ειδικό καθεστώς ΦΠΑ (άρθρο 45 του 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...../Πολ.1034/7-2-95 ΕΔΥΟ. Συγκεκριμένα, υπέβαλε **μεταγενέστερα** στην αρμόδια Δ.Ο.Υ. ΗΛΙΟΥΠΟΛΗΣ την υπ' αριθμόν/18-11-2020 αίτηση για προσθήκη του Κ.Α.Δ. 45112201 «.....» αναδρομικά από 01/01/2013, η οποία και απορρίφθηκε, όπως προκύπτει από την υπ' αριθμόν/20-11-2020 απάντηση του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ..

Επίσης, δεν τήρησε το ειδικό βιβλίο όπως είχε υποχρέωση σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 8 του άρθρου 45 του Ν.2859/2000, επομένως δεν εφάρμοσε το ειδικό καθεστώς (περιθωρίου κέρδους) Φ.Π.Α..

Επειδή κατόπιν των ανωτέρω, κατά τα κρινόμενα φορολογικά έτη 2016-2017 δεν πληρούνταν για τον προσφεύγοντα οι απαιτούμενες προϋποθέσεις του άρθρου 45 του Ν. 2859/2000, ώστε να δύναται να εφαρμοστεί το ειδικό καθεστώς Φ.Π.Α. για τις πράξεις αυτές. Συνεπώς, **ορθώς ο έλεγχος καταλόγισε Φ.Π.Α. επί του εκάστοτε τιμήματος πώλησης και όχι επί του περιθωρίου κέρδους (τιμή πώλησης μείον τιμή αγοράς),** όπως επικαλείται ο προσφεύγων.

Επειδή ο προσφεύγων ισχυρίζεται επικουρικά ότι, σε κάθε περίπτωση, θα πρέπει να θεωρηθεί ότι τα χρήματα που εισέπραξε εμπεριέχουν ήδη τον αναλογούντα Φ.Π.Α. (ο οποίος εξευρίσκεται με εσωτερική υφαίρεση) και ότι εσφαλμένως ο έλεγχος έκανε τον υπολογισμό επί του εισπραχθέντος κάθε φορά τιμήματος.

Επειδή ωστόσο, όπως προκύπτει από τις οικείες Εκθέσεις Ελέγχου (σελ. 14 Έκθεσης Εισοδήματος και σελ. 7 Έκθεσης Φ.Π.Α.), ο έλεγχος έκανε αποδεκτό ότι τα τιμήματα πώλησης των συναλλαγών με α/α 1 και 3 που αφορούν πωλήσεις σε ιδιώτες περιελάμβαναν τον αναλογούντα Φ.Π.Α.. Αντιθέτως, δεν μπορεί να γίνει ίδια παραδοχή αναφορικά με τις συναλλαγές με α/α 2 και 4, όπου αντισυμβαλλόμενοι ήταν επιτηδευματίες, καθότι από κανένα στοιχείο δεν προκύπτει ότι το εισπραχθέν τίμημα περιελάμβανε τον αναλογούντα Φ.Π.Α..

Ως εκ τούτου ο ισχυρισμός του προσφεύγοντος **απορρίπτεται** ως αβάσιμος.

Επειδή τέλος, η κρινόμενη ενδικοφανής προσφυγή τελεί σε συνέχεια:

- της υπ' αριθμόν/29-11-2019 ενδικοφανούς προσφυγής, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/30-03-2020 μερικώς δεκτή απόφαση της Υπηρεσίας μας και στη συνέχεια ασκήθηκε η υπ' αριθμόν/2020 δικαστική προσφυγή, επί της οποίας εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/2023 Απόφαση του Διοικητικού Πρωτοδικείου Σύμφωνα με αυτήν, έγιναν εν μέρει δεκτοί οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος, ήτοι έγιναν δεκτοί οι ισχυρισμοί αναφορικά με τη μείωση των επιβληθέντων προστίμων του άρθρ. 7 Ν. 4337/2015

λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων στο ποσό των 2.500 € κατ' έτος, ενώ κατά τα λοιπά επικυρώθηκε η κρίση του ελέγχου (ύπαρξη επιχειρηματικής δραστηριότητας για σκοπούς φορολογίας εισοδήματος και μη πλήρωση των προϋποθέσεων των άρθρων 45 και 46 του Ν. 2859/2000 για σκοπούς Φ.Π.Α.),

- της υπ' αριθμόν/30-01-2020 ενδικοφανούς προσφυγής, για την οποία εκδόθηκε η υπ' αριθμόν/08-09-2020 απορριπτική απόφαση της Υπηρεσίας μας, η οποία στη συνέχεια προσεβλήθη ενώπιον του Διοικητικού Πρωτοδικείου (...../2020 και/2020), με το τελευταίο να εκδίδει τις υπ' αριθμ./2023 και/2023 αντίστοιχα προδικαστικές αποφάσεις, με τις οποίες ανεστάλη η δίκη, λόγω του ότι η υπόθεση εκκρεμεί παράλληλα ενώπιον της Επιτροπής Εξώδικης Επίλυσης Διαφορών του Ν. 4714/2020 και
- της υπ' αριθμόν/12-01-2021 ενδικοφανούς προσφυγής, η οποία απορρίφθηκε σιωπηρώς από την Υπηρεσία μας και στη συνέχεια ασκήθηκε η υπ' αριθμόν/2021 δικαστική προσφυγή, για την οποία εκκρεμεί η έκδοση απόφασης έως και την ημερομηνία υπογραφής της παρούσας.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από 10/11/2023 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ. και την επικύρωση των υπ' αριθμ./2023 Οριστικών Πράξεων του Προϊσταμένου του Κ.Ε.ΦΟ.ΜΕ.Π..

A)/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φόρου Εισοδήματος φορολογικού έτους 2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Διαφορά φόρου	92,25
Πρόστιμο άρθ. 58 Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	9,23
Εισφορά αλληλεγγύης	15,38
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	116,86

B)/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2016-31/12/2016

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	55.751,85
Πρόστιμο άρθ. 58 ^A Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	55.751,85

(*) Έχει ήδη επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^A λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

Γ)/2023 Οριστική Πράξη Διορθωτικού Προσδιορισμού Φ.Π.Α. φορολογικής περιόδου 01/01/2017-31/12/2017

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

Ανάλυση	Ποσά (€)
Χρεωστικό υπόλοιπο	21.120,00
Πρόστιμο άρθ. 58 ^Α Κ.Φ.Δ. λόγω ανακρίβειας	0,00 (*)
ΚΑΤΑΛΟΓΙΖΟΜΕΝΟ ΠΟΣΟ	21.120,00

(*) Έχει ήδη επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 1 του άρθρου 58^Α λόγω μη έκδοσης φορολογικών στοιχείων.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ ΤΗΣ
ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ

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.