



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 15-09-2022

Αριθμός απόφασης: 2810

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α1**

Ταχ. Δ/ση : Αριστογείτονος 19

Ταχ. Κώδικας : 176 71 - Καλλιθέα

Τηλέφωνο : 213 1604537

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

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

γ. Της ΠΟΛ 1064/28.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

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

3. Την αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759 / τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Τη με ημερομηνία κατάθεσης 01/06/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, ΑΦΜ, κατοίκου, κατά του άμεσου προσδιορισμού φόρου βάσει της υπ' αριθ. /27-05-2022 δήλωσης φορολογίας υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών, που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ. /27-05-2022 δήλωση φορολογίας υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών, που υποβλήθηκε στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' ΑΘΗΝΩΝ, της οποίας ζητείται η επανεξέταση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α1, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 01-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. /27-05-2022 δήλωση φορολογίας υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών, υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρος υπεραξίας ποσού 435,14€, που προέκυψε από τη μεταβίβαση του με αριθμό κυκλοφορίας ΦΙΧ αυτοκινήτου από τον προσφεύγοντα που διατηρούσε επιχείρηση με αντικείμενο «Πλυντήριο Αυτοκινήτων», στην με Α.Φ.Μ.

Κατόπιν εντολής της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία του οχήματος, κατά την ημερομηνία μεταβίβασης αυτού, διενεργήθηκε έλεγχος ο οποίος προσδιόρισε την αξία του αυτοκινήτου σε 2.000,00€, ενώ κατά τη δήλωση η αξία του επίμαχου Φ.Ι.Χ. ανέρχεται σε 300,00€, και επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρο ποσού 435,14 επί της υπεραξίας (ωφέλειας) ποσού 1.740,55€, που προέκυψε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν.1160/1981, ήτοι $1.740,55\text{€} \times 25\%$.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων αιτείται την επανεκτίμηση του επιβληθέντος φόρου υπεραξίας κατά τη μεταβίβαση του υπ' αρ. Φ.Ι.Χ., διότι βάσει τιμολογίου η αξία του είναι 300,00€ και τόσο το αγόρασε, το δε αυτοκίνητο είναι 22 ετών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του προσκομίζει:

α) Το υπ' αριθ. 1/29-3-22 τιμολόγιο πώλησης της επιχείρησης - Πλυντήριο Αυτοκινήτων, στο οποίο αναγράφεται καθαρή αξία πώλησης ύψους 300,00€.

β) Το υπ' αριθ. 3/25-9-20 τιμολόγιο πώλησης της επιχείρησης - Καθαρισμοί Κτιρίων-Κήπων για την αγορά από τον προσφεύγοντα του εν λόγω Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου, στο οποίο αναγράφεται καθαρή αξία πώλησης ύψους 228,00€ πλέον ΦΠΑ 24%, ήτοι σύνολο 300,00€.

γ) Την από 30-09-2020 Δήλωση Φορολογίας υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών του άρθρου 7 του ν.1160/1981, υποβληθείσα στη Δ.Ο.Υ. Μοσχάτου κατά την μεταβίβαση στον προσφεύγοντα του ΦΙΧ, σύμφωνα με την οποία προσδιορίστηκε σε βάρος του πωλητή φόρος ποσού 7,30€ επί της υπεραξίας (ωφέλειας) ποσού 29,18€ που προέκυψε κατά

την μεταβίβαση, ήτοι 29,18€ x 25%.

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972 ορίζεται ότι:

«2.Όπου για την κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου μεταβίβασης δικαιώματος κυριότητας ή άλλου εμπραγμάτου δικαιώματος επί αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέτας, απαιτείται εκ του νόμου να λαμβάνεται υπόψη ή να αναγράφεται σε αυτό η αξία του οχήματος ως εμπορεύματος, αυτή υπολογίζεται ως το πηλίκο των προς καταβολή τελών χαρτοσήμου του οχήματος που ορίζονται με βάση τις διατάξεις αυτού του προεδρικού διατάγματος δια του συντελεστή δέκα οκτώ χιλιοστά της μονάδος (0,018). Με τον ίδιο τρόπο υπολογίζεται από τον αρμόδιο Προϊστάμενο Δημόσιας Οικονομικής Υπηρεσίας, για την εφαρμογή των διατάξεων της φορολογίας εισοδήματος, η αξία του οχήματος ως εμπορεύματος, εκτός αν προκύπτει μεγαλύτερη με βάση το συμβόλαιο ή οποιοδήποτε άλλο στοιχείο, οπότε και λαμβάνεται υπόψη αυτή. Η αξία του οχήματος ως εμπορεύματος που εξευρίσκεται κατά τα ανωτέρω φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) υποβάλλοντας για το σκοπό σχετική δήλωση (έντυπο Ε41/06 «Δήλωση Φορολογίας Υπεραξίας Αυτοκινήτων και Μοτοσυκλετών») από τον πωλητή στον Οικονομικό Έφορο αυτού πριν τη σύνταξη της πράξης μεταβίβασης. Ο αναλογών φόρος καταβάλλεται σε έξι (6) ίσες μηνιαίες δόσεις, η πρώτη εκ των οποίων καταβάλλεται με την υποβολή της δήλωσης. Η αξία αυτή δύναται να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων, εφόσον συμπεριληφθεί στα λοιπά εισοδήματα του φορολογουμένου στην υποβαλλόμενη από αυτόν δήλωση φορολογίας εισοδήματος, του οικείου οικονομικού έτους, διαφορετικά θεωρείται ότι με αυτή την αυτοτελή φορολόγηση εξαντλείται η φορολογική του υποχρέωση. Στην περίπτωση αυτή ο βεβαιωθείς ή καταβληθείς φόρος εισοδήματος που προέκυψε από την αυτοτελή φορολόγηση της αξίας του μεταβιβασθέντος οχήματος ως εμπορεύματος, συμψηφίζεται με τον οφειλόμενο βάσει της δήλωσης φόρο κατά την εκκαθάριση αυτής από τον Οικονομικό Έφορο, το δε τυχόν επιπλέον βεβαιωθέν, κατά τα ανωτέρω, ποσό φόρου εκπίπτει ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση.

Επειδή, σύμφωνα με την υπ' αριθ. Δ12Α 1081472 ΕΞ / 21-6-2010 Απόφαση της Γενικής Γραμματείας Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων με θέμα «Τρόπος προσδιορισμού του υπερτιμήματος που προκύπτει από τη μεταβίβαση ΙΧ αυτοκινήτου» ορίζεται ότι:

- «1. Απαντώντας στο ερώτημά σας σχετικά με το παραπάνω θέμα, σας πληροφορούμε τα εξής:
2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της περίπτωσης ζ' της παραγράφου 3 του άρθρου 28 του ν.2238/1994 θεωρείται εισόδημα από εμπορικές επιχειρήσεις και το υπερτίμημα που προκύπτει από την πώληση αυτοκινήτου παγίου στοιχείου επιχείρησης.
3. Από τις διατάξεις της παραγράφου 2 του άρθρου 5 του ν.δ 1146/1972 όπως αυτές τροποποιήθηκαν με τις διατάξεις του άρθρου 7 του ν. 1160/1981, ως κέρδος ή ωφέλεια

(υπεραξία) από την πώληση οχήματος παγίου στοιχείου επιχείρησης, η οποία δεν τηρεί ή τηρεί βιβλία Α ή Β κατηγορίας του ΚΒΣ, λαμβάνεται η διαφορά που προκύπτει, μεταξύ της τιμής πώλησης και της πραγματικής τιμής κτήσης αυτού προσαυξημένη με τις τυχόν βελτιώσεις που έγιναν σ' αυτό και μειωμένη με τις προβλεπόμενες αποσβέσεις.

4. Ο υπολογισμός της τεκμαρτής αξίας πώλησης του οχήματος γίνεται με βάση τα τέλη χαρτοσήμου της περ. στ της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν.δ. 1146/1972 όπως αυτά διαμορφώθηκαν με μεταγενέστερους νόμους.

5. Ωστόσο και μετά την κατάργηση των τελών χαρτοσήμου με το νόμο 2873/2000, ο προσδιορισμός της τεκμαρτής αξίας πώλησης, εξακολουθεί να γίνεται με αυτά τα ποσά των τελών χαρτοσήμου τα οποία μετατράπηκαν σε ευρώ.

6. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972, το ν.1160/1981 και την αριθμ. 10444/13/11.8.1982 ερμηνευτική εγκύκλιο, αν η τιμή πώλησης του οχήματος προκύπτει από άλλα στοιχεία, επίσημα ή ανεπίσημα μεγαλύτερη από αυτή που προκύπτει από τον τεκμαρτό προσδιορισμό λαμβάνεται υπόψη αυτή η μεγαλύτερη.

7. Επίσης όπως σαφώς προκύπτει από τις προαναφερόμενες διατάξεις, από το παράδειγμα που παρατίθεται στην παράγραφο 3 της ερμηνευτικής εγκυκλίου 13/1982 του ν.1160/1981, αλλά και από τις οδηγίες για τον πίνακα Δ' που παρατίθενται στην τελευταία σελίδα του εντύπου (Ε41/06) της δήλωσης φορολογίας υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών, ως τιμή κτήσης του οχήματος λαμβάνεται πάντα η πραγματική, η οποία προκύπτει από τα τηρούμενα βιβλία της πωλήτριας επιχείρησης και επί της οποίας αξίας έχουν γίνει οι βελτιώσεις και οι προβλεπόμενες από το νόμο αποσβέσεις καθώς και από κάθε άλλο στοιχείο που απαιτείται να εκδοθεί κατά την πώληση σύμφωνα με το νόμο.

8. Η τεκμαρτή αξία αγοράς του πωλούμενου αυτοκινήτου θα ληφθεί υπόψη μόνο όταν η πωλήτρια επιχείρηση δεν προσκομίσει τα προαναφερόμενα επίσημα στοιχεία.

9. Κατά συνέπεια ο ΚΩΔ.7 του πίνακα Δ' της οικείας δήλωσης θα συμπληρωθεί με την πραγματική τιμή αγοράς δηλαδή, αυτή που είναι καταχωρημένη στα βιβλία της πωλήτριας επιχείρησης σύμφωνα με το προβλεπόμενο από τον ΚΒΣ στοιχείο ή από το συμβολαιογραφικό έγγραφο κ.λπ νόμιμα δικαιολογητικά τα οποία έχετε υποχρέωση να προσκομίσετε μαζί με την οικεία δήλωση στην αρμόδια Δ.Ο.Υ.

Επειδή, με το υπ' αριθ. πρωτ. ΔΕΑΦ Α 1148506 ΕΞ 2015/17.11.2015 έγγραφο της Διεύθυνσης Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας της Γ.Γ.Δ.Ε., αναφορικά με τις δηλώσεις υπεραξίας ιδιωτικής χρήσης αυτοκινήτων, διευκρινίστηκε ότι οι διατάξεις του άρθρου 5 του Ν.1146/1972, που αναφέρονται στη φορολογική αντιμετώπιση της υπεραξίας που προκύπτει από τη μεταβίβαση αυτοκινήτων – μοτοσυκλετών ιδιωτικής χρήσης από επιτηδευματίες, εξακολουθούν να ισχύουν και δεν έχουν καταργηθεί.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, από την υπ' αριθ./27-5-2022 δήλωση φορολογίας υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών, για τη μεταβίβαση του με αριθμό κυκλοφορίας ΦΙΧ αυτοκινήτου, υπολογίστηκε η τεκμαρτή αξία πώλησης του οχήματος με βάση τα τέλη χαρτοσήμου της περ. στ της παρ. 4 του άρθρου 4 του ν.δ. 1146/1972, με αξία 326,67€, ήτοι 5,88€ (το τεκμαρτό ποσό χαρτοσήμου) x0,018.

Επειδή, σύμφωνα με την από 03-06-2022 Έκθεση Απόψεων της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών, το επίμαχο ΦΙΧ είναι βενζινοκίνητο, φορτηγό ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο, μάρκας, μικτού βάρους 1.670 κ., κ.ε. 1.360 και με πρώτη άδεια κυκλοφορίας στην Ελλάδα την 01/12/2000. Ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα ανωτέρω χαρακτηριστικά του αυτοκινήτου και την αξία ομοειδών αυτοκινήτων κατά την ημέρα της μεταβίβασης και συγκεκριμένα:

- 1) Φορτηγό ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο, μάρκας κ.ε. 1.124 και με πρώτη άδεια κυκλοφορίας στην Ελλάδα την 01/2000, πωλείται σε τιμή **2.200,00 ευρώ** (αγγελία στο 27/05/2022). Το κρινόμενο υπερτερεί αυτού, διότι το συγκεκριμένο όχημα είναι παλαιότερο από το κρινόμενο και μικρότερου κυβισμού,
- 2) Φορτηγό ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο, μάρκας κ.ε. 1.900 και με πρώτη άδεια κυκλοφορίας στην Ελλάδα την 05/2000, πωλείται σε τιμή **2.200,00 ευρώ** (αγγελία 27/05/2022). Το κρινόμενο υπερτερεί αυτού, διότι το συγκεκριμένο όχημα είναι παλαιότερο από το κρινόμενο και κινείται με πετρέλαιο,
- 3) Φορτηγό ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο, μάρκας κ.ε. 1.360 και με πρώτη άδεια κυκλοφορίας στην Ελλάδα την 01/2001, πωλείται σε τιμή **2.000,00 ευρώ** (αγγελία στο 27/05/2022). Το κρινόμενο είναι ίδιου κυβισμού, και σχεδόν ίδιας παλαιότητας με το συγκεκριμένο όχημα και
- 4) Φορτηγό ιδιωτικής χρήσεως αυτοκίνητο, μάρκας κ.ε. 1.360 και με πρώτη άδεια κυκλοφορίας στην Ελλάδα την 01/2001, πωλείται σε τιμή **2.999,00 ευρώ** (αγγελία στο 27/05/2022). Το κρινόμενο είναι ίδιου κυβισμού, και σχεδόν ίδιας παλαιότητας με το συγκεκριμένο όχημα,

προσδιόρισε την αξία του αυτοκινήτου σε **2.000,00€**, ενώ κατά δήλωση η αξία του επίμαχου Φ.Ι.Χ. ανέρχεται σε 300,00€, και επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρο υπεραξίας ύψους 435,14 ευρώ.

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 & 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 και οι νομοθετικές πράξεις, όπως και κάθε κανόνας ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, με το άρθρο 9 παρ. 2 του Ν.4174/2013 ορίζεται ότι:

«2. Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι δεσμευτικές για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν».

Επειδή, με βάση τα παραπάνω η Δ.Ο.Υ. ΙΓ' Αθηνών προσδιόρισε την αξία του προς μεταβίβαση Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου σε 2.000,00 εφαρμόζοντας ορθά την παράγραφο 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972, το ν.1160/1981 και την υπ' αριθμ./11.8.1982 ερμηνευτική εγκύκλιο, σύμφωνα με τα οποία αν η τιμή πώλησης του οχήματος προκύπτει από άλλα στοιχεία, επίσημα ή ανεπίσημα μεγαλύτερη από αυτή που προκύπτει από τον τεκμαρτό προσδιορισμό λαμβάνεται υπόψη αυτή η μεγαλύτερη, επομένως οι περί του αντιθέτου ισχυρισμοί του προσφεύγοντος απορρίπτονται ως αβάσιμοι.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 01-06-2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, ΑΦΜ

Υπ' αριθ./27-05-2022 δήλωση φορολογίας υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών

Φόρος υπεραξίας μεταβίβασης αυτοκινήτου (άρθρο 7 ν.1160/1981)	435,14 €
---	----------

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

Ακριβές αντίγραφο

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

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

**Η Προϊσταμένη της
Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης**

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.