



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 18/06/2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 1855

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα
Τηλέφωνο : 213-1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 72 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

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

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 19.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ», ΑΦΜ, Δ.Ο.Υ. Κορίνθου, με έδρα στο, οδός αριθμός, νόμιμα εκπροσωπούμενης, κατά δήλωσή της με την εν λόγω ενδικοφανή προσφυγή, από τον, κατά του φόρου υπεραξίας που προσδιορίστηκε με την υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσή της φόρου υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωση φόρου υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κορίνθου.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

* * * * *

Επί της από 19.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ», 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωση φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας προσδιορίστηκε για την τελευταία φόρος υπεραξίας ποσού 1.707,14 € για την πώληση ενός οχήματος (φορτηγού) ιδιωτικής χρήσης (ΦΙΧ) που είχε στην κυριότητά της.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση του υπολογισμού της υπεραξίας και την επιστροφή του καταλογισθέντος ποσού, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι κατά τη μεταβίβαση του εν λόγω ΦΙΧ σε άλλο νομικό πρόσωπο ο ως άνω φόρος καταλογίστηκε εσφαλμένα, δεδομένου ότι υπολογίστηκε με τον προϊσχύσαντα ν. 2238/1994, που καθόριζε τον αυτοτελή τρόπο φορολόγησης της συγκεκριμένης συναλλαγής, ενώ με την εφαρμογή του ν. 4172/2013 (άρθρο 47) σκοπείται πλέον ο υπολογισμός ενός ποσού φόρου μεταβίβασης που έχει το χαρακτήρα της παρακράτησης και όχι της εξάντλησης της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου από την απόκτηση του συγκεκριμένου τύπου εισοδήματος, με αποτέλεσμα το εισόδημα που αποκτάται από τη μεταβίβαση ΦΙΧ να φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμα και στην περίπτωση που ο δικαιούχος ασκεί ατομική επιχείρηση, όλα δε τα έσοδα των νομικών προσώπων, απ' όπου κι αν προέρχονται, εντάσσονται στα βιβλία και επηρεάζουν και διαμορφώνουν τα αποτελέσματα των νομικών προσώπων.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2 ν.δ. 1146/1972, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία της ως άνω υπό κρίση μεταβίβασης: «1. *Επί μεταβιβάσεως δικαιώματος κυριότητας επί αυτοκινήτου οχήματος [...] δια της καταρτίσεως συμβολαιογραφικού εγγράφου [...] απαιτείται όπως προσκομισθή εις τον συμβολαιογράφων βεβαίωσις του κατά την παράγραφον 4 του παρόντος άρθρου αρμοδίου οργάνου περί του ύψους των προς καταβολήν τελών χαρτοσήμου του μεταβιβαζομένου οχήματος. [...]. 2. Όπου δια την κατάρτισιν συμβολαιογραφικού εγγράφου μεταβιβάσεως δικαιώματος κυριότητας ή έτερου εμπραγμάτου δικαιώματος επί αυτοκινήτου οχήματος [...] απαιτείται εκ του νόμου να λαμβάνεται υπ' όψιν ή να σημειούται εν αυτώ η αξία του οχήματος ως εμπορεύματος, αυτή υπολογίζεται ως το πηλίκον το προκύπτον εκ της διαιρέσεως των κατά τας διατάξεις του παρόντος οριζομένων προς καταβολήν τελών χαρτοσήμου του οχήματος δια συντελεστού ίσου προς τα 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 ούτως εξευρισκομένη αξία του οχήματος ως εμπορεύματος φορολογείται αυτοτελώς επί συντελεστή είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) υποβαλλομένης προς τούτο σχετικής δηλώσεως υπό του πωλητού εις τον Οικονομικόν Εφορον αυτού προ της συντάξεως της πράξεως μεταβιβάσεως. [...]. Η αξία αυτή δύναται να*

υπαχθή εις φόρον εισοδήματος βάσει των **γενικώς** εν ισχύι διατάξεων περί φορολογίας εισοδημάτων, εφ' όσον ήθελε συμπεριληφθή **μετά των λοιπών** εισοδημάτων του φορολογουμένου εις την υποβαλλομένην υπ' αυτού δήλωσιν φορολογίας εισοδήματος του οικείου οικονομικού έτους, **άλλως** θεωρείται **εξαντληθείσα** η φορολογική του υποχρέωσις δια της αυτοτελούς φορολογήσεως ταύτης. Εν τη περιπτώσει ταύτη ο προκύπτων βεβαιωθείς ή καταβληθείς φόρος εισοδήματος εκ της αυτοτελούς φορολογήσεως της αξίας του μεταβιβασθέντος οχήματος ως εμπορεύματος **συμψηφίζεται** προς τον οφειλόμενον βάσει της δηλώσεως φόρον κατά την εκκαθάρισιν αυτής υπό του Οικονομικού Εφόρου, το δε τυχόν επί πλέον βεβαιωθέν, κατά τα ανωτέρω, ποσόν φόρου **εκπίπτει ή επιστρέφεται**, κατά περίπτωσιν. [...]. Επίσης εξαιρείται από την αυτοτελή φορολογία η ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση οχήματος που ανήκει σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία **τρίτης** κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 2 Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας («ΚΦΔ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4987/2022), όπως ίσχυε τόσο κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024) όσο κατά την ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (19.2.2024): «Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα: α) Φόρο Εισοδήματος, β) Φόρο Προσπιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.), γ) Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), δ) Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και **κάθε άλλο φόρο**, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση **για τον προσδιορισμό (βεβαίωση)** ή είσπραξη των οποίων, **κατά την 1η.1.2014, εφαρμόζονται ανάλογα** οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περ. α' και β' , στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' και γ' και 8 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024): «1. Ο υπόχρεος, εφόσον αμφισβητεί οποιαδήποτε **πράξη** που έχει εκδοθεί σε βάρος του από τη Φορολογική Διοίκηση ή σε περίπτωση **σιωπηρής άρνησης**, οφείλει να υποβάλει ενδικοφανή προσφυγή με αίτημα την επανεξέταση της **πράξης** στο πλαίσιο διοικητικής διαδικασίας από τη Διεύθυνση Επίλυσης Διαφορών της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. Η αίτηση πρέπει να υποβάλλεται από τον υπόχρεο μέσα σε τριάντα (30) ημέρες από την ημερομηνία κοινοποίησης της **πράξης** σε αυτόν ή από τη συντέλεση της παράλειψης. [...]. 2. [...]. 8. Κατά της απόφασης της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών ή της σιωπηρής απόρριψης της ενδικοφανούς προσφυγής λόγω παρόδου της προθεσμίας προς έκδοση της απόφασης ο υπόχρεος δύναται να ασκήσει προσφυγή ενώπιον του αρμόδιου Διοικητικού Δικαστηρίου, σύμφωνα με τον Κώδικα Διοικητικής Δικονομίας. [...]. Προσφυγή στα διοικητικά δικαστήρια απευθείας κατά οποιασδήποτε **πράξης** που εξέδωσε η Φορολογική Διοίκηση είναι απαράδεκτη.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024): «1. Πράξη προσδιορισμού φόρου είναι η πράξη, με την οποία καθορίζεται το ποσό της φορολογικής οφειλής ή απαίτησης του φορολογούμενου για μια (1) ή περισσότερες φορολογικές περιόδους ή για ένα (1) ή περισσότερα φορολογικά έτη ή διαχειριστικές περιόδους ή για μια (1) ή περισσότερες

φορολογικές υποθέσεις. Με την πράξη προσδιορισμού φόρου συνιστάται και βεβαιώνεται η φορολογική οφειλή ή απαίτηση του φορολογούμενου. Η πράξη αυτή καταχωρίζεται ως εισπρακτέο ή επιστρεπτέο ποσό στα βιβλία της Φορολογικής Διοίκησης. [...]. 2. Η Φορολογική Διοίκηση είναι αρμόδια να εκδίδει τις ακόλουθες πράξεις προσδιορισμού φόρου: α) πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου, β) πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου, γ) πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και δ) πράξη προληπτικού προσδιορισμού φόρου.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024): «1. Άμεσος προσδιορισμός φόρου είναι ο προσδιορισμός φόρου που προκύπτει χωρίς περαιτέρω ενέργεια, ταυτόχρονα με την υποβολή της φορολογικής δήλωσης. [...]. 2. Ο φορολογούμενος δύναται να τροποποιεί τη φορολογική δήλωσή του, σύμφωνα με το άρθρο 19, καταβάλλοντας την επιπλέον διαφορά φόρου ή δικαιούμενος επιστροφή του υπερβάλλοντος φόρου, σύμφωνα με το άρθρο 42. Ο άμεσος προσδιορισμός φόρου, που προκύπτει από την τροποποιητική δήλωση, υποκαθιστά τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024): «1. Όταν ο φορολογούμενος αμφισβάζει σχετικά με την υποχρέωση υποβολής φορολογικής δήλωσης, έχει δικαίωμα να υποβάλει φορολογική δήλωση με επιφύλαξη, η οποία πρέπει να είναι ειδική και αιτιολογημένη. Κάθε γενική ή αόριστη επιφύλαξη θεωρείται άκυρη και δεν επιφέρει κανένα αποτέλεσμα. Ο Διοικητής δύναται να δεχθεί την επιφύλαξη και να διαγράψει το ποσό της φορολογητέας ύλης για την οποία διατυπώθηκε η επιφύλαξη μέσα σε ενενήντα (90) ημέρες από την υποβολή της δήλωσης. Σε περίπτωση απόρριψης της επιφύλαξης ή παρέλευσης άπρακτης της προθεσμίας απάντησης, ο φορολογούμενος μπορεί να προσφύγει στην Ειδική Διοικητική Διαδικασία, σύμφωνα με το άρθρο 63. 2. Ομοίως, μπορεί να διατυπωθεί επιφύλαξη σε ό,τι αφορά τον χαρακτηρισμό της φορολογητέας ύλης και την υπαγωγή της σε άλλη φορολογία, σε άλλη κατηγορία, σε μειωμένο φορολογικό συντελεστή ή σε σχέση με τυχόν εφαρμοστέες εκπτώσεις και απαλλαγές. [...]. Σε περίπτωση αποδοχής της επιφύλαξης από τον Διοικητή, ο φόρος που τυχόν καταβλήθηκε αχρεωστήτως, επιστρέφεται σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 42.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 45 παρ. 1 και 2 περ. α' ΚΦΔ, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024): «1. Η είσπραξη των φόρων και των λοιπών εσόδων του Δημοσίου που εμπίπτουν στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα πραγματοποιείται δυνάμει εκτελεστού τίτλου. 2. **Εκτελεστοί τίτλοι** από το νόμο είναι: α) στην περίπτωση **άμεσου προσδιορισμού φόρου, ο προσδιορισμός του φόρου, όπως προκύπτει ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης** [...], β) στην περίπτωση διοικητικού προσδιορισμού φόρου, η πράξη προσδιορισμού του φόρου, γ) [...].»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 65 παρ. 1 Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων («ΚΕΔΕ», που κυρώθηκε με το άρθρο πρώτο ν. 4978/2022), όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας

(24.1.2024): «Πριν από την έναρξη της εκτέλεσης ο οφειλέτης μπορεί να ασκήσει ανακοπή κατά της ατομικής ειδοποίησης και κατά του νομίμου τίτλου. Με την ανακοπή επιτρέπεται η προβολή αντιρρήσεων ουσιαστικού ή δικονομικού δικαίου, καθώς και η αμφισβήτηση της ουσιαστικής βασιμότητας της απαίτησης του Δημοσίου, εφόσον ο προσδιορισμός της δεν έχει ανατεθεί σε δικαστήρια ή σε διοικητικές επιτροπές που αποφαινόμενοι με δύναμη δεδικασμένου.»

Επειδή, όπως συνάγεται από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 63 παρ. 1 ΚΦΔ και εκείνες του άρθρου 66 παρ. 29 ν. 4646/2019 και του άρθρου 50 παρ. 4 ΚΦΔ (όπως όλες αυτές οι διατάξεις ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου (από τη μεταβίβαση) υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024)), η κατά το άρθρο 63 ΚΦΔ ενδικοφανής προσφυγή έχει προβλεφθεί και μπορεί να ασκηθεί μόνο κατά ρητών ή σιωπηρών (τεκμαιρόμενων) πράξεων της Φορολογικής Διοίκησης -ως τοιούτων νοουμένων των ατομικών διοικητικών πράξεων, κατά την έννοια που έχουν αυτές στο διοικητικό δίκαιο-, με τις οποίες **είτε** προσδιορίζεται και επιβάλλεται φόρος ή φορολογικής φύσης πρόστιμο (ή απορρίπτεται εν όλω ή εν μέρει αίτηση προς επιστροφή ποσού φόρου ή προστίμου αναφορικά με συγκεκριμένη φορολογική υποχρέωση του ίδιου του αιτούντος, την οποία αυτός αμφισβητεί διά της εν λόγω αίτησης επιστροφής, ή, κατά την πάγια νομολογία του Συμβουλίου της Επικρατείας (βλ. υπ' αριθμ. 2105/2018 απόφαση (5μ.) του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 3, 4 και 5 της απόφασης, ομόφωνα) και υπ' αριθμ. 1762/2019 απόφαση (5μ.) επίσης του Β' Τμήματος του Δικαστηρίου (σκέψεις 4 και 7 της απόφασης, ομόφωνα)), «κρίνεται αντικείμενο ευθέως συναπτόμενο με συγκεκριμένη φορολογική ή συναφή υποχρέωση συνδεδεμένη με φορολογητέα ύλη ατομικώς ορισμένη, η οποία αμφισβητείται εν όλω ή εν μέρει με την προσφυγή») **είτε** απορρίπτεται αίτηση περί παύσης της αλληλέγγυας ευθύνης κατά τις διατάξεις του άρθρου 50 παρ. 1 και 2 ΚΦΔ (ήτοι για φορολογικής φύσης χρέη).

Υπό αυτή την έννοια, ενδικοφανής προσφυγή, όπως η υπό κρίση, που στρέφεται κατά φόρου υπεραξίας από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ή μοτοσυκλέτας (άρθρο 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972), είναι **απαράδεκτη ως ασκηθείσα κατά μη πράξης**, κατά την προεκτεθείσα έννοια που έχει ο όρος «πράξη» στο άρθρο 63 ΚΦΔ. Κι αυτό, γιατί ο προσδιορισμός και η επιβολή του φόρου υπεραξίας κατά το άρθρο 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972 διενεργείται **αυτομάτως/αυτοδικαίως, ευθύς μόλις υποβάλλεται** η σχετική (φορολογική) δήλωση για την οικεία μεταβίβαση (όπως συνάγεται από τη συνδυαστική ανάγνωση-ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 5 παρ. 2 εδ. γ' ν.δ. 1146/1972 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία της ως άνω υπό κρίση μεταβίβασης) και της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 31 παρ. 1 ΚΦΔ (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024)), χωρίς (περαιτέρω) ενέργεια και **χωρίς να προβλέπεται (ή να απαιτείται) η τυχόν έκδοση κάποιας διοικητικής πράξης** από την πλευρά της Φορολογικής Διοίκησης («άμεσος προσδιορισμός φόρου»). Και πράγματι εν προκειμένω ο προσδιορισμός και η επιβολή του υπό κρίση φόρου υπεραξίας διενεργήθηκε αυτομάτως/αυτοδικαίως, ευθύς μόλις υποβλήθηκε η ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωση φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (ταυτόχρονα με την υποβολή της δήλωσης αυτής), χωρίς (περαιτέρω) ενέργεια και χωρίς έκδοση (ατομικής διοικητικής, κατά τα προεκτεθέντα) πράξης της (Φορολογικής) Διοίκησης («άμεσος προσδιορισμός φόρου»). Για τις περιπτώσεις αυτές ο νομοθέτης έκρινε, και ευλόγως, πως, αφού ο προβλεφθείς από τη

νομοθεσία φόρος υπεραξίας επιβάλλεται αποκλειστικά και μόνο βάσει των δηλωθέντων από το φορολογούμενο πρόσωπο στοιχείων, χωρίς να λαμβάνονται υπόψη άλλοι παράγοντες, **δεν είναι εύλογο** να ισχύει το στάδιο της ενδικοφανούς προσφυγής -με την έννοια ότι θα ήταν υπερβολικό, θα ξεπερνούσε το σκοπό (*ratio legis*) της θεσπισθείσας με το άρθρο 63 ΚΦΔ διαδικασίας της ενδικοφανούς προσφυγής, γι' αυτό και δεν προβλέπεται η έκδοση (ατομικής διοικητικής) πράξης, ώστε να επιτρέπεται η άσκηση ενδικοφανούς προσφυγής κατ' αυτής, όπως προκύπτει ήδη από τη γραμματική ερμηνεία της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. α' ΚΦΔ, που προϋποθέτει πράξη (ρητή ή σιωπηρή)- και κατ' ακολουθίαν ούτε το στάδιο της δικαστικής προσφυγής, αλλά ούτε και το στάδιο της απευθείας δικαστικής προσφυγής (με αποτέλεσμα οι όποιες τυχόν αντιρρήσεις (παράπονα) του φορολογούμενου προσώπου, και εν προκειμένω της προσφεύγουσας, αναφορικά με τον εν λόγω φόρο να μπορούν να προβληθούν μόνο με ένδικο βοήθημα ενώπιον του αρμόδιου δικαστηρίου στη συνέχεια της διοικητικής διαδικασίας είσπραξης της σχετικής οφειλής), χωρίς να τίθεται ζήτημα αντίθεσης του νομοθετικού αυτού πλαισίου με το άρθρο 20 παρ. 1 του Συντάγματος.

Για τους λόγους αυτούς, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα έπρεπε να απορριφθεί ως απαράδεκτη.

Ωστόσο, αν η προσφεύγουσα είχε υποβάλει την ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσή της φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών με επιφύλαξη, η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή θα ήταν αφενός παραδεκτή ως στρεφόμενη κατά της ρητής ή της σιωπηρής απόρριψης της επιφύλαξης και αφετέρου εμπρόθεσμη, σύμφωνα με τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 20 παρ. 1 εδ. γ' και δ' ΚΦΔ και του άρθρου 63 παρ. 1 εδ. γ' ΚΦΔ (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024)). Υπό αυτό το πρίσμα, η Υπηρεσία μας θεωρεί ότι για λόγους α) οικονομίας της διαδικασίας συνολικά (η προσφεύγουσα έχει δικαίωμα να υποβάλει τροποποιητική δήλωση) και β) παροχής στην προσφεύγουσα πλήρους έννομης προστασίας σε ενδικοφανές στάδιο θα πρέπει η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή να θεωρηθεί ως παραδεκτώς ασκηθείσα και να εξεταστεί περαιτέρω στην ουσία της.

Επειδή, η Υπηρεσία μας θεωρεί πως ο προβλεπόμενος από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972 φόρος υπεραξίας συνιστά επί της ουσίας φόρο εισοδήματος, όπως συνάγεται από τη δυνατότητα που παρέχεται στον πωλητή να περιλάβει τη φορολογητέα (υπερ)αξία στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους, προκειμένου αυτή να φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις μαζί («συναθροιζόμενη») με τα λοιπά εισοδήματά του του οικείου φορολογικού έτους, συμψηφιζομένου του φόρου υπεραξίας που προέκυψε («προσδιορίστηκε») με την υποβολή της οικείας δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών με τον προκύπτοντα ΦΕφπ/ΦΕνπ και επιστρεφόμενου αυτού στον πωλητή κατά το υπερβάλλον μέρος. Ως εκ τούτου, ο εν λόγω φόρος υπάγεται στους αναφερόμενους στο άρθρο 2 ΚΦΔ (όπως ίσχυε τόσο κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας (24.1.2024) όσο κατά την ημερομηνία άσκησης της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής (19.2.2024)) και συνεπώς ισχύουν και γι' αυτόν οι διατάξεις του ΚΦΔ, επομένως και του άρθρου 63 ΚΦΔ, και για το λόγο αυτό η υπό κρίση ενδικοφανής προσφυγή είναι και κατ' αυτό το μέρος παραδεκτή.

Επειδή, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1107407 ΕΞ 2017/12.7.2017 έγγραφο του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ): «1. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972, 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 αυτό σχετική δήλωση από τον πωλητή στον Οικονομικό Έφορο αυτού πριν τη σύνταξη της πράξης μεταβίβασης. [...]. 2. Η αξία αυτή δύναται να υπαχθεί σε φόρο εισοδήματος βάσει των γενικών διατάξεων περί φορολογίας εισοδημάτων, 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. [...]. 3. Από την κατά τα ανωτέρω αυτοτελή φορολογία εξαιρείται επίσης η ωφέλεια που προκύπτει από τη μεταβίβαση οχήματος που ανήκει σε επιχείρηση που τηρεί βιβλία τρίτης κατηγορίας του Κώδικα Βιβλίων και Στοιχείων [...]. 4. Κατόπιν των ανωτέρω και δεδομένου ότι μετά την έναρξη ισχύος του ν. 4172/2013 τα νομικά πρόσωπα μη κερδοσκοπικού χαρακτήρα φορολογούνται για όλα τα εισοδήματά τους -συμπεριλαμβανομένων και αυτών από τη μεταβίβαση περιουσιακών στοιχείων- ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, εξαιρουμένων αυτών που πραγματοποιούνται κατά την επιδίωξη εκπλήρωσης του σκοπού τους, συνάγεται ότι οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972 ως **μη καταργηθείσες εξακολουθούν και ισχύουν**, οι σχετικές δε δηλώσεις υπεραξίας υποβάλλονται με τον πιο πάνω τρόπο. Επομένως, ο εν λόγω φόρος που βεβαιώθηκε ή καταβλήθηκε με βάση τις ως άνω διατάξεις για τη μεταβίβαση οχήματος ιδιωτικής χρήσης δύναται να συμπεριληφθεί στην ετήσια δήλωση φορολογίας εισοδήματος, προκειμένου να συμψηφιστεί με τον οφειλόμενο φόρο που τυχόν προκύψει κατά την εκκαθάριση αυτής. Διαφορετικά, ο υπόχρεος μπορεί να επιλέξει την αυτοτελή φορολόγηση της αξίας πώλησης του οχήματος, με εξάντληση της φορολογικής του υποχρέωσης.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με όσα διευκρινίστηκαν συναφώς με τις παρ. 17 και 97 της υπ' αριθμ. Ε.2032/2024 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ («Οδηγίες για τη συμπλήρωση και την εκκαθάριση της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων φορολογικού έτους 2023»): «**17.** Στον κωδικό 470 αναγράφεται το ποσό της υπεραξίας από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ του ν.δ. 1146/1972 [...] νομικού προσώπου με **απλογραφικά** βιβλία σε περίπτωση που έχει επιλεγεί η αυτοτελής φορολόγηση με εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης και το σχετικό ποσό έχει καταχωρηθεί στα βιβλία του. [...]. **97.** Στον κωδικό 009

αναγράφεται το ποσό του φόρου που [...]. Επίσης στον κωδικό αυτό αναγράφεται [...] και ο φόρος που καταβλήθηκε με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972 από τη μεταβίβαση αυτοκινήτου ΙΧ από επιχείρηση που τηρεί απλογραφικά βιβλία σε περίπτωση που η προκύπτουσα υπεραξία φορολογηθεί με τις γενικές διατάξεις. [...].»

Επειδή, όπως προκύπτει από τις καρτέλες που τηρούνται στα πληροφοριακά συστήματα της ΑΑΔΕ, εκτυπώσεις των οποίων (καρτελών) περιλαμβάνονται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδη στοιχεία του, η προσφεύγουσα κατά την ημερομηνία της ως άνω υπό κρίση μεταβίβασης χρησιμοποιούσε **απλογραφικό** λογιστικό σύστημα για σκοπούς τήρησης των λογιστικών της βιβλίων και έκδοσης παραστατικών πώλησης αγαθών / παροχής υπηρεσιών.

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι κατά τη μεταβίβαση του εν λόγω ΦΙΧ αυτοκινήτου της σε άλλο νομικό πρόσωπο ο ως άνω φόρος καταλογίστηκε εσφαλμένα, δεδομένου ότι υπολογίστηκε με τον προϊσχύσαντα ν. 2238/1994, που καθόριζε τον αυτοτελή τρόπο φορολόγησης της συγκεκριμένης συναλλαγής, ενώ με την εφαρμογή του ν. 4172/2013 (άρθρο 47) σκοπείται πλέον ο υπολογισμός ενός ποσού φόρου μεταβίβασης που έχει το χαρακτήρα της παρακράτησης και όχι την εξάντληση της φορολογικής υποχρέωσης του δικαιούχου από την απόκτηση του συγκεκριμένου τύπου εισοδήματος, με αποτέλεσμα το εισόδημα που αποκτάται από την περίπτωση της μεταβίβασης ΦΙΧ να φορολογηθεί ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα, ακόμα και στην περίπτωση που ο δικαιούχος ασκεί ατομική επιχείρηση, όλα δε τα έσοδα των νομικών προσώπων, απ' όπου κι αν προέρχονται, εντάσσονται στα βιβλία και επηρεάζουν και διαμορφώνουν τα αποτελέσματα των νομικών προσώπων.

Επειδή, όπως προκύπτει σαφώς από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 1 και 2 ν.δ. 1146/1972 (όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία της υπό κρίση μεταβίβασης), η (υπερ)αξία, επί της οποίας εφαρμόζεται αυτοτελώς ο συντελεστής 25% του φόρου υπεραξίας από τη μεταβίβαση αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών από επιχείρηση που χρησιμοποιεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα για σκοπούς τήρησης των λογιστικών της βιβλίων και έκδοσης παραστατικών πώλησης αγαθών / παροχής υπηρεσιών, μπορεί, κατ' επιλογή του πωλητή, να υπαχθεί σε φορολόγηση κατά τις γενικές διατάξεις της φορολογίας εισοδήματος, περιλαμβανόμενη στη δήλωσή του φορολογίας εισοδήματος του οικείου φορολογικού έτους και συναθροιζόμενη με τα λοιπά εισοδήματά του του έτους αυτού (χωρίς να ισχύσει εξάντληση της φορολογικής του υποχρέωσης γι' αυτήν με την αυτοτελή φορολόγηση με 25%), στο πλαίσιο της οποίας (της φορολόγησης με τις γενικές διατάξεις) ο προκύπτων από την αυτοτελή φορολόγηση της αξίας του μεταβιβασθέντος οχήματος ως εμπορεύματος φόρος θα συμψηφιστεί με τον προκύπτοντα βάσει της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος (φυσικών ή νομικών προσώπων, κατά περίπτωση) φόρο εισοδήματος και, κατά περίπτωση, θα επιστραφεί κατά το μέρος του εκείνο που τον υπερβαίνει.

Με το δεδομένο αυτό, το αίτημα της προσφεύγουσας για ακύρωση του υπολογισμού της υπεραξίας και επιστροφή του ως άνω καταλογισθέντος ποσού πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμο, αφού κατά την ημερομηνία της υπό κρίση μεταβίβασης οι προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972 εξακολουθούσαν να ισχύουν (όπως επιβεβαιώνεται και από τα ως άνω διευκρινισθέντα συναφώς με το προπαρατεθέν υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΑΦ Β 1107407 ΕΞ 2017/12.7.2017 έγγραφο του Διοικητή της ΑΑΔΕ), με αποτέλεσμα για νομικά πρόσωπα που χρησιμοποιούσαν απλογραφικό λογιστικό σύστημα για σκοπούς τήρησης των

λογιστικών της βιβλίων και έκδοσης παραστατικών πώλησης αγαθών / παροχής υπηρεσιών (όπως εν προκειμένω η προσφεύγουσα) να εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση οι διατάξεις του άρθρου 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972 και συνεπώς να μην τίθεται ζήτημα αχρεώστητης καταβολής του σχετικού φόρου. Τυχόν επιστροφή φόρου εξαρτάται από την επιλογή φορολόγησης κατά την υποβολή και εκκαθάριση της οικείας δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, όπως διευκρινίζεται και με την προπαρατεθείσα υπ' αριθμ. Ε.2032/2024 εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της από 19.2.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής εταιρείας με την επωνυμία «..... ΕΕ», ΑΦΜ, **και την επικύρωση** του προσδιορισμού του φόρου υπεραξίας άρθρου 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972 που προέκυψε από την εκκαθάριση της ως άνω υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας.

Η συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική συνολική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Φόρος υπεραξίας άρθρου 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972 φορολογικού έτους 2023 ποσού 1.707,14 €

Φορολογικό έτος 2023:

Φόρος υπεραξίας άρθρου 5 παρ. 2 ν.δ. 1146/1972 φορολογικού έτους 2023 συνολικού ποσού 1.707,14 €.

Το ποσό αυτό προσδιορίστηκε άμεσα (άμεσος προσδιορισμός) κατόπιν εκκαθάρισης της υπ' αριθμ. υποβολής/24.1.2024 δήλωσης φόρου υπεραξίας (από τη μεταβίβαση) αυτοκινήτων και μοτοσυκλετών της προσφεύγουσας.

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**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.