



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΑΕ
Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 29/10/2024

Αριθμός απόφασης: 2300

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &

ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Τακαντζά 8 -10

Ταχ. Κώδικας : 54639 – Θεσσαλονίκη

Τηλέφωνο : 2313332246

e mail : ded.thess@aaade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του ν.5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58/19-04-2024) εφεξής Κ.Φ.Δ..

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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

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 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2017/30.08.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης 30/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του με **ΑΦΜ**, κατοίκου, επί της οδού, κατά της με αριθμό/24-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 και της με αριθμό/24-05-2024 οριστικής πράξης διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 01/01/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Τις ως άνω προσβαλλόμενες πράξεις, των οποίων ζητείται η ακύρωση.
6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 – Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 30/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά την μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

1. Με την υπ' αριθμ./**24-05-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα συνολικός φόρος ύψους 6.484,33 € επί της υπεραξίας Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου ύψους 26.000,81€ και πρόστιμο ανακρίβειας δήλωσης του άρθρου 58 του ν.4987/2022 ύψους 3.242,17€, ήτοι συνολικό ποσό **9.726,50 €**

2. Με την με αριθμό/**24-05-2024** οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντα κύριος φόρος ύψους 6.240,19 €, πλέον προστίμου ανακρίβειας του άρθρου 58Α του Ν. 4987/2022 ποσού 3.120,10 €, ήτοι συνολικό ποσό ύψους **9.360,29 €** και του αναγνωρίστηκε υπόλοιπο φόρου για έκπτωση ύψους 2.927,27 €.

Δυνάμει της υπ' αριθμ./19-10-2023 εντολής μερικού φορολογικού ελέγχου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας, διενεργήθηκε έλεγχος εκπλήρωσης φορολογικών υποχρεώσεων, ορθής τήρησης βιβλίων και έκδοσης στοιχείων και φορολογίας Φ.Π.Α. της φορολογικής περιόδου 1/1/2023 – 31/12/2023 στον προσφεύγοντα, ο οποίος διαθέτει επιχείρηση με κύρια δραστηριότητα «Υπηρεσίες δημοσίων σχέσεων και επικοινωνίας», κατόπιν του από 10/10/2023 υπηρεσιακού σημειώματος του Τμήματος Συμμόρφωσης της ίδιας Υπηρεσίας, σύμφωνα με το οποίο ο προσφεύγων προέβη σε ενέργειες με σκοπό την αποφυγή φόρου υπεραξίας, φόρου εισοδήματος και αναλογούντος Φ.Π.Α..

Με το με αρ. πρωτ./23.10.2023 έγγραφο της Δ.Ο.Υ. Δράμας κοινοποιήθηκε με συστημένη επιστολή στον προσφεύγοντα η σχετική εντολή ελέγχου και του γνωστοποιήθηκε η δυνατότητα υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων για τις φορολογίες και τις φορολογικές περιόδους που περιλαμβάνονται στην άνω εντολή ελέγχου μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού διορθωτικού προσδιορισμού (το οποίο επεστράφη στην υπηρεσία ως αζήτητο) και με την με αρ. πρωτ./24.10.2023 Πρόσκληση του άρ. 14 του ν.4987/2022 της Δ.Ο.Υ. Δράμας κλήθηκε να προσκομίσει στον έλεγχο τα αναφερόμενα σε αυτή φορολογικά αρχεία και στοιχεία (στην οποία ανταποκρίθηκε).

Στη συνέχεια, αναρτήθηκε νομότυπα στην ηλεκτρονική θυρίδα του προσφεύγοντος και αναγνώστηκε το με αρ./04.03.2024 Σημείωμα Διαπιστώσεων Ελέγχου και οι συνημμένες σε αυτό προσωρινές πράξεις διορθωτικού

προσδιορισμού. Ακολούθως, ο προσφεύγων με το με κωδ./...../08.03.2024 αίτημά του εξέφρασε τις αντιρρήσεις του όσον αφορά στη νομότυπη επίδοση της κοινοποίησης της εντολής ελέγχου, καθώς δεν την παρέλαβε και ως εκ τούτου δεν είχε τη δυνατότητα να υποβάλει εκπρόθεσμες φορολογικές δηλώσεις, όπως ο νόμος ορίζει. Κατόπιν των ανωτέρω, ο έλεγχος προέβη στις 08/03/2024, εκ νέου, σε ηλεκτρονική κοινοποίηση της εντολής ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, δυνάμει του με αρ. πρωτ./23.10.2023 εγγράφου της. Ο προσφεύγων ακολούθως υπέβαλε συμπληρωματική δήλωση Φορολογίας Υπεραξίας Αυτοκινήτων και τροποποιητικές περιοδικές δηλώσεις Φ.Π.Α. Α', Β' και Γ' τριμήνων. Ειδικότερα, ο προσφεύγων υπέβαλε τη με αριθμ./28.09.2023 δήλωση υπεραξίας για τη μεταβίβαση του με αριθμ. κυκλοφορίας Φ.Ι.Χ., μάρκας Land Rover, με ημερομηνία 1^η άδειας 07/08/2003, στον πατέρα του, - ΑΦΜ, με τίμημα 500,00€ (αρ. Τιμ.- Δ.Α. .../27-09-2023). Με τη ανωτέρω υποβληθείσα δήλωση υπεραξίας αυτοκινήτων και μοτοσικλετών, προσδιορίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντα φόρος υπεραξίας ποσού $(63,49\text{€} \times 25\% =) 15,87\text{€}$, που προέκυψε από την ως άνω μεταβίβαση τιμήματος 500,00€.

Στη συνέχεια, με τη συμπληρωματική δήλωση Φορολογίας Υπεραξίας Αυτοκινήτων κατέθεσε διορθωμένο χειρόγραφο το/27-09-2023 Τιμ. Πώλησης - Δελτίο Αποστολής με νέα αξία πώλησης 2.759,00 €, ήτοι καθαρή αξία 2.225,00 € και αξία Φ.Π.Α. (24%) 534,00 €.

Προκειμένου να εκτιμηθεί η αξία του οχήματος, κατά την ημερομηνία μεταβίβασης αυτού, διενεργήθηκε έλεγχος, ο οποίος προσδιόρισε την αξία του οχήματος σε 35.000,00€ και επέβαλε σε βάρος του προσφεύγοντος φόρο ποσού 6.500,20€ επί της υπεραξίας (ωφέλειας) ποσού 26.000,81€, που προέκυψε σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 5 του ν. 1146/1972, ήτοι 26.000,81€ x 25%.

Ακολούθως στη φορολογία Φ.Π.Α., η περιοδική δήλωση του Γ' τριμήνου κρίθηκε ανακριβής και ο έλεγχος προσδιόρισε τις φορολογητέες εκροές με την προσθήκη του ποσού της υπεραξίας ύψους 26.000,81€, όπως αυτή προσδιορίστηκε από τον έλεγχο, και το φόρο εκρών με την προσθήκη του ποσού του αναλογούντος Φ.Π.Α. ύψους 6.240,19 €.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση των ανωτέρω προσβαλλόμενων πράξεων, ισχυριζόμενος ότι η διαδικασία της συναλλαγής, μεταξύ του ιδίου και του πατέρα του, είναι πραγματική, δικαιολογημένη πλήρως και απέχει από την έννοια της συναλλαγής με δόλο. Η πράξη της μεταπώλησης του Φ.Ι.Χ. αυτοκινήτου δεν αφορά στον ίδιο, αλλά στον πατέρα τουμε αντικείμενο δραστηριότητας Αγρότης Ειδικού Καθεστώτος και επομένως είναι άτοπο να επιβάλλεται φόρος υπεραξίας στον ίδιο.

Επειδή, με τις διατάξεις του ν.δ. 1146/1972 «Μεταβιβάσεις κυριότητας οχημάτων. Βιβλιάρια-τέλη κλπ.», όπως κωδικοποιήθηκε με το Ν.3842/2010 «Αποκατάσταση φορολ. δικαιοσύνης, αντιμετώπιση της φοροδιαφυγής κλπ» ορίζεται ότι: «

«Άρθρο 4

Παρ. 1: Επιφυλασσομένων επί συστάσεως προικός ή δωρεάς των ειδικών διατάξεων, περί διαφόρου υπολογισμού των οφειλομένων τελών χαρτοσήμου, δια τας μεταβιβάσεις της κυριότητας επί αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσυκλετών υπό αίρεσιν ή άνευ αιρέσεως, καταβάλλονται υπέρ του Δημοσίου τα δια των

επομένων διατάξεων του παρόντος άρθρου οριζόμενα αναλογικά κλιμακωτά πάγια τέλη χαρτοσήμου.

Παρ. 2: Ως βάσις υπολογισμού των κατά την προηγούμενη παράγραφον αναφερομένων τελών χαρτοσήμου λαμβάνεται: α) ... β) Δια τα φορτηγά αυτοκίνητα, πάσης κατηγορίας και χρήσεως, το εις τόννους επιτρεπόμενον ανώτατον μικτόν βάρος αυτών και γ)

Παρ. 4: Οι συντελεσταί των, δι' εκάστην μεταβίβασιν της κυριότητος επί αυτοκινήτου οχήματος ή μοτοσυκλέττας, εν παραγράφω 1 του παρόντος άρθρου αναφερομένων τελών χαρτοσήμου ορίζονται κατά κατηγορίαν αυτοκινήτων οχημάτων ως ακολούθως: α)... β)... γ)... δ) Αυτοκίνητα φορτηγά, πάσης κατηγορίας και χρήσεως:

Δια μικτόν βάρος μέχρι και τεσσάρων (4) τόννων εις δεκατέσσερα και εννέα (14,09) ευρώ ανά τόννον.

Παρ. 6: Επί μεταβιβάσεως μεταχειρισμένων αυτοκινήτων οχημάτων ή μοτοσυκλεττών, οιασδήποτε κατηγορίας και χρήσεως, τα κατά την παράγραφον 4 του παρόντος άρθρου οριζόμενα πάγια τέλη χαρτοσήμου μειούνται κατά πέντε επό τοις εκατόν (5%) δι' έκαστον έτος κυκλοφορίας εν Ελλάδι του μεταβιβαζομένου οχήματος. Η μείωσις αύτη δεν δύναται εν πάση περιπτώσει να υπερβή εν συνόλω τα εβδομήκοντα πέντε επί τοις εκατόν (75%) των προς καταβολήν τελών χαρτοσήμου. Δια τον υπολογισμόν των κατά τα ανωτέρω ετών κυκλοφορίας, ως πρώτον έτος λογίζεται το έτος εντός του οποίου εξεδόθη το πρώτον άδεια κυκλοφορίας δια το αυτοκίνητον εν Ελλάδι.

Άρθρο 5

2. Όπου για την κατάρτιση συμβολαιογραφικού εγγράφου μεταβίβασης δικαιώματος κυριότητος 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 εις εξ (6) ίσας μηνιαίας δόσεις της πρώτης καταβαλλομένης συν τη υποβολή της δηλώσεως. Η αξία αύτη 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 εκπίπτεται ή επιστρέφεται, κατά περίπτωσιν.

Εξαιρείται από την αυτοτελή φορολογία η ωφέλεια, η οποία προκύπτει από τη μεταβίβαση αγροτικού αυτοκινήτου ιδιωτικής χρήσης, το οποίο ανήκει κατά κυριότητα σε φυσικό πρόσωπο που ασκεί γεωργική επιχείρηση. Σ` αυτή την περίπτωση η οικεία δήλωση μεταβίβασης του οχήματος υποβάλλεται χωρίς την καταβολή φόρου εισοδήματος».

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:

«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».

Επειδή στο άρθρο 31 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε την κρινόμενη περίοδο, ορίζεται :

«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 σύμφωνα με το ισχύοντα Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024) ορίζεται :

«Άρθρο 36 Είδη προσδιορισμού φόρου

6. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί, μετά από έλεγχο, σε έκδοση πράξης διόρθωσης οποιουδήποτε προηγούμενου άμεσου, διοικητικού, εκτιμώμενου ή ενδιάμεσου προσδιορισμού φόρου, εφόσον από τον έλεγχο διαπιστωθεί αιτιολογημένα ότι ο προηγούμενος προσδιορισμός φόρου ήταν ανακριβής ή εσφαλμένος (διορθωτικός προσδιορισμός φόρου). Ο διορθωτικός προσδιορισμός φόρου που εκδίδεται κατόπιν πλήρους φορολογικού ελέγχου υπόκειται σε μεταγενέστερη διόρθωση, μόνο εάν προκύψουν νέα στοιχεία. Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά την έκδοση πράξης διόρθωσης διοικητικού προσδιορισμού φόρου, σε περίπτωση υποβολής δήλωσης σχετικά με την οποία έχει εκδοθεί πράξη διοικητικού προσδιορισμού του φόρου. Η Φορολογική Διοίκηση εκδίδει πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου μόνο εφόσον κάνει αποδεκτή τη

δήλωση. Η Φορολογική Διοίκηση δύναται να προβεί σε έκδοση πράξης διορθωτικού προσδιορισμού φόρου και αν δεν υποβλήθηκε δήλωση από τον φορολογούμενο και δεν έχει εκδοθεί πράξη εκτιμώμενου προσδιορισμού φόρου».

Επειδή, με το άρθρο 38 του ν. 4987/2022, ως ίσχυε, ορίζονταν ότι:

7. Κατά τον προσδιορισμό του φόρου, η Φορολογική Διοίκηση δεν λαμβάνει υπόψη τυχόν διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οι οποίες, έχοντας συσταθεί με κύριο σκοπό ή με έναν από τους κύριους σκοπούς την απόκτηση φορολογικού πλεονεκτήματος που ματαιώνει το αντικείμενο ή τον σκοπό των εφαρμοστέων φορολογικών διατάξεων, δεν είναι γνήσιες, συνεκτιμώμενων όλων των σχετικών στοιχείων και περιστάσεων.

2. Για τους σκοπούς της παραγράφου 1, ως «διευθέτηση» νοείται κάθε συναλλαγή, δράση, πράξη, συμφωνία, επιχορήγηση, συνεννόηση, υπόσχεση, δέσμευση ή γεγονός. Μια διευθέτηση μπορεί να περιλαμβάνει περισσότερα από ένα στάδια ή μέρη.

3. Για τους σκοπούς της παρ. 1, η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων είναι μη γνήσια στον βαθμό που δεν τίθεται σε εφαρμογή για βάσιμους εμπορικούς λόγους που απηχούν την οικονομική πραγματικότητα. Για τον καθορισμό του γνήσιου ή μη χαρακτήρα μιας διευθέτησης ή σειράς διευθετήσεων, η Φορολογική Διοίκηση εξετάζει αν αυτές αφορούν μία ή περισσότερες από τις εξής, ενδεικτικώς απαριθμούμενες, καταστάσεις:

α) ο νομικός χαρακτηρισμός των μεμονωμένων σταδίων από τα οποία αποτελείται μια διευθέτηση είναι ασυμβίβαστος με τη νομική υπόσταση της διευθέτησης στο σύνολό της,

β) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων εφαρμόζεται κατά τρόπο που δεν συνάδει με μια συνήθη επιχειρηματική συμπεριφορά,

γ) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων περιλαμβάνει στοιχεία που έχουν ως αποτέλεσμα την αλληλοαντιστάθμιση ή την αλληλοακύρωσή τους,

δ) η σύναψη συναλλαγών είναι κυκλικού χαρακτήρα,

ε) η διευθέτηση ή σειρά διευθετήσεων οδηγεί σε σημαντικό φορολογικό πλεονέκτημα αλλά αυτό δεν αντανakλάται στους επιχειρηματικούς κινδύνους, τους οποίους αναλαμβάνει ο φορολογούμενος ή στις ταμειακές ροές του,

στ) το αναμενόμενο περιθώριο κέρδους πριν από το φόρο είναι σημαντικό σε σύγκριση με το ύψος του αναμενόμενου φορολογικού πλεονεκτήματος.

4. Όταν, κατ' εφαρμογή της παρ. 1, διευθετήσεις ή σειρά διευθετήσεων κρίνονται μη γνήσιες, τότε η φορολογική υποχρέωση, συμπεριλαμβανομένων σχετικών κυρώσεων, υπολογίζεται βάσει των διατάξεων που θα τύγχαναν εφαρμογής εν απουσία της εν λόγω διευθέτησης.

5. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία εφαρμογής του παρόντος άρθρου και κάθε άλλο σχετικό θέμα».

Επειδή στο άρθρο 58 του Ν.4987/2022 ορίζεται :

«Άρθρο 58 Πρόστιμα ανακριβούς δήλωσης ή μη υποβολής δήλωσης

6. . Αν το ποσό του φόρου που προκύπτει με βάση φορολογική δήλωση υπολείπεται του ποσού του φόρου που προκύπτει με βάση τον διορθωτικό προσδιορισμό φόρου που πραγματοποιήθηκε από τη Φορολογική Διοίκηση, ο φορολογούμενος υπόκειται σε πρόστιμο επί της διαφοράς που προκύπτει προς καταβολή ως εξής:

α) δέκα τοις εκατό (10%) του ποσού της διαφοράς, εάν το εν λόγω ποσό ανέρχεται σε ποσοστό από πέντε τοις εκατό (5%) έως είκοσι τοις εκατό (20%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

β) είκοσι πέντε τοις εκατό (25%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει το ποσοστό είκοσι τοις εκατό (20%) και ανέρχεται σε ποσοστό έως πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση,

γ) πενήντα τοις εκατό (50%) του ποσού της διαφοράς, αν το εν λόγω ποσό υπερβαίνει σε ποσοστό το πενήντα τοις εκατό (50%) του φόρου που προκύπτει με βάση τη φορολογική δήλωση».

Επειδή σύμφωνα με τις από 24/05/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου υπεραξίας αυτοκινήτου και Φ.Π.Α., ο έλεγχος αφού έλαβε υπόψη τα κάτωθι:

7. ο προσφεύγων αγόρασε το υπό κρίση μεταβιβαζόμενο όχημα από τον με ΑΦΜ καταβάλλοντας τίμημα ποσού 2.500,00€, με απαλλαγή Φ.Π.Α., σύμφωνα με το με αριθ. .../11.10.2022 τιμολόγιο πώλησης, το οποίο δεν προσκομίστηκε με την υποβληθείσα με αρ./2023 δήλωση και συνεπώς δεν λήφθηκε υπόψη για τον προσδιορισμό του φόρου υπεραξίας,

8. ο αγοραστής και πατέρας του προσφεύγοντος εντάχθηκε στο ειδικό καθεστώς αγροτών στις 25/09/2023 και απεντάχθηκε στις 12/10/2023, ήτοι κατά το χρόνο μεταβίβασης του οχήματος ήταν αγρότης ειδικού καθεστώτος και το όχημα μετατράπηκε από επαγγελματικό σε αγροτικό,

9. το υπό κρίση Φ.Ι.Χ. μεταβιβάστηκε εκ νέου από τον πατέρα του προσφεύγοντος προς την εταιρεία με ΑΦΜ και αντικείμενο εργασιών «Υπηρεσίες αγοραπωλησίας ιδιόκτητων αυτοκινήτων» στις 09/10/2023 με τίμημα 35.000,00€, ήτοι εντός 13 ημερών από την προηγούμενη μεταβίβαση, στην οποία το τίμημα ανερχόταν στο ποσό των 500,00€,

10. από την υποβληθείσα από τον με αριθμ./10.10.2023 δήλωση υπεραξίας δεν προέκυψε φόρος προς καταβολή διότι σύμφωνα με τα οριζόμενα το άρθρο 5 του ν.δ. 1146/1972, η μεταβίβαση αγροτικού οχήματος από πρόσωπο που ασκεί γεωργική επιχείρηση απαλλάσσεται από το φόρο υπεραξίας,

11. επί της αρχικής με αριθμ./2023 δήλωσης φορολογίας υπεραξίας, η οποία συνιστά και άμεσο προσδιορισμό φόρου (άρθρο 31 πρώην ΚΦΔ και ήδη άρθρο 36 ΚΦΔ) ουδεμία επιφύλαξη ανέγραψε ο προσφεύγων, ούτε υπέβαλε τροποποιητική δήλωση του άρθρου 19 πρώην ΚΦΔ και ήδη άρθρο 23 ΚΦΔ, με την οποία να τροποποιεί τον αρχικό άμεσο προσδιορισμό φόρου,

12. ο προσφεύγων υπέβαλε τροποποιητική δήλωση φόρου υπεραξίας, αφού έλαβε γνώση της εντολής ελέγχου και της δυνατότητας υποβολής εκπρόθεσμων φορολογικών δηλώσεων, αλλά και του με αρ./04.03.202 ΣΔΕ, όφειλε, δε, να το πράξει πριν την ολοκλήρωση της μεταβίβασης του οχήματος προς τον πατέρα του, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 11 και τις παρ. 6 του άρθρου 8 του Ν.4308/2014 (ΕΛΠ), των ΠΟΛ1003/2014 και ΠΟΛ1052/2017 σχετικά με τις προϋποθέσεις έκδοσης πιστωτικού τιμολογίου, καθώς και του γεγονότος ότι το πρωτότυπο τιμολόγιο και η δήλωση υπεραξίας μαζί με το αποδεικτικό πληρωμής αποτελούν απαιτούμενα δικαιολογητικά για το αρμόδιο Τμήμα Αδειών Κυκλοφορίας της Διεύθυνσης Μεταφορών και Επικοινωνιών, προκειμένου να ολοκληρωθεί η μεταβίβαση του οχήματος και να εκδοθεί η νέα άδεια κυκλοφορίας στο όνομα του αγοραστή (βλ. ενότητα 7 της οικείας έκθεσης ελέγχου υπεραξίας αυτοκινήτου),

13. χαρακτηριστικά του υπό κρίση μεταβιβαζόμενου οχήματος και την αξία ομοειδών αυτοκινήτων κατά την ημέρα της μεταβίβασης, η οποία ανέρχεται ενδεικτικά σε 22.500€ και 46.900€, διαπίστωσε ότι ο προσφεύγων επεδίωξε τη δήλωση μικρότερης φορολογητέας αξίας, κατά τη μεταβίβαση του οχήματος, με σκοπό τη αποφυγή φόρου υπεραξίας, φόρου εισοδήματος και αναλογούντος Φ.Π.Α. και έκρινε ανακριβή τη με αριθμ./2023 δήλωση.

Επειδή από τα ανωτέρω διαλαμβανόμενα προκύπτει ότι οι επίμαχες συναλλαγές εμπίπτουν στις διατάξεις του άρθρου 38 του Ν.4987/2022 περί τεχνητής διευθέτησης, διότι ο προσφεύγων απέκτησε φορολογικό πλεονέκτημα, καθώς με την εμπλοκή του πατέρα του στις διενεργηθείσες συναλλαγές, χωρίς την απ' ευθείας πώληση του ΦΙΧ αυτοκινήτου από τον ίδιο προς την εταιρεία, απέφυγε την πληρωμή σημαντικού ποσού φόρου υπεραξίας και Φ.Π.Α..

Επειδή στο άρθρο 77 του Ν. 5104/2024 ορίζεται ότι: «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».

Επειδή ο προσφεύγων δεν προσκομίζει στοιχεία, ούτε και προβάλλει ισχυρισμούς για την αποδόμηση των πορισμάτων του ελέγχου. Ο ισχυρισμός του περί πραγματικής και δικαιολογημένης πλήρως συναλλαγής τυγχάνει αόριστος και αναπόδεικτος. Αντίθετα, οι από 24/05/2024 εκθέσεις μερικού ελέγχου προσδιορισμού φόρου υπεραξίας και Φ.Π.Α. της Δ.Ο.Υ. Δράμας, επί των οποίων εδράζονται οι προσβαλλόμενες πράξεις, περιέχουν πληροφορίες, διαπιστώσεις, κρίσεις και πορίσματα, διέπονται από αντικειμενικότητα, ακρίβεια και πληρότητα, αναφέρονται αναλυτικά στους λόγους και στις διατάξεις που οδήγησαν τον έλεγχο στον προσδιορισμό της φόρου υπεραξίας του κρινόμενου οχήματος, το οποίο πόρισμα είναι διατυπωμένο με τρόπο σαφή και αιτιολογημένο.

Αποφασίζουμε

τη **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης 30/05/2024 και με αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του με ΑΦΜ

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

1. Η με αριθμό/24-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου υπεραξίας/επιβολής προστίμου φορολογικού έτους 2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	9.726,50 €	9.726,50 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει.

2. Η με αριθμό/24-05-2024 οριστική πράξη διορθωτικού προσδιορισμού Φ.Π.Α./επιβολής προστίμου φορολογικής περιόδου 1/1/2023 – 31/12/2023 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Δράμας.

ΠΕΡΙΓΡΑΦΗ	ΒΑΣΕΙ ΑΡΧΙΚΟΥ ΕΛΕΓΧΟΥ	ΒΑΣΕΙ ΤΗΣ ΠΑΡΟΥΣΑΣ ΑΠΟΦΑΣΗΣ
Ποσό καταλογισμού	9.360,29 €	9.360,29 €

Το ποσό της φορολογικής οφειλής επιβαρύνεται με τόκους εκπρόθεσμης καταβολής από την επόμενη μέρα της λήξης της νόμιμης προθεσμίας καταβολής έως την ημέρα που πραγματοποιείται η καταβολή, σύμφωνα με το άρθρο 52 του Κ.Φ.Δ., όπως ισχύει.

Το αρμόδιο όργανο να κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ
ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ

ΚΑΤΣΙΟΥΡΗΣ ΓΕΩΡΓΙΟΣ

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.