

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ: ΩΖΧΘ46ΜΠ3Ζ-Κ9Ι

Θέμα: «Κοινοποίηση των διατάξεων της παρ. 1 του άρθρου 354 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5)».

Σας κοινοποιούμε τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 354 του ν.4512/2018 (ΦΕΚ Α' 5), με τις οποίες τροποποιούνται οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3887/2010 σχετικά με τον τρόπο φορολόγησης της μεταβίβασης φορτηγών δημόσιας χρήσης (Φ.Δ.Χ.) αυτοκινήτων και σας παρέχουμε τις ακόλουθες οδηγίες για την ορθή και ομοιόμορφη εφαρμογή τους:

1. Με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 354 του ν.4512/2018 αντικαταστάθηκαν οι διατάξεις του άρθρου 10 του ν.3887/2010, όπως αυτές ίσχυαν μετά την τροποποίησή τους με τις διατάξεις της παρ. 3 του άρθρου 116 του ν.4070/2012, καταργώντας με τον τρόπο αυτό τον ειδικό τρόπο φορολόγησης που ίσχυε για τις μεταβιβάσεις των Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτων που κυκλοφόρησαν πριν τις 30.9.2010 (ημερομηνία έναρξης ισχύος του ν.3887/2010). Ειδικότερα, με τις διατάξεις αυτές καταργήθηκε η επιβολή φόρου 2% επί της πραγματικής αξίας του Φ.Δ.Χ. οχήματος, ο οποίος καταβαλλόταν πριν από την πράξη μεταβίβασης αυτού.

Οι νέες διατάξεις ισχύουν από τη δημοσίευσή τους στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, ήτοι από τις 17 Ιανουαρίου 2018, ελλείψει ειδικότερης διάταξης ως προς την έναρξη ισχύος.

2. Επομένως, από 17 Ιανουαρίου 2018 και εφεξής, για τις μεταβιβάσεις, από επαχθή αιτία, Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτων που κυκλοφόρησαν πριν τις 30.9.2010, μαζί με την άδειά τους, εφαρμόζονται οι γενικές διατάξεις για τη φορολογία εισοδήματος.

3. Ειδικότερα, μετά την κατάργηση του ειδικού τρόπου φορολόγησης της υπεραξίας από μεταβίβαση Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτου με την άδειά του, η προκύπτουσα υπεραξία που αποκτούν τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα (ατομικές επιχειρήσεις), φορολογείται με βάση τις διατάξεις του Κεφαλαίου Γ' του ν.4172/2013 (εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα), δεδομένου ότι όπως ορίζεται στην παρ. 1 του άρθρου 21 του νόμου αυτού, ως κέρδος από επιχειρηματική δραστηριότητα θεωρείται το σύνολο των εσόδων από τις επιχειρηματικές συναλλαγές μετά την αφαίρεση των επιχειρηματικών δαπανών, των αποσβέσεων και των προβλέψεων για επισφαλείς απαιτήσεις. Στα έσοδα από

τις επιχειρηματικές συναλλαγές περιλαμβάνονται και τα έσοδα από την πώληση των στοιχείων του ενεργητικού της επιχείρησης, καθώς και το προϊόν της εκκαθάρισής της, όπως αυτά προκύπτουν στη διάρκεια του φορολογικού έτους.

Όσον αφορά στα νομικά πρόσωπα και τις νομικές οντότητες του άρθρου 45 του ν.4172/2013 και δεδομένου ότι σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 47 του ίδιου νόμου όλα τα έσοδα που αποκτούν τα πρόσωπα αυτά θεωρούνται έσοδα από επιχειρηματική δραστηριότητα, η προκύπτουσα υπεραξία με βάση τα τηρούμενα βιβλία και τα αντίστοιχα παραστατικά προστίθεται στα λοιπά κέρδη από επιχειρηματική δραστηριότητα των προσώπων αυτών και φορολογείται με βάση τις διατάξεις των άρθρων 58 ή 29 του νόμου αυτού, κατά περίπτωση.

4. Εξάλλου, με τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972, οι οποίες ήταν επί της ουσίας σε αναστολή προκειμένου για μεταβιβάσεις Φ.Δ.Χ. οχημάτων για όσο χρονικό διάστημα ίσχυε ο ειδικότερος τρόπος φορολόγησης της υπεραξίας που προέκυπτε από τις μεταβιβάσεις των υπόψη οχημάτων, ορίζεται ότι 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 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 περί φορολογίας εισοδημάτων, εφόσον συμπεριληφθεί στα λοιπά εισοδήματα του φορολογουμένου στην υποβαλλομένη 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 εκπίπτεται ή επιστρέφεται, κατά περίπτωση. [...] 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 από 1η Ιανουαρίου 2004 και μετά.

5. Επομένως, από 17 Ιανουαρίου 2018, οπότε και επανέρχονται σε ισχύ οι ως άνω διατάξεις για τα Φ.Δ.Χ. αυτοκίνητα, σε περίπτωση που το πρόσωπο που μεταβιβάζει ΦΔΧ αυτοκίνητο (φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα, νομικό πρόσωπο ή νομική οντότητα) τηρεί τα βιβλία του με το απλογραφικό σύστημα, η υπεραξία από τη μεταβίβαση του οχήματος φορολογείται αυτοτελώς με συντελεστή 25% με την υποβολή του εντύπου Ε41/04 «Δήλωση Φορολογίας Υπεραξίας Αυτοκινήτων και Μοτοσυκλετών», πριν από τη μεταβίβαση και με εξάντληση της φορολογικής του υποχρέωσης. Διαφορετικά και εφόσον το επιθυμεί ο υποκείμενος στο φόρο, η εν λόγω υπεραξία, όπως προσδιορίζεται με τις ως άνω διατάξεις, συμπεριλαμβάνεται στα λοιπά εισοδήματα του φορολογούμενου και φορολογείται με τις γενικές διατάξεις, εφαρμοζομένων κατά τα λοιπά όσων ορίζονται στις σχετικές διατάξεις του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972.

6. Ειδικά σε περίπτωση μεταβίβασης μεριδίων κοινωνίας εκμετάλλευσης Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 793 του Αστικού Κώδικα, κατά την οποία δεν λαμβάνει χώρα διανομή του κοινού Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτου ούτως ώστε να επέρχεται και λύση της κοινωνίας, η προκύπτουσα υπεραξία υπάγεται σε φορολογία στο όνομα του μεταβιβάζοντος κοινωνού - φυσικού προσώπου με βάση τις διατάξεις του άρθρου 42 του ν.4172/2013, λαμβάνοντας υπόψη τα όσα διευκρινίστηκαν με την ΠΟΛ.1032/2015 εγκύκλιο. Στην περίπτωση αυτή, δεν εφαρμόζονται για το όχημα οι διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972 καθόσον το φυσικό πρόσωπο δεν αποκτά εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα. Είναι αυτονόητο ότι για κοινωνούς, νομικά πρόσωπα ή νομικές οντότητες, η προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται πάντα ως εισόδημα από επιχειρηματική δραστηριότητα.

Αντίθετα, σε περίπτωση διανομής του κοινού Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτου λόγω εκποίησης αυτού, κατά την οποία η κοινωνία λύεται (άρθρο 798 ΑΚ), η

προκύπτουσα υπεραξία φορολογείται στο όνομα της ίδιας της κοινωνίας παρά το γεγονός ότι δεν έχει στην κυριότητά της το εν λόγω πάγιο ως μη έχουσα νομική προσωπικότητα, πλην όμως η εκμετάλλευσή του γίνεται για τις ανάγκες της επιχείρησης ως κοινωνία, διενεργώντας μάλιστα η ίδια και τις σχετικές αποσβέσεις (σχετ. η ΠΟΛ.1013/2016 εγκύκλιος).

7. Επιπλέον, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 55 του ν.1591/1986, με τις οποίες προβλεπόταν απαλλαγή από τον φόρο εισοδήματος και την αυτοτελή φορολόγηση της παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ. 1146/1972 της υπεραξίας σε περίπτωση πώλησης Φ.Δ.Χ. αυτοκινήτων εφόσον αυτά μέσα σε ένα (1) έτος από την ημερομηνία πώλησής τους αντικατασταθούν με νέα, εξακολουθούν να ισχύουν.

8. Τέλος, επισημαίνεται ότι σε όσες περιπτώσεις έχουν καταβληθεί τα ποσά του φόρου 2% δυνάμει των διατάξεων του άρθρου 10 του ν.3887/2010, ως ίσχυαν, για μεταβιβάσεις που έλαβαν χώρα μετά την κατάργηση των κοινοποιούμενων διατάξεων, τα σχετικά ποσά επιστρέφονται ως αχρεωστήτως καταβληθέντα. Περαιτέρω, για τις περιπτώσεις που πριν από τη μεταβίβαση δεν υπεβλήθησαν οι δηλώσεις που ορίζονται στην παρ. 2 του άρθρου 5 του ν.δ.1146/1972, ως έπρεπε, καλούνται οι πωλήτριες επιχειρήσεις να προσέλθουν στην αρμόδια για τη φορολογία του εισοδήματός τους Δ.Ο.Υ. μέσα σε ένα μήνα από την κοινοποίηση της παρούσας και να υποβάλουν την προβλεπόμενη δήλωση, καταβάλλοντας τα σχετικά ποσά, χωρίς την επιβολή κυρώσεων.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ

ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ:

I. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες πίνακα Γ' (εκτός του αριθμού 2 αυτού)
2. Κεντρική Υπηρεσία ΣΔΟΕ και τις Περιφερειακές Διευθύνσεις της
3. Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης

4. Διεύθυνση Υποστήριξης Ηλεκτρονικών Υπηρεσιών - Τμήμα Ε' (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη αυτής)

5. Υπουργείο Υποδομών και Μεταφορών - Γενική Δ/ση Μεταφορών - Αναστάσεως 2 και Τσιγάντε, 101 91 Παπάγου (με την παράκληση να κοινοποιηθεί στις Δ/σεις Μεταφορών και Επικοινωνιών των Περιφερειακών Ενοτήτων αυτού)

II. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες πινάκων Α' (εκτός των αριθ.2 και 3 αυτού), Β' (εκτός των αριθ.1 και 2 αυτού), Ζ' (εκτός των αριθ.2,3 και 5 αυτού), Η' (εκτός των αριθ.4,10 και 11 αυτού), ΚΒ' (εκτός του αριθ. 1 αυτού), Πίνακα ΙΑ' (μόνο αριθ. 3 αυτού) και εκτός των αποδεκτών για ενέργεια καθώς και όσων αναφέρονται στην εσωτερική διανομή.

2. Πανελλήνιο Συνδικάτο Χερσαίων Εμπορευματικών Μεταφορών (ΠΣΧΕΜ) - Πειραιώς 4, Τ.Κ 104 31 - Αθήνα

3. Γραφείο κ. Υπουργού Οικονομικών

4. Γραφείο κας Υφυπουργού Οικονομικών

III. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο κ. Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Γραφείο κ. Γενικού Δ/ντή Φορολογικής Διοίκησης

3. Γραφεία κ.κ. Γενικών Δ/ντών

4. Δ/ση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήματα Α'- Β'

5. Δ/ση Νομικής Υποστήριξης της Α.Α.Δ.Ε.

6. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας