



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ  
ΥΠΟΥΡΓΟΣ ΟΙΚΟΝΟΜΙΚΩΝ  
ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**Αριθμός Γνωμοδότησης 168/2013**

**ΝΟΜΙΚΟ ΣΥΜΒΟΥΛΙΟ ΤΟΥ ΚΡΑΤΟΥΣ**

**(ΤΜΗΜΑ Β΄)**

**Συνεδρίαση της 22ας Απριλίου 2013**

**Σύνθεση:**

**Προεδρεύων:** Θεόδωρος Ψυχογιός, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους, ως αρχαιότερος των παρισταμένων Νομικών Συμβούλων του Τμήματος, λόγω κωλύματος του Προέδρου του Τμήματος Φωκίωνα Γεωργακόπουλου, Προέδρου του Ν.Σ.Κ. και του Αλέξανδρου Καραγιάννη, αρχαιότερου Νομικού Συμβούλου.

**Μέλη:** Παναγιώτης Παναγιωτουνάκος, Ευγενία Βελώνη, Ανδρέας Ανδρουλιδάκης, Αικατερίνη Γρηγορίου, Δημήτριος Χανής, Νομικοί Σύμβουλοι του Κράτους.

**Εισηγήτρια:** Αικατερίνη Γρηγορίου, Νομικός Σύμβουλος του Κράτους.

**Αριθμός Ερωτήματος:** Το υπ' αριθμ. πρωτ. ΔΕΦΚ Δ 5044216 ΕΞ2012/23-11-2012 έγγραφο του Υπουργείου Οικονομικών/ Γενική Γραμματεία Φορολογικών και Τελωνειακών Θεμάτων/ Γενική Διεύθυνση Τελωνείων και Ε.Φ.Κ./ Διεύθυνση Ε.Φ.Κ./Τμήμα Δ'.

**Περίληψη ερωτήματος:** *Ερωτάται αν η ειδική επιτροπή επίλυσης αμφισβητήσεων κατά του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού του τέλους ταξινόμησης εισαγόμενων μεταχειρισμένων οχημάτων, η οποία προβλέπεται στην παρ. 4 του άρθρου 126 του ν. 2960/2001 και λειτουργεί κατά τα οριζόμενα στην παράγραφο 5 του ίδιου άρθρου, είναι δυνατόν να καταστήσει δυσμενέστερη τη θέση του υπόχρεου σε καταβολή του τέλους ταξινόμησης.*

Επί του ως άνω ερωτήματος το Νομικό Συμβούλιο του Κράτους (Τμήμα Β΄) γνωμοδότησε ως εξής:

## **I. Ιστορικό:**

Από τα στοιχεία που τέθηκαν υπόψη του Τμήματος με το έγγραφο του ερωτήματος και τα έγγραφα που μνημονεύονται σε αυτό, δίδονται τα εξής:

Με την απόφαση της 23ης Οκτωβρίου 1997, C-375/95, Επιτροπή κατά Ελλάδα, το Δικαστήριο Ευρωπαϊκών Κοινοτήτων αναγνώρισε ότι η Ελληνική Δημοκρατία, προσδιορίζοντας, στο πλαίσιο της επιβολής του ειδικού φόρου κατανάλωσης και του εφάπαξ πρόσθετου ειδικού τέλους, τη φορολογητέα αξία των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που εισάγονται στη χώρα με βάση τη μείωση της τιμής πωλήσεως των αντίστοιχων καινούργιων αυτοκινήτων κατά 5% για κάθε χρόνο χρήσεως και μέχρι 20%, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 95 της Συνθήκης ΕΚ (ήδη, άρθρο 90 ΕΚ).

Σε συμμόρφωση με την απόφαση αυτή, η Ελληνική Δημοκρατία μεταρρύθμισε το σύστημα φορολογίας των εισαγόμενων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, αντικαθιστώντας τον ειδικό φόρο κατανάλωσης και το εφάπαξ πρόσθετο ειδικό τέλος με το τέλος ταξινόμησης, αναθεώρησε τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας αυτών και συνέστησε επιτροπή για την επίλυση των αμφισβητήσεων κατά την εφαρμογή της σχετικής νομοθεσίας. Στην επιτροπή αυτή υποβάλλεται το πόρισμα επιτροπής εμπειρογνομόνων που εκτιμά την πραγματική κατάσταση του συγκεκριμένου αυτοκινήτου, λαμβάνοντας υπόψη τα στοιχεία που ορίζονται στην υπ' αριθ. Φ. 112/50/2004 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β' 207).

Ωστόσο, η Ευρωπαϊκή Επιτροπή έκρινε ότι η εφαρμοστέα, μετά την τροποποίηση της ελληνικής νομοθεσίας, κλίμακα επιβολής φόρου αντιβαίνει στο άρθρο 90 ΕΚ και άσκησε την από 8 Φεβρουαρίου 2006 προσφυγή. Επί της προσφυγής εκδόθηκε η απόφαση της 18ης Απριλίου 2007 του ΔΕΚ (C-74/06, Επιτροπή κατά Ελλάδα), με την οποία έγινε εν μέρει δεκτή η προσφυγή. Ειδικότερα, το Δικαστήριο δέχτηκε ότι η Ελληνική Δημοκρατία, εφαρμόζοντας για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων που εισάγονται στην Ελλάδα από άλλο κράτος μέλος ένα και μόνον κριτήριο απομείωσης, το οποίο βασίζεται αποκλειστικά στην παλαιότητα του αυτοκινήτου και επιτρέποντας απομείωση 7% για αυτοκίνητα έξι μηνών έως ενός έτους και 14% για αυτοκίνητα ενός έτους, με συνέπεια ο οφειλόμενος φόρος σε αυτές τις ηλικίες αυτοκινήτων να υπερβαίνει, έστω και σε ορισμένες περιπτώσεις, το ποσό του εναπομένου φόρου που είναι ενσωματωμένος στην αξία των ταξινομημένων στη χώρα ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, παρέβη τις υποχρεώσεις που υπέχει από το άρθρο 90 ΕΚ.

Η Ελληνική Δημοκρατία το 2007 και το 2008 αναθεώρησε εκ νέου τον τρόπο υπολογισμού της φορολογητέας αξίας των εισαγόμενων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων και το 2009 αναμόρφωσε την επιτροπή επίλυσης των αμφισβητήσεων, η σύσταση και

συγκρότηση της οποίας έγινε με την υπ' αριθ. 1082861/741/0006Α/27-8-2009 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.

Ενόψει αυτών η Ευρωπαϊκή Επιτροπή με την από 24 Μαΐου 2012 επιστολή της, μεταξύ άλλων, ερωτά (παρ. 5), «...κατά πόσον η επιτροπή εμπειρογνωμόνων που προβλέπεται στο άρθρο 126 παρ. 5 του νόμου 2960/2001, όπως τροποποιήθηκε, έχει το δικαίωμα –μετά από εξατομικευμένη εκτίμηση του οχήματος, έπειτα από αίτηση του φορολογουμένου- να επανεκτιμήσει την αξία του μεταχειρισμένου οχήματος σε βάρος του φορολογουμένου, δηλαδή αν μετά από ατομική αξιολόγηση, η επιτροπή εμπειρογνωμόνων μπορεί να καθορίσει υψηλότερη αξία του μεταχειρισμένου οχήματος από αυτή που καθορίστηκε προηγουμένως».

Κατόπιν αυτών η ερωτώσα Υπηρεσία, προκειμένου να ενημερώσει σχετικά τις αρμόδιες Υπηρεσίες της Ευρωπαϊκής Επιτροπής στο πλαίσιο της διαδικασίας του άρθρου 260 της Σύμβασης Λειτουργίας της Ευρωπαϊκής Ένωσης, με το ως άνω έγγραφο ερωτά:

*«Εμπίπτει η λειτουργία της ειδικής επιτροπής της παραγράφου 4 του άρθρου 126 του ν. 2960/2001 στις διατάξεις των άρθρων 16 και 25 του Κώδικα Διοικητικής Διαδικασίας, υπό την έννοια ότι την περιορίζουν να προσδιορίσει υψηλότερη φορολογητέα αξία σε βάρος του φορολογούμενου από αυτή που έχει προσδιοριστεί από τις αρμόδιες τελωνειακές αρχές;*

*Αν η απάντηση στο ανωτέρω ερώτημα είναι αρνητική, ρυθμίζεται η λειτουργία της εν λόγω επιτροπής από άλλες πηγές (γενικές αρχές δικαίου, νομολογία, αποφάσεις ΣΤΕ κ.ά.), σχετικά με το αν μπορεί να τίθεται ο ενδιαφερόμενος σε δυσμενέστερη θέση με τον προσδιορισμό υψηλότερης φορολογητέας αξίας;».*

## **II. Εφαρμοστέες διατάξεις**

**1.** Ο ν.2960/2001 (Α' 265), « Εθνικός Τελωνειακός Κώδικας» (Ε.Τ.Κ.), στο τέταρτο μέρος και υπό τον τίτλο «Φορολογία οχημάτων – αυτοκινήτων», ως οι διατάξεις του ισχύουν, ορίζει τα εξής:

### **α) Άρθρο 121:**

*«Τέλος ταξινόμησης επιβατικών αυτοκινήτων ιδιωτικής χρήσης*

*1. Επιβατικά αυτοκίνητα της δασμολογικής κλάσης 87.03 της Συνδυασμένης Ονοματολογίας (Κανονισμός ΕΟΚ 2658/1987 του Συμβουλίου της 23ης Ιουλίου 1987 EEL της 07.09.1987) υποβάλλονται σε τέλος ταξινόμησης επί της φορολογητέας αξίας, όπως αυτή διαμορφώνεται με βάση τις διατάξεις του άρθρου 126 του παρόντα και του άρθρου 4 του ν.1573/1985 (ΦΕΚ 201 Α), όπως ισχύουν.*

*2. Οι συντελεστές του τέλους ταξινόμησης της προηγούμενης παραγράφου ορίζονται ως ακολούθως:...».*

**β) Άρθρο 126:**

*« Φορολογητέα αξία επιβατικών αυτοκινήτων*

*1. Η φορολογητέα αξία για την επιβολή του τέλους ταξινόμησης των επιβατικών αυτοκινήτων διαμορφώνεται από την άθροιση των παρακάτω στοιχείων:*

*α) Την τιμή χονδρικής πώλησης από τον κατασκευαστή οίκο του αυτοκινήτου, κατά τύπο παραλλαγή και έκδοση αυτού, όπως αυτή εμφανίζεται στους υποβαλλόμενους τιμοκαταλόγους στην αρμόδια Τελωνιακή Αρχή από τους επίσημους διανομείς αυτοκινήτων, όπως αυτοί προσδιορίζονται από τον Κανονισμό (ΕΚ) 1400/2002 της Επιτροπής της 31 ης Ιουλίου 2002 (ΕΕ L203, της 1ης Αυγούστου 2002), συμπεριλαμβανομένης και της αξίας του προαιρετικού (EXTRA) αυτού εξοπλισμού. Για τα μεταχειρισμένα επιβατικά αυτοκίνητα λαμβάνεται υπόψη η κατά τα παραπάνω τιμή χονδρικής πώλησης του αντίστοιχου επιβατικού αυτοκινήτου κατά το χρόνο κυκλοφορίας του στη διεθνή αγορά, αφού αυτή μειωθεί λόγω παλαιότητας και λόγω διανυθέντων χιλιομέτρων με βάση τα παρακάτω ποσοστά μείωσης για κάθε μήνα κυκλοφορίας: (...)*

*β) (...)*

*2... 3... 4. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται τα απαραίτητα ή πρόσφορα για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας ή του κυλινδρισμού του κινητήρα των επιβατικών αυτοκινήτων, δικαιολογητικά στοιχεία καθώς και η αναγκαία διαδικασία και κάθε άλλη λεπτομέρεια για την εφαρμογή του παρόντος Κώδικα. Με όμοια απόφαση συνιστάται Ειδική Επιτροπή για τον προσδιορισμό της φορολογητέας αξίας για την επιβολή του τέλους ταξινόμησης των αυτοκινήτων οχημάτων της επόμενης παραγράφου 5 του παρόντος άρθρου.*

*5. Σε περίπτωση που ο κάτοχος μεταχειρισμένου επιβατικού αυτοκινήτου δεν αποδέχεται το ποσό του τέλους ταξινόμησης που προσδιορίζεται με βάση τους συντελεστές που προσδιορίζονται με τις διατάξεις του άρθρου 121 και την κλίμακα απομείωσης της αξίας που προσδιορίζεται από τις διατάξεις της περίπτωσης α' της παραγράφου 1 του παρόντος η φορολογητέα αξία προσδιορίζεται από την επιτροπή της προηγούμενης παραγράφου 4, σε τρόπο ώστε το προς καταβολή τέλος ταξινόμησης να ισούται με το υπολειπόμενο ποσό του τέλους αυτού που ενσωματώνεται σε όχημα της αυτής μάρκας, τύπου και συστήματος κίνησης ή ελλείπει αυτών σε όχημα παρόμοιο ή παρεμφερές, το οποίο έχει τεθεί σε κυκλοφορία στην Ελλάδα κατά το αυτό έτος της πρώτης κυκλοφορίας του αυτοκινήτου σε Κράτος - Μέλος της Ευρωπαϊκής Ένωσης.*

*Για την εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης του αυτοκινήτου προηγείται εξέταση από επιτροπές εμπειρογνομόνων, που συγκροτούνται στην έδρα των Τελωνιακών Περιφερειών και αποτελούνται από έναν εκπρόσωπο της Τελωνιακής*

*Περιφέρειας, έναν εκπρόσωπο της Υπηρεσίας Μεταφορών και Επικοινωνιών της οικείας Νομαρχιακής Αυτοδιοίκησης και τον κάτοχο του οχήματος ή τον εξουσιοδοτημένο εκπρόσωπό του.*

*Για την εξέταση του οχήματος από τις παραπάνω επιτροπές των εμπειρογνωμόνων απαιτείται αίτηση του ενδιαφερομένου και καταβολή παραβόλου, το ύψος του οποίου καθορίζεται με απόφαση Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών.*

*Με όμοια απόφαση καθορίζονται τα στοιχεία που πρέπει να λαμβάνονται υπόψη από τις επιτροπές αυτές για την εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης του αυτοκινήτου, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή της παρούσας παραγράφου.*

*Η ισχύς της παραγράφου αυτής αρχίζει από την 1η Ιανουαρίου 2004».*

2. Ακολούθως, κατ' εξουσιοδότηση της παραγράφου 5 του άρθρου 126 του Ν.2960/2001, εκδόθηκε η υπ' αριθ. Φ.112/50/2004 απόφαση του Υφυπουργού Οικονομίας και Οικονομικών (Β'207), «Προσδιορισμός των στοιχείων για την εκτίμηση της πραγματικής κατάστασης των μεταχειρισμένων αυτοκινήτων από τις επιτροπές εμπειρογνωμόνων της παραγράφου 5 του άρθρου 126 του Ν.2960/2001», που ορίζει τις λεπτομέρειες εφαρμογής των ως άνω νομοθετικών διατάξεων, ενώ με την υπ' αριθ. 1082861/741/0006Α/27-8-2009 απόφαση του Υπουργού Οικονομίας και Οικονομικών συνεστήθη και συγκροτήθηκε η Ειδική Επιτροπή του άρθρου 126 παρ. 4.

### **III. Ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων.**

Από τις ως άνω παρατιθέμενες διατάξεις, συνάγονται τα ακόλουθα:

1. Σε περίπτωση κατά την οποία, από την εφαρμογή του συστήματος αντικειμενικού υπολογισμού της φορολογητέας αξίας του εισαγόμενου μεταχειρισμένου οχήματος, κατά τις διατάξεις του άρθρου 126 Ε.Τ.Κ., προκύπτει φορολογητέα αξία μεγαλύτερη από την πραγματική, με συνέπεια το τέλος ταξινόμησης να είναι υψηλότερο από εκείνο που αντιστοιχεί σε όχημα της αυτής μάρκας, τύπου κλπ. ή, εν ελλείψει τέτοιου, σε ομοειδές όχημα, ταξινομημένο στην Ελλάδα, ο κάτοχος του αυτοκινήτου έχει τη δυνατότητα να υποβάλει σχετική αίτηση και να αμφισβητήσει την εφαρμογή του αντικειμενικού τρόπου υπολογισμού της φορολογητέας αξίας του συγκεκριμένου αυτοκινήτου ζητώντας τον προσδιορισμό της με βάση την πραγματική του κατάσταση.

Η Ειδική Επιτροπή του άρθρου 126 παρ. 4 του ν. 2960/01, αφού λάβει υπόψη το πόρισμα της κατά τόπον αρμόδιας επιτροπής εμπειρογνωμόνων, ως προς την πραγματική κατάσταση του οχήματος, προβαίνει στον προσδιορισμό της

φορολογητέας αξίας του, δεσμευόμενη ώστε το τέλος ταξινόμησης που θα προκύψει να μην υπερβαίνει το τέλος ταξινόμησης που αντιστοιχεί (ενσωματώνεται) σε όμοια ή παρεμφερή οχήματα που τέθηκαν σε πρώτη κυκλοφορία στην Ελλάδα το ίδιο έτος με το εισαγόμενο. Επομένως, καθ' ερμηνεία των εφαρμοστέων διατάξεων, εάν η ως άνω Επιτροπή αποφανθεί ότι η πραγματική αξία του οχήματος υπολείπεται της αξίας που προκύπτει από την εφαρμογή του αντικειμενικού συστήματος προσδιορισμού της, οπότε η εφαρμογή του συστήματος αυτού οδηγεί σε φορολόγηση που υπερβαίνει το ποσό του εναπομένου φόρου που είναι ενσωματωμένος στην αξία των ταξινομημένων στην Ελλάδα όμοιων ή παρεμφερών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, προσδιορίζει η ίδια τη φορολογητέα αξία του οχήματος και επανυπολογίζει το τέλος προς όφελος του αιτούντος. Εάν, αντιθέτως, αποφανθεί ότι η αμφισβήτηση του αντικειμενικού τρόπου υπολογισμού δεν είναι βάσιμη, η αίτηση απορρίπτεται, οπότε εξακολουθεί να εφαρμόζεται ο αντικειμενικός προσδιορισμός της φορολογητέας αξίας του οχήματος, χωρίς, ασφαλώς, να επέρχεται χειροτέρευση της θέσης του αιτούντος.

2. Σημειώνεται ότι, το ΔΕΚ, με την ως άνω απόφασή του της 18<sup>ης</sup> Απριλίου 2007, δέχτηκε ότι (σκέψεις 50, 51), «50. Αφετέρου, για να είναι συμβατό με το άρθρο 90 ΕΚ ένα σύστημα φορολογίας εισαγόμενων μεταχειρισμένων αυτοκινήτων, στα πλαίσια του οποίου λαμβάνεται υπόψη η πραγματική απομείωση της αξίας των οχημάτων βάσει γενικών κριτηρίων, πρέπει ο κύριος ενός τέτοιου αυτοκινήτου να έχει τη δυνατότητα να αμφισβητήσει την εφαρμογή του αντικειμενικού τρόπου υπολογισμού στο αυτοκίνητο αυτό, προκειμένου να αποδείξει ότι οδηγεί σε φορολόγηση υπερβαίνουσα το ποσό του εναπομένου φόρου που είναι ενσωματωμένος στην αξία των ταξινομημένων στην Ελλάδα ομοειδών μεταχειρισμένων αυτοκινήτων (απόφαση *Tulliasiamies* και *Siilin*, σκέψη 88). 51. Επιβάλλεται η επισήμανση ότι ο Έλληνας νομοθέτης, με τη θέσπιση των επιτροπών ενστάσεων, επιδιώκει την συμμόρφωση με τη νομολογία του Δικαστηρίου».

Κατόπιν των ανωτέρω, γίνεται δεκτό ότι, κατ' εφαρμογή των εφαρμοστέων διατάξεων, η ως άνω Ειδική Επιτροπή δεν μπορεί να καταστήσει δυσμενέστερη τη θέση του υποχρέου σε καταβολή του τέλους ταξινόμησης, εξ αιτίας της άσκησης της αίτησης της παραγρ. 5 του άρθρου 126 Ε.Τ.Κ.

3. Πέραν των ανωτέρω, δέον να επισημανθεί ότι καμία γενική αρχή ή νομολογιακή άποψη δεν οδηγεί σε αντίθετη παραδοχή της προαναφερομένης. Απεναντίας, γίνεται παγίως δεκτό ότι οι διοικητικές προσφυγές, ως ασκούμενες προς αποκατάσταση υλικής ή ηθικής βλάβης των έννομων συμφερόντων του διοικουμένου, που προκαλείται από διοικητική πράξη, δεν είναι δυνατόν να

προκαλέσουν τη χειροτέρευση της θέσης του. Συγκεκριμένα, γίνεται δεκτό ότι, κατά γενική αρχή του δικαίου, εφ' όσον στο νόμο δεν ορίζεται διαφορετικά, το όργανο, που επιλαμβάνεται ασκήσεως διοικητικής προσφυγής, δεν μπορεί να χειροτερεύσει τη θέση του προσφεύγοντος (αρχή "non reformatio in pejus", βλ. ΣΤΕ 3424/06, 2340/1987 4202/1986, Ε. Σπηλιωτόπουλο, Διοικητ. Δίκαιο, 2010, σελ. 259, Π. Παυλόπουλο, Σ. Φλογαΐτη, Γ. Σιούτη κλπ. Διοικητ. Δίκαιο 2004, σελ. 251). Κατά συνέπεια, ανεξάρτητα από την ειδικότερη φύση της αίτησης που υποβάλλει ο κάτοχος του οχήματος, κατ' άρθρο 126 παρ. 5, ως διοικητικής προσφυγής, η υποβολή της δεν δύναται επουδενί να αγάγει σε έκδοση απόφασης της Ειδικής Επιτροπής επιβάλλουσας τέλος ταξινόμησης μεγαλύτερο του ήδη καταλογισθέντος.

**IV.** Κατόπιν των ανωτέρω, το Β' Τμήμα του Νομικού Συμβουλίου του Κράτους γνωμοδοτεί ομόφωνα ότι η Ειδική Επιτροπή επίλυσης αμφισβητήσεων του αντικειμενικού τρόπου προσδιορισμού του τέλους ταξινόμησης εισαγόμενων μεταχειρισμένων οχημάτων, κατά την εξέταση της σχετικής αμφισβήτησης του υποχρέου στην καταβολή του τέλους, δεν δύναται να καταστήσει δυσμενέστερη τη θέση του, με την επιβολή μεγαλύτερου τέλους του ήδη καταλογισθέντος.

ΘΕΩΡΗΘΗΚΕ

Αθήνα, 14 Μαΐου 2013

Ο Προεδρεύων

Θεόδωρος Ψυχογιός  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους



Η Εισηγήτρια

Αικατερίνη Γρηγορίου  
Νομικός Σύμβουλος του Κράτους