



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη 06/02/2023

Αριθμός απόφασης: 318

**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@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

1. Τις διατάξεις :
  - α. Του άρθρου 63 του ν. 4987/2022 (ΦΕΚ Α' 206), εφεξής Κ.Φ.Δ..
  - β. Του άρθρου 11 της Δ. ΟΡΓ. Α 1036960 ΕΞ 2017/10.03.2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ 968 Β' 22.03.2017) 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' 1440/27-4-2017).
  - 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 από 17/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....», με ΑΦΜ ....., που εδρεύει στη ΒΙΠΕ ....., ΟΤ ..., Τ.Κ. ..., κατά της με αριθμό .../30-9-2022 πράξης επιβολής

προστίμου φορολογικής περιόδου 13/7/2022 – 13/7/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ανωτέρω προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του τμήματος Α7' - Επανεξέτασης της Υπηρεσίας μας όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο απόφασης.

Επί της από 17/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» 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, επαγόμαστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθ. .../30-9-2022 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ύψους 500,00 €, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αρ. ..../2022 δήλωσης τελών χαρτοσήμου φορολογικής περιόδου 13/7/2022 - 13/7/2022, κατά παράβαση των διατάξεων του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' του ν.4174/2013 που επισύρει τις κυρώσεις του άρθρου 54 παρ. 2 περ. γ' του Ν.4174/2013.

Η προσφεύγουσα υπέβαλε στις 29/9/2022 την με αρ.κατ. ..../2022 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου για την απόδοση τέλους χαρτοσήμου του από 13/7/2022 ιδιωτικού συμφωνητικού συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς, συνολικής αξίας 56.707,08 €, επί του οποίου υπολογίστηκε και αποδόθηκε χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου 2,4%, ήτοι ποσό 1.370,91 €.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς, ισχυριζόμενη ότι :

- Εσφαλμένη εφαρμογή της διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. β' του Ν.4174/2013 διότι δεν πρόκειται για φορολογική δήλωση, αλλά για δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου.
- Αντίθεση με τη συνταγματικά κατοχυρωμένη αρχή της αναλογικότητας (άρθρο 25 παρ. 1 του Συντάγματος).

#### Ως προς τον πρώτο ισχυρισμό περί εσφαλμένης εφαρμογής διάταξης

**Επειδή** σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 3 του Π.Δ. 28 της 28ης Ιουλίου 1931 «Περί Κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» (Α' 239), ως ίσχυε μέχρι 13/7/2022, ορίζεται :  
*«1. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται, εφ' όσον δεν ορίζεται άλλως εν τω παρόντι νόμω, εάν μεν δεν υπερβαίνουν το ποσόν των πέντε χιλιάδων (5.000) δραχμών δια χρήσεως κινητού επισήματος, εάν δε υπερβαίνουν το ποσόν των "5.000 δραχμών", εξ ολοκλήρου δι' αποδεικτικού πληρωμής του Δημοσίου Ταμείου. Το αποδεικτικόν πληρωμής, μνημονεύον απαραίτητως τα ουσιώδη στοιχεία του σηματομένου εγγράφου, προσαρτάται εις το έγγραφον τούτον. Εις το σώμα δε του*

εγγράφου ή παρά πόδας αυτού αναγράφονται υπό τινός των συναλασσομένων ή προκειμένου περί συμβολαιογραφικού εγγράφου, υπό του συντάσσοντος τούτο συμβολαιογράφου, ο αριθμός και η ημερομηνία του αποδεικτικού πληρωμής των τελών. Το αποδεικτικόν πληρωμής δέον να εκδίδεται το βραδύτερον εντός πέντε ημερών από της ημερομηνίας του σημαινομένου εγγράφου.»

**Επειδή**, σύμφωνα με το άρθρο 54 του ν.4174/2013 (ΚΦΔ) : «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του: α) ..., β) ..., γ) δεν υποβάλλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:... δ) πεντακόσια (500) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1, σε περίπτωση που ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση πλήρη λογιστικά πρότυπα».

**Επειδή** στο άρθρο 2 του ΚΦΔ ορίζεται :

«1. Οι διατάξεις του Κώδικα ισχύουν για τα εξής δημόσια έσοδα:

α. Φόρο Εισοδήματος

β. Φόρο Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.)

γ. Ενιαίο Φόρο Ιδιοκτησίας Ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.)

δ. Φόρο Κληρονομιών, Δωρεών, Γονικών Παροχών, Προικίων και Κερδών από Τυχερά Παιγνία

ε. Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τη βεβαίωση ή είσπραξη των οποίων, κατά την έναρξη ισχύος του Κώδικα, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περιπτώσεων α' και β'.

στ. Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.»

Παράρτημα

... Τέλη Χαρτοσήμου (π.δ. 28ης Ιουλίου 1931), ....

**Επειδή** στην κρινόμενη περίπτωση, καταρτίστηκε το από 13/7/2022 ιδιωτικό συμφωνητικό συμβιβαστικής επίλυσης διαφοράς συνολικής αξίας 56.707,08 € μεταξύ της προσφεύγουσας εταιρίας και οφειλέτη της. Επί της αξίας των 56.707,08 € υπολογίστηκε χαρτόσημο και ΟΓΑ χαρτοσήμου 2,4% και αποδόθηκε στις 30/9/2022 στη Δ.Ο.Υ. Κιλκίς το ποσό των 1.370,91€ € με την με αριθμό καταχώρησης ...../2022 «Δήλωση Απόδοσης Τελών Χαρτοσήμου», φορολογικής περιόδου 13/7/2022 – 13/7/2022. Η φορολογική αρχή, προχώρησε ορθώς σε επιβολή προστίμου με την έκδοση της προσβαλλόμενης πράξης, καθόσον η υποβληθείσα την 30/9/2022 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου ήταν εκπρόθεσμη, διότι όφειλε να έχει υποβληθεί εντός πέντε ημερών από την ημερομηνία σύνταξης του συμφωνητικού, σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 1 του άρθρου 3 του Κώδικα Χαρτοσήμου ως ίσχυε.

**Επειδή** σύμφωνα με τις ως άνω διατάξεις τα τέλη χαρτοσήμου υπάγονται στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας και ως εκ τούτου τυγχάνουν εφαρμογής οι διατάξεις του άρθρου 54 του Κώδικα ως προς την εν λόγω φορολογία και ως άνω ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτέος ως αλυσιτελώς προβαλλόμενος.

Ως προς το δεύτερο ισχυρισμό περί παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας

**Επειδή** σύμφωνα με την αιτιολογική έκθεση του Ν.4174/2013 «Οι διατάξεις του άρθρου 54 έχουν ως στόχο την ενίσχυση του αισθήματος δικαίου των πολιτών και παράλληλα την αύξηση της εισπραξιμότητας των προστίμων προς όφελος των δημοσίων εσόδων, μέσω του εξορθολογισμού αυτών, για την αποφυγή της επιβολής «εξωπραγματικών» προστίμων, η είσπραξη των οποίων καθίσταται δυσχερής και αμφίβολη. Ειδικότερα με τις προτεινόμενες διατάξεις του άρθρου 54 καθορίζονται οι παραβάσεις, στις οποίες επιβάλλονται τα αντίστοιχα διοικητικά πρόστιμα. Καθιερώνεται δε για πρώτη φορά ενιαίο ύψος προστίμου για όλες τις φορολογικές διατάξεις που παραβιάζονται και ανάλογο της κατηγορίας των τηρούμενων βιβλίων».

**Επειδή**, σύμφωνα με το κατά πάγια νομολογία περιεχόμενο της αρχής της αναλογικότητας, οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνο οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό. Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διατάξεως, τότε μόνον αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος ή τη φύση του είναι προδήλως ακατάλληλο για την επίτευξη του επιδιωκόμενου σκοπού ή όταν οι δυσμενείς συνέπειες του μέτρου τελούν σε προφανή δυσαναλογία ή υπερακοντίζουν τον επιδιωκόμενο σκοπό (ΟΛΣΤΕ 990/2004, ΣΤΕ 1249/2010). Όταν όμως, η ίδια η φορολογική αρχή, θεμιτώς κατά το Σύνταγμα, ενόψει των ανωτέρω, δε διαθέτει διακριτική ευχέρεια να προσδιορίζει το ύψος του προστίμου αναλόγως των ειδικότερων συνθηκών της παράβασης, θέμα παραβίασης της αρχής της αναλογικότητας ή του δικαιώματος παροχής έννομης προστασίας ως εκ του ότι, το δικαστήριο που ελέγχει τη νομιμότητα της σχετικής πράξης της ως άνω αρχής δε διαθέτει ούτε αυτό τέτοια εξουσία, δεν μπορεί να τεθεί.

**Επειδή** η διοίκηση, κατά την έκδοση των διοικητικών πράξεων, δεσμεύεται από το εκάστοτε ισχύον δίκαιο, ενώ κρίσιμο νομικό καθεστώς των διοικητικών πράξεων είναι το ισχύον κατά τον χρόνο εκδόσεως τους, όπως δέχεται το ΣΤΕ. Στη συγκεκριμένη περίπτωση οι εφαρμοζόμενες φορολογικές διατάξεις επιβάλλουν δέσμια αρμοδιότητα της διοίκησης, οι δε προϋποθέσεις επιβολής των προσβαλλόμενων μέτρων καθορίζονται κατά τρόπο γενικό, αλλά σαφή, συγκεκριμένο και αντικειμενικό από τον ίδιο το νόμο, έτσι ώστε το αρμόδιο διοικητικό όργανο, κατά την έκδοση των ατομικών διοικητικών πράξεων να περιορίζεται στην απλή διαπίστωση των προϋποθέσεων αυτών, όπως συνέβη στην προκειμένη περίπτωση, και όχι στη δυνατότητα παραβίασης των τυπικών αυτών και στην εφαρμογή τους κατά διακριτική ευχέρεια.

**Επειδή** περαιτέρω, η επικαλούμενη με αριθμό 1074/2022 απόφαση της Δ.Ε.Δ. εκδόθηκε με βάση τη συναφή διάταξη του άρθρου 38 παρ. 6 Ν. 2859/2000, με την οποία ορίζεται ότι η διαφορά φόρου που προκύπτει στη δήλωση ΦΠΑ, αν είναι θετική και άνω των τριάντα ευρώ καταβάλλεται στο Δημόσιο, αν είναι θετική μέχρι τριάντα (30) ευρώ, μεταφέρεται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο και αν είναι αρνητική, μεταφέρεται για έκπτωση ή επιστρέφεται κατά περίπτωση, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 34. Εν προκειμένω, πέραν ότι το προς απόδοση ποσό τελών χαρτοσήμου ανέρχεται στις 1.360,97 €, ποσό πολύ μεγαλύτερο των τριάντα ευρώ, το αποδιδόμενο ποσό αφορά σε τέλος που αποτελεί βάρος (κόστος), ενώ δεν ανήκει στην κατηγορία των παρακρατούμενων και επιρριπτόμενων φόρων/τελών. Ως εκ τούτου, δε δύναται να εφαρμοστεί στην προκειμένη περίπτωση.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης από 17/10/2022 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρίας με την επωνυμία «.....» με ΑΦΜ .....

**Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

Η υπ' αρ. **.../30-9-2022** πράξη επιβολής προστίμου αρ. 54 του Ν.4174/2013 φορολογικής περιόδου 13/7/2022 – 13/7/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Κιλκίς .

Ποσό προστίμου	ΕΛΕΓΧΟΥ	ΑΠΟΦΑΣΗΣ
		500,00€

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

Ακριβές Αντίγραφο  
Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς  
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

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.