



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 26-02-2024

Αριθμός απόφασης: 498

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

ΤΜΗΜΑ : Α4 Επανεξέτασης
Ταχ. Δ/νση : Αριστογείτονος 19
Ταχ. Κώδικας : 176 71 – Καλλιθέα
Τηλέφωνο : 2131604526
E-mail : ded.ath@aade.gr

Α Π Ο Φ Α Σ Η

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις:

α. του άρθρου 63 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4987/2022 Α' 206), εφεξής ΚΦΔ,
β. του άρθρου 10 της Δ. ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23-10-2020 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 4738/26-10-2020) με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ 1064/12-04-2017 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε (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 υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ.1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής»,

4. Την από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, με έδρα κατά: α) της επιβολής / βεβαίωσης οφειλής ποσού ύψους 589.493,98 € όπως αυτή προκύπτει από το « Σημείωμα για πληρωμή» (Ταυτότητα Οφειλής με αριθμό) το οποίο της κοινοποιήθηκε μέσω Taxisnet στις από, β) κάθε άλλης συναφούς προγενέστερης ή μεταγενέστερης πράξεις ή παράλειψης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Τις απόψεις της ανωτέρω φορολογικής αρχής.

6. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α4 όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, 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:

Σύντομο ιστορικό.

Με τη με αρ. Απόφασή της, η Επιτροπή Ανταγωνισμού επέβαλε στην προσφεύγουσα εταιρεία πρόστιμο ύψους 24.562.249,95 € για φερόμενες παραβάσεις των κανόνων του ελληνικού και ενωσιακού δικαίου του ελεύθερου ανταγωνισμού, και ειδικότερα των άρθρων 1 και 2 του ν. 3959/2011 και 101 και 102 της Συνθήκης για τη Λειτουργία της Ευρωπαϊκής Ένωσης.

Στις, αναρτήθηκε στο λογαριασμό Taxisnet τηςέγγραφο με τίτλο «Σημείωμα για πληρωμή» το οποίο αναφέρεται σε Ταυτότητα Οφειλής με αριθμό Στο εν λόγω σημείωμα, πέραν του ανωτέρω αναφερόμενου ποσού προστίμου ύψους 24.562.249,95 ευρώ, το οποίο προκύπτει από την ως άνω απόφαση της Επιτροπής Ανταγωνισμού βεβαιώθηκε επιπλέον ποσό οφειλής ύψους 589.493,98 € ως «Ληξ/σμο ποσό & προσαυξήσεις, τόκοι, τέλη». Το ανωτέρω ποσό αφορά σε τέλος χαρτοσήμου ύψους 2% επί του εν λόγω προστίμου που επέβαλε στην προσφεύγουσα η Επιτροπή Ανταγωνισμού, πλέον εισφοράς ΟΓΑ 20%, το οποίο έχει επιβληθεί από τη φορολογική αρχή, βάσει του άρθρου 15 παρ. 19 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου π.δ.(ΚΤΧ).

Με την υπό κρίση προσφυγή η προσφεύγουσα εταιρεία αιτείται την διαγραφή της ως άνω επιβολής / βεβαίωσης οφειλής ποσού ύψους 589.493,98 € από την φορολογική αρχή, ισχυριζόμενη τα κάτωθι:

- 1) Η διάταξη του άρθρου 15 παρ.19 εδάφιο α' του ΚΤΧ, δεν παρέχει νόμιμο έρεισμα για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί της εισπράξεως οφειλών από διοικητικές κυρώσεις.
- 2) Η εξόφληση οφειλών από την μονομερή επιβολή διοικητικών κυρώσεων – και μάλιστα ποινικού χαρακτήρα, όπως η επικείμενη κύρωση της Επιτροπής Ανταγωνισμού, δεν εμπίπτει στην έννοια της δαπάνης / συναλλαγής και το Σύνταγμα, αφού δεν ενέχει κανένα χαρακτηριστικό οικειοθελούς συναλλαγής, ούτε αποδεικνύει τον πορισμό οποιουδήποτε οφέλους στον υπόχρεο και άρα την ύπαρξη φοροδοτικής ικανότητας. Αντίθετα, η εξόφληση οφειλών από διοικητικές κυρώσεις είναι υποχρεωτική για τον διοικούμενο και αποτελεί συνέπεια της άσκησης δημόσιας εξουσίας, η οποία ασκείται μονομερώς από το Κράτος. Συνεπώς, οι αποδείξεις εισπράξης οφειλών από διοικητικές κυρώσεις, ιδίως όσων εξομοιώνονται με ποινικές όπως η επίμαχη κύρωση, εκφεύγουν του πεδίου εφαρμογής της διάταξης του άρθρου 15 παρ. 19 εδάφιο α' του ΚΤΧ, κατά τη μόνη σύμφωνη με το άρθρο 78 Σ ερμηνεία της διάταξης. Κατά συνέπεια, η προσβαλλόμενη είναι παράνομη, καθώς η διάταξη του άρθρου 15 παρ. 19 του ΚΤΧ δεν καταλαμβάνει την επιβολή διοικητικών κυρώσεων.
- 3) Δεν προκύπτει με τον απαιτούμενο βαθμό σαφήνειας και προβλεψιμότητας από το νόμο ότι η επιβολή του επίμαχου προστίμου από την Επιτροπή Ανταγωνισμού συνεπάγεται και την επιβολή τέλους χαρτοσήμου.
- 4) Από το άρθρο 15 παρ. 19 του ΚΤΧ δεν προκύπτει ρητά και με σαφήνεια ότι τα πρόστιμα που επιβάλλονται από την Επιτροπή Ανταγωνισμού ή πάντως οι διοικητικές κυρώσεις εν γένει επιβαρύνονται με τέλος χαρτοσήμου. Στο μέτρο που η ως άνω διάταξη του ΚΤΧ αναφέρεται αόριστα σε «Εκάστη απόδειξιν εκδιδόμενη παρά Δημοσίου Ταμείου και διά πληρωμήν ενεργουμένην διά το Δημόσιον Ταμείον», δεν μπορεί να αποτελέσει την απαραίτητη νομοθετική βάση για την επιβολή τέλους χαρτοσήμου επί διοικητικών κυρώσεων -πόσο μάλλον ποινικού

χαρακτήρα- για παραβάσεις του δικαίου του ελεύθερου ανταγωνισμού, σύμφωνα με τις αρχές της σαφήνειας και της προβλεψιμότητας.

5) Η επιβολή αναλογικού τέλους χαρτοσήμου και μάλιστα χωρίς ανώτατο όριο σε περιπτώσεις επιβολής κυρώσεων αντίκειται στις αρχές της αναλογικότητας, της προβλεψιμότητας και της ισότητας.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 49 του ν. 3959/2011 «Είσπραξη προστίμων»:
«Τα πρόστιμα που προβλέπονται από τον παρόντα νόμο βεβαιώνονται από την Επιτροπή Ανταγωνισμού ως δημόσια έσοδα και εισπράττονται κατά τον Κώδικα Είσπραξης Δημοσίων Εσόδων (ν.δ. 356/1974 Α' 90) από την αρμόδια Υπηρεσία της Α.Α.Δ.Ε., η οποία ενημερώνει άμεσα την Επιτροπή Ανταγωνισμού για την είσπραξη ή μη κάθε προστίμου.»

Επειδή, σύμφωνα με την: Αριθμ. Δ.ΟΡΓ.Α 1115805 ΕΞ 2017

« Μεταβίβαση αρμοδιοτήτων και εξουσιοδότηση υπογραφής «Με εντολή Διοικητή» σε όργανα της Φορολογικής Διοίκησης.[...]

	Αρμοδιότητες και πράξεις ή έγγραφα προς υπογραφή	Διατάξεις από τις οποίες προβλέπονται οι αρμοδιότητες ή οι πράξεις ή τα άλλα	Όργανα στα οποία μεταβιβάζεται η αρμοδιότητα ή τα οποία εξουσιοδοτούνται να υπογράφουν πράξεις άλλα έγγραφα «Με εντολή Διοικητή»
36	Τη διενέργεια ταμειακής βεβαίωσης μη φορολογικών απαιτήσεων. Εξουσιοδότηση υπογραφής	Κ.Ε.Δ.Ε., άρθ.2, παρ. Ι 3 και 91 ν.4224/2013, άρθ. 8, παρ. 8	Ο Προϊστάμενος της Δ. Ο. Υ. που παραλαμβάνει τη δήλωση Φορολογίας Εισοδήματος, σύμφωνα με τα οριζόμενα στις περιπτώσεις 121 και 122 της παρούσας από α ς.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 14 « Επιβολή εμπορικού τέλους» του ν. 4755/1930, «Περί Κώδικος των νόμων περί τελών χαρτοσήμου» :

«Επί των εμπορικών και λοιπών εγγράφων και πράξεων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρω 15, το τέλος ορίζεται εις δύο επί τοις εκατόν (2%) της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 15, παρ. 19 του ν. 4755/1930:

«Εις το κατά την παράγραφαν 1 του προηγούμενου άρθρου 14 τέλος υπόκεινται: [...]

«19. (2%). Εκάστη απόδειξις εκδιδομένη παρά του Δημοσίου Ταμείου και δια πληρωμήν ενεργουμένην δια το Δημόσιον Ταμείον, εφόσον δια την πληρωμήν ταύτην δεν προβλέπεται υπό άλλων διατάξεων του παρόντος νόμου βαρύτερον ή ελαφρότερον αναλογικόν ή πάγιον τέλος ή ατέλεια.

Εις το εν λόγω τέλος δεν υπόκεινται τα αποδεικτικά πληρωμής φόρων εν γένει, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, δια τε το ποσόν της κυρίας οφειλής και δια την τυχόν προσαύξησιν ή το πρόστιμον ή τόκους κ.λπ.

Ομοίως δεν υπόκεινται εις το εν λόγω τέλος τα, δι ' ειδικού εντύπου του Δημοσίου, εισπραττόμενα πάσης φύσεως έσοδα τούτου.»

Επειδή, σύμφωνα με την ΠΟΛ. 1125/16.6.2015 Τέλη Χαρτοσήμου κατά την εξόφληση των πρόσθετων φόρων και προστίμων:

«Με αφορμή πλήθος ερωτημάτων, τα οποία υποβάλλονται στην υπηρεσία μας, αναφορικά με το θέμα, διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις, του πρώτου εδαφίου της παρ. 19 του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, ορίζεται ρητά, ότι κάθε απόδειξη που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση και για πληρωμή που ενεργείται για το Δημόσιο, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%) εφόσον δεν προβλέπεται από άλλες διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου μεγαλύτερο ή μικρότερο τέλος ή ατέλεια.

Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του δεύτερου εδαφίου της ίδιας ως άνω παραγράφου 19 του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου τα αποδεικτικά καταβολής φόρων γενικά, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, τόσο για το ποσό της κύριας οφειλής, όσο και για την τυχόν προσαύξηση ή το πρόστιμο ή τους τόκους κ.λ.π.

2. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (Ν.Σ.Κ. Ολομ. 757/1977,ΥΠΟΙΚ.Τ 219/27/ΠΟΛ.9/1978, εγκύκλιος 9Σ. 1786/258/1982, 1003048/40/Τ. και Ε. Φ./ΠΟΛ.1004/7.1.1998), τα αποδεικτικά καταβολής προσαυξήσεων και προστίμων, απαλλάσσονται από τα κατά τα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου μόνο εφόσον αυτά είναι παρακολούθημα κύριας φορολογικής οφειλής.

Αντίθετα, τα αυτοτελή πρόστιμα, τα οποία δεν είναι παρεπόμενα κύριας οφειλής, φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, υπόκεινται κατά την εξόφλησή τους σε τέλη χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%) σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 19 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου.

3. Με βάση τα ανωτέρω, ως προς τα επιβαλλόμενα πρόστιμα με τις διατάξεις των άρθρων 54, 55 και 56 του ΚΦΔ, που αφορούν αντίστοιχα σε επιβολή κυρώσεων για διαδικαστικές παραβάσεις, παραβάσεις φοροδιαφυγής καθώς και πρόστιμο εκπρόθεσμης υποβολής ή μη υποβολής Συνοπτικού Πίνακα Πληροφοριών διευκρινίζεται ότι, οι αποδείξεις πληρωμής αυτών υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου, σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη του πρώτου εδαφίου της παρ. 19 του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου καθώς δεν είναι παρεπόμενα κύριας οφειλής. Αντίθετα, δεν υπόκεινται σε τέλος χαρτοσήμου τα πρόστιμα των άρθρων 58 και 59 του ΚΦΔ, καθώς δεν έχουν αυτοτέλεια, αλλά αποτελούν παρακολούθημα κύριας φορολογικής οφειλής.

Ως προς τους πρόσθετους φόρους και τα πρόστιμα, που επιβάλλονται με τις διατάξεις του ν. 2523/1997, τυγχάνουν εφαρμογής οι οδηγίες που έχουν παρασχεθεί με την με αρ. πρωτ. 1003048/40/Τ και ΕΦ/ΠΟΛ.1004/7.1.1998 Εγκυκλιό μας. »

Επειδή, σύμφωνα με ΔΕΕΦ Β 1114609 ΕΞ 2018 Βεβαίωση και καταβολή διοικητικού προστίμου για παραβίαση νόμιμου χρόνου παραμονής στην Ελλάδα «Σε απάντηση γραπτών και προφορικών ερωτημάτων σχετικά με το ανωτέρω θέμα, διευκρινίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τις διατάξεις του πρώτου εδαφίου της παρ. 19 του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου, ορίζεται ρητά, ότι κάθε απόδειξη που εκδίδεται από τη Φορολογική Διοίκηση και για πληρωμή που ενεργείται για το Δημόσιο, υπόκειται σε τέλος χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%), εφόσον δεν προβλέπεται από άλλες διατάξεις του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου μεγαλύτερο ή μικρότερο τέλος ή ατέλεια. Εξάλλου σύμφωνα με τις διατάξεις του

δεύτερου εδαφίου της ίδιας ως άνω παραγράφου 19 του άρθρου 15 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου τα αποδεικτικά καταβολής φόρων γενικά, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, τόσο για το ποσό της κύριας οφειλής, όσο και για την τυχόν προσαύξηση ή το πρόστιμο ή τους τόκους κ.λ.π. Ομοίως, δεν υπόκεινται σε τέλη χαρτοσήμου, τα δ' ειδικού εντύπου (παράβολο) του Δημοσίου εισπραττόμενα έσοδα αυτού, σύμφωνα με το αρ. 31 παρ. 4 του ν. 1041/1980, τα οποία, την τελευταία φορά που είχαν καθοριστεί, ήταν με την ΑΥΟ 1093246/5486/0016 (Β '1292/24-10-2000).

2. Όπως έχει γίνει δεκτό από τη Διοίκηση (ΠΟΛ. 9/1978, ΠΟΛ. 1004/1998), τα αποδεικτικά καταβολής προσαυξήσεων και προστίμων απαλλάσσονται από τα κατά τα ανωτέρω τέλη χαρτοσήμου μόνο εφόσον αυτά είναι παρακολούθημα κύριας φορολογικής οφειλής. Αντίθετα, τα αυτοτελή πρόστιμα, τα οποία δεν είναι παρεπόμενα κύριας οφειλής, φόρων, τελών, δικαιωμάτων, εισφορών και δασμών υπέρ του Δημοσίου, υπόκεινται κατά την εξόφλησή τους σε τέλη χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%) σύμφωνα με την προαναφερθείσα διάταξη του άρθρου 15 παρ. 19 του Κώδικα Τελών Χαρτοσήμου (βλ. ΠΟΛ 1125/2015).

4. Επομένως, τα διοικητικά πρόστιμα για παραβίαση του χρόνου παραμονής στην Ελλάδα, υπόκεινται σε χαρτόσημο 2% (πλέον εισφορά ΟΓΑ 20 0 0), δεδομένου ότι φέρουν τον χαρακτήρα του αυτοτελούς προστίμου, που δεν εισπράττεται δ' ειδικού εντύπου (παράβολο) του Δημοσίου.»

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, το τέλος χαρτοσήμου 2% (πλέον εισφορά ΟΓΑ 20%) ποσού 589.493,98 € επί του Προστίμου επιβολής Διοικητικών κυρώσεων το οποίο επιβλήθηκε στην προσφεύγουσα από την Επιτροπή Ανταγωνισμού, βεβαιώθηκε ορθά από την Δ.Ο.Υ. ΦΑΕ ΑΘΗΝΩΝ και οι προβαλλόμενοι με την παρούσα λόγοι της προσφεύγουσας απορρίπτονται ως νόμο και ουσία αβάσιμοι.

Επειδή, η δημόσια διοίκηση δεσμεύεται από την αρχή της νομιμότητας, όπως αυτή καθιερώνεται με τις διατάξεις των άρθρων 26 παρ. 2, 43, 50, 82, 83 και 95 & 1 του Συντάγματος (ΣτΕ 8721/1992, 2987/1994), και η οποία συνεπάγεται ότι η διοίκηση οφείλει ή μπορεί να προβαίνει μόνο σε ενέργειες που προβλέπονται και επιβάλλονται ή επιτρέπονται από τους κανόνες που θεσπίζουν το Σύνταγμα, οι νομοθετικές πράξεις, οι διοικητικές κανονιστικές πράξεις, που έχουν εκδοθεί βάσει νομοθετικής εξουσιοδότησης, καθώς και από κάθε κανόνα ανώτερης ή ισοδύναμης προς αυτούς τυπικής ισχύος.

Επειδή, ο έλεγχος της συνταγματικότητας, σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 87 παρ. 2 και 93 παρ. 4 του Συντάγματος, ανήκει στην αποκλειστική δικαιοδοσία των Δικαστηρίων και δεν εμπίπτει στην αρμοδιότητα των οργάνων της Διοίκησης, τα οποία οφείλουν να εφαρμόζουν το υφιστάμενο νομοθετικό πλαίσιο. Κατά συνέπεια ο προβαλλόμενος ισχυρισμός τυγχάνει απορριπτός ως αλυσιτελής προβαλλόμενος.

Αποφασίζουμε

Την **απόρριψη** της και αριθμό ηλεκτρονικού πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της ανώνυμης εταιρείας με την επωνυμία, σύμφωνα με το παραπάνω σκεπτικό

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ
ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στον υπόχρεο.

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.