



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16.10.2024

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ Α3**

Αριθμός απόφασης: 2794

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 104 40 Αθήνα
Τηλέφωνο : 213 1312 349
E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024 Α' 58), εφεξής ΚΦΔ,
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 1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

δ. της με αριθ. Α.1165/22.11.2022 απόφασης του Διοικητή της 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 διαδικτυακό τόπο της ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ 6009/τ.Β' /25.11.2022).

2. Την ΠΟΛ 1069/4.3.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθ. ΔΕΔ 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' / 01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών.

4. Την από **22.05.2024** και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., που εδρεύει στο οδός, αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενης, κατά της υπ' αριθ. /23.04.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, της οποίας ζητείται η ακύρωση

6. Την από 29.05.2024 έκθεση απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α3, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 22.05.2024 και αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ., νομίμως εκπροσωπούμενης, η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα και μετά τη 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. /23.04.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης, επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας εταιρείας **πρόστιμο 500,00 ευρώ**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ΚΦΔ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης απόδοσης τελών χαρτοσήμου για το φορολογικό έτος 2023.

Η προσφεύγουσα εταιρεία, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά την μερική ή ολική ακύρωση της προσβαλλόμενης πράξης ισχυριζόμενη ότι το ποσό του καταβληθέντος χαρτοσήμου, είναι δυσανάλογα μικρότερο του βεβαιωθέντος προστίμου και ως εκ τούτου η επιβολή του εν λόγω προστίμου αντιβαίνει στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας του χαρτοσήμου.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 1 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931):

«Φόρος υπό το όνομα τέλος χαρτοσήμου επιβάλλεται κατά τα εν τω παρόντι νόμω οριζόμενα επί των αυτώ καθοριζομένων εγγράφων.».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931), όπως τροποποιήθηκε με το άρθρο 51 του ν.4955/14.07.2022: *«1. Τα αναλογικά τέλη χαρτοσήμου εισπράττονται με αποδεικτικό πληρωμής. Το αποδεικτικό πληρωμής προσαρτάται στο σημαντικόμο έγγραφο. Επιπλέον, στο έγγραφο αναγράφεται η σχετική ταυτότητα οφειλής, από έναν εκ των συναλλασσομένων και, εφόσον πρόκειται για συμβολαιογραφικό έγγραφο, από τον συμβολαιογράφο που συντάσσει το έγγραφο. Η πληρωμή των τελών διενεργείται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την ημερομηνία του εγγράφου που χαρτοσημαίνεται. Επί δανείων που συνάπτονται μεταξύ εμπόρων ή μεταξύ εμπορικών εταιρειών ή μεταξύ εμπόρων και εμπορικών εταιρειών, όπως και μεταξύ εμπόρων ή εμπορικών εταιρειών και οποιουδήποτε τρίτου, τα οφειλόμενα τέλη χαρτοσήμου καταβάλλονται μέχρι το τέλος του επομένου μήνα από την εγγραφή των ως άνω πράξεων στα λογιστικά βιβλία...».*

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 12 του Κ.Ν.Τ.Χ. (Π.Δ. της 28/07/1931):

Άρθρον 12

1. Επί των συμβολαίων και των εγγράφων, των κατονομαζομένων εν τω επομένω άρθρ. 13, το τέλος ορίζεται εις 3% της εν αυτοίς διαλαμβανομένης αξίας εις δραχμάς.

Περαιτέρω στο **άρθρο 13** του ως άνω Κώδικα ορίζεται ότι:

Εις το κατά την παράγραφον **1** του προηγούμενου άρθρου **12** τέλος υπόκεινται:

3. Πάσα άλλη απόδειξις διδομένη παρ' οιουδήποτε και δι' οιανδήποτε αιτίαν, εφ' όσον δεν ανάγεται εις σύμβασιν υποβληθείσαν κατά την κατάρτισιν εις αναλογικόν τέλος, αλλ' απορρέει εξ οιοσδήποτε άλλης σχέσεως μη υποβληθείσης οπωσδήποτε προηγουμένως εις το αναλογικόν τέλος. Εξαιρούνται αι αποδείξεις, αίτινες κατά τας διατάξεις του παρόντος νόμου υπόκεινται εις ειδικόν τέλος ελαφρότερον.

Επειδή, με την Εγκύκλιο **Ε 2007/26.01.2024** του Διοικητή της ΑΑΔΕ παρασχέθηκαν διευκρινίσεις αναφορικά με τον χρόνο απόδοσης των οφειλόμενων τελών χαρτοσήμου, ως

«... Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις αναφορικά με τον χρόνο απόδοσης των οφειλόμενων τελών χαρτοσήμου. Συγκεκριμένα:

1. Με τις διατάξεις του άρθρου **51** του ν. **4955/2022** (Α' **139**) τροποποιήθηκε η παρ. **1** του αρ. **3** του Κ.Ν.Τ.Χ., σύμφωνα με την οποία η πληρωμή των τελών χαρτοσήμου διενεργείται το αργότερο μέχρι το τέλος του επόμενου μήνα από την ημερομηνία του εγγράφου που χαρτοσημαίνεται.

Οι εν λόγω διατάξεις ισχύουν από τις **14/7/2022** σύμφωνα με το αρ. **68** του ίδιου νόμου και κοινοποιήθηκαν με την υπ' αριθ. **Ο. ΔΕΑΦ 1064803 ΕΞ 18-7-2022** Οδηγία του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Δεδομένου ότι με την ανωτέρω διάταξη για την αλλαγή του χρόνου απόδοσης των τελών χαρτοσήμου, δεν προβλέφθηκε διατήρηση ισχύος των επιμέρους προθεσμιών που είχαν οριστεί με κανονιστικές αποφάσεις, αλλά ούτε και καθορίστηκε χρόνος απόδοσης τελών χαρτοσήμου για τα στοιχεία που καταλάμβανε το καταργηθέν π.δ. **99/1977**, όλες αυτές οι επιμέρους προθεσμίες έπαυσαν να ισχύουν από τις **14/7/2022**, οπότε και τέθηκε σε ισχύ το αρ. **51** του ν. **4955/2022**.

Συνεπώς, τα τέλη χαρτοσήμου αποδίδονται στην προβλεπόμενη από το ως άνω άρθρο προθεσμία για τις κατωτέρω πράξεις:

α) ... β) **τέλη χαρτοσήμου από εγγραφές στα λογιστικά βιβλία,»**

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου **6 παρ. 1** του Ν.Δ. **4535/1964** ορίζεται ότι τα τέλη χαρτοσήμου αναλογικά και πάγια προσαυξάνονται κατά ποσοστό **20%** για εισφορά υπέρ ΟΓΑ.

Επειδή, σύμφωνα με το **άρθρο 2** του ΚΦΔ, ως ίσχυε:

«Πεδίο εφαρμογής

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 και Κερδών από Τυχερά Παίγνια, ε) Φόρους, τέλη, εισφορές ή χρηματικές κυρώσεις που αναφέρονται στο Παράρτημα του Κώδικα και κάθε άλλο φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση για τον προσδιορισμό (βεβαίωση) ή είσπραξη των οποίων, κατά την 1η.1.2014, εφαρμόζονται ανάλογα οι αντίστοιχες διατάξεις των φορολογιών των περ. α` και β`, στ) Χρηματικές κυρώσεις και τόκους, οι οποίοι προβλέπονται από τον Κώδικα.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του ΚΦΔ, ως ίσχυε κατά τον χρόνο διάπραξης της παράβασης:

«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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α), β), γ), δ) πεντακόσια (500) ευρώ για κάθε παράβαση των περ. β), γ), δ) και στ) της παρ. 1, αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος διπλογραφικού λογιστικού συστήματος,

Επειδή, εν προκειμένω, η προσφεύγουσα εταιρεία κατά δήλωσή της, στις 28.12.2023 εξέδωσε τον με α/α/28.12.2023 τίτλο κτήσης (μη υπόχρεος εκδότης) και εν συνεχεία την 01η.03.2024 υπέβαλε (μέσω ηλεκτρονικού αιτήματος) εκπρόθεσμη δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου επί τίτλου κτήσης με ημερομηνία εγγραφής στα βιβλία της στις 28.12.2023, υποκείμενη σε χαρτόσημο (ταυτότητα οφειλής), το οποίο αποδόθηκε εκπρόθεσμα στις 30.03.2024. Συνεπεία της ως άνω υποβληθείσας εκπρόθεσμης δήλωσης εκδόθηκε η με αριθ./23.04.2024 Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ως ίσχυε, ύψους 500,00 ευρώ.

Επειδή, η προσφεύγουσα εταιρεία, νομίμως εκπροσωπούμενη, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ισχυρίζεται ότι η υποβολή της υπό κρίση αίτησης έγινε μεν εκπρόθεσμα, ωστόσο το ποσό του καταβληθέντος χαρτοσήμου, είναι δυσανάλογα μικρότερο του βεβαιωθέντος προστίμου και ως εκ τούτου η επιβολή του εν λόγω προστίμου αντιβαίνει στην συνταγματική αρχή της αναλογικότητας του χαρτοσήμου.

Επειδή, αφενός η από 01.03.2024 δήλωση απόδοσης τελών χαρτοσήμου υποβλήθηκε στη φορολογική αρχή μετά την παρέλευση της νομίμου προθεσμίας, ήτοι μετά το τέλος του επόμενου μήνα από την εγγραφή του τίτλου κτήσης στα λογιστικά της βιβλία, (ημερομηνία τίτλου και εγγραφής στα βιβλία ήτοι την 28.12.2023), και αφετέρου δεδομένου ότι σύμφωνα με το υποσύστημα μητρώου του συστήματος taxis, η προσφεύγουσα ιδιωτική κεφαλαιουχική εταιρεία είναι υπόχρεη τήρησης βιβλίων και στοιχείων με βάση το διπλογραφικό σύστημα, ορθώς η φορολογική αρχή επέβαλε σε βάρος της το υπό κρίση πρόστιμο του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

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, η αρχή της αναλογικότητας, απορρέουσα από την έννοια και τους θεσμούς του κράτους δικαίου, καθιερώνεται ρητώς από το Σύνταγμα (άρθρο 25 παρ.1) και σύμφωνα με αυτήν οι επιβαλλόμενοι από τον κοινό νομοθέτη και τη Διοίκηση περιορισμοί στην άσκηση των ατομικών δικαιωμάτων πρέπει να είναι μόνον οι αναγκαίοι και να συνάπτονται προς τον υπό του νόμου επιδιωκόμενο σκοπό.

Ένα μέτρο που προβλέπεται από διάταξη νόμου ως κύρωση για παράβαση διάταξης, τότε μόνο αντίκειται στην αρχή της αναλογικότητας, όταν από το είδος του 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 (ΣΤΕ 3474/2010 ΟΛ., .. 990/2004 ΟΛ.)

Περαιτέρω, δεν υφίσταται παραβίαση της αρχής της αναλογικότητας, καθόσον η θέσπιση με τις διατάξεις του ΚΦΔ συστήματος αντικειμενικού προσδιορισμού των προστίμων, σκοπεί στην αποφυγή συμπτωμάτων διαφθοράς και στη δημιουργία κλίματος εμπιστοσύνης μεταξύ της φορολογικής διοίκησης και των φορολογουμένων, οι οποίοι μπορούν πλέον να γνωρίζουν εκ των προτέρων το ακριβές ύψος του προστίμου για κάθε συγκεκριμένη παράβαση, έτσι ώστε να επιβάλλεται για όμοιες περιπτώσεις πρόστιμο της ίδιας βαρύτητας.

Επειδή, σε κάθε περίπτωση η επιβολή του προστίμου δεν καταλείπεται στη διακριτική εξουσία της φορολογικής αρχής, αλλά αποτελεί δέσμια ενέργεια, υπό την έννοια ότι η φορολογική αρχή, εφόσον διαπιστώσει τη διάπραξη της παράβασης και τη συνδρομή των τασσόμενων από το νόμο προϋποθέσεων, είναι υποχρεωμένη να προβεί στην επιβολή προστίμου, ως εκ τούτου οι ισχυρισμοί της προσφεύγουσας τυγχάνουν αβάσιμοι και η υπό κρίση ενδικοφανή πρέπει να απορριφθεί.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την **απόρριψη** της με ημερομηνίας κατάθεσης 22.05.2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της εταιρείας με την επωνυμία «.....», με Α.Φ.Μ. που εδρεύει στο, οδός, αριθ., νομίμως εκπροσωπούμενης, και την επικύρωση της υπ' αριθ./23.04.2024 Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης.

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

Φορολογικό έτος 2023

Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ με αριθ./23.04.2024 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Παλλήνης:

Σύνολο προστίμου	500,00 €
-------------------------	-----------------

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**Με εντολή του Προϊσταμένου της
Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών
Η Προϊσταμένη της Υποδιεύθυνσης
Επανεξέτασης**

ΣΚΟΥΡΑ ΓΡΑΜΜΑΤΩ

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.