



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη, 10/02/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α8 - ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: 215

Ταχ. Δ/νση : Τακαντζά 8 – 10
Ταχ. Κώδικας : 546 39 - Θεσσαλονίκη
Τηλέφωνο : 2313-332239, 240
e-mail : ded.thess@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν.5104/2024 ΦΕΚ Α' 58), 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 (ΑΑΔΕ)», όπως αναριθμήθηκε, τροποποιήθηκε και ισχύει,

γ. της ΠΟΛ.1064/12.04.2017 Απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27.04.2017),

δ. της με αριθμό Α.1165/22.11.2022 απόφασης 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 ΑΑΔΕ» (ΦΕΚ Β' 6009).

2. Την ΠΟΛ.1069/04.03.2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. ΔΕΔ1126366ΕΞ2016/30.08.2016 (Β' 2759) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από 24/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της με ΑΦΜ:, κατά της υπ' αριθ./01.10.2024 πράξης επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την υπ' αριθ./01.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 54 Ν.4987/2022 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ.

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α8 - Επανεξέτασης, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 24/10/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της 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./01.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. ΣΕΡΡΩΝ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00€, βάσει των παρ. 1^β και 2^α του άρθρου 54 του ν.4987/2022, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής (συμπληρωματικής) δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων.

Συγκεκριμένα, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 30/09/2024, την με α/α καταχώρισης/2024 και αριθμό/2024 τροποποιητική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων προκειμένου να διορθωθεί η αντικειμενική αξία ακινήτου (κατόπιν διαπίστωσης εσφαλμένης καταχώρησης συντελεστή μεγέθους) που αποκτήθηκε με το υπ' αριθ./21.09.2023 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Σερρών και για το οποίο είχε υποβληθεί η με α/α καταχώρισης/2023 και αριθμό/2023 αρχική δήλωση.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή, ζητά να γίνει αυτή δεκτή, να ακυρωθεί η προσβαλλόμενη πράξη ισχυριζόμενη ότι δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις περιπτώσεις υποβολής εκπρόθεσμων δηλώσεων στη φορολογία μεταβίβασης ακινήτων εφόσον δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, σύμφωνα με τις διατάξεις του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (Ν.5104/2024).

Επειδή, με το άρθρο 23 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. Αν ο φορολογούμενος υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση μέσα στην προθεσμία υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, τότε και η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής δήλωσης και θεωρείται ότι και οι δύο, αρχική και τροποποιητική, έχουν υποβληθεί εμπρόθεσμα...».

Επειδή, με το ν.1587/1950 «Περί κυρώσεως τροποποιήσεως και συμπληρώσεως του υπ' αριθ. 1521/1950 Αναγκ. Νόμου περί φόρου μεταβιβάσεως ακινήτων (Α' 294)», ορίζεται στο άρθρο 1 ότι: «1. Εφ' εκάστης εξ επαχθούς αιτίας μεταβιβάσεως ακινήτου ή πραγματικού επί ακινήτου δικαιώματος ... επιβάλλεται φόρος επί της αξίας αυτών...».

Επειδή, στο άρθρο 3 του ανωτέρω νόμου ορίζεται ότι: «1. Δια τον καθορισμό της αξίας του ακινήτου ... λαμβάνεται υπ' όψει: α)... ε) η ημέρα της υπογραφής του οριστικού συμβολαίου εις τας λοιπές περιπτώσεις...».

Επειδή, στο άρθρο 4 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος μεταβιβάσεως επί της αξίας του ακινήτου ή του εμπραγμάτου επί του ακινήτου δικαιώματος υπολογίζεται: Α)... Γ) Σε κάθε άλλη περίπτωση σε τρία τοις εκατό (3%) επί της φορολογητέας αξίας του ακινήτου...».

Επειδή, στο άρθρο 5 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος μεταβίβασης που αναλογεί στο τίμημα μεταβίβασης που αναγράφεται στο συμβόλαιο, βαρύνει τον αγοραστή. Ο φόρος μεταβιβάσεως ο αναλογών επί της διαφοράς μεταξύ αξίας και του τιμήματος μεταβιβάσεως και αι προσαυξήσεις του άρθρου 9 του παρόντος βαρύνουσι τον αγοραστήν,...».

Επειδή, στο άρθρο 7 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Πριν από κάθε μεταβίβαση με επαχθή αιτία οι συμβαλλόμενοι υποχρεούνται να υποβάλουν κοινή δήλωση φόρου μεταβίβασης στη Φορολογική Διοίκηση. Στις περιπτώσεις κατά τις οποίες συντάσσεται συμβολαιογραφικό έγγραφο, η δήλωση συμπληρώνεται από τον συμβολαιογράφο που θα καταρτίσει τη συμβολαιογραφική πράξη...».

Επειδή, στο άρθρο 8 του ίδιου νόμου ορίζεται ότι: «1. Ο φόρος μεταβιβάσεως καταβάλλεται εξ ολοκλήρου συν τη δηλώσει...».

Επειδή, με το άρθρο 54 του Ν.4987/2022, ως ίσχυε κατά την ημέρα υπογραφής του οριστικού συμβολαίου αγοραπωλησίας (21/09/2023), οριζόταν ότι: «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) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση,... 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις των παρ. 1 και 1Α καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περ. α) της παρ. 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περ. α), β), γ), δ), στ) και ιγ) της παρ. 1,...».

Επειδή, με το άρθρο 86 του ΚΦΔ ορίζεται ότι: «Από την έναρξη ισχύος του παρόντος καταργείται ο ν.4987/2022 (Α' 206), περί του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, πλην των άρθρων 39, 54Z και 70».

Επειδή, με το άρθρο 53 του ανωτέρω Κώδικα, ως ισχύει κατά το χρόνο υποβολής της εκπρόθεσμης δήλωσης, ήτοι 30/09/2024, ορίζεται ότι: «1. Με την επιφύλαξη του οίκοθεν προσδιορισμού της παρ. 4 του άρθρου 36, σε φορολογούμενους που παραλείπουν να υποβάλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογικές δηλώσεις και δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. Παράβαση του πρώτου εδαφίου συνιστούν ιδίως: α) η μη υποβολή ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογικής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένων των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος, γ) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α' 248), δ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9). Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις Ενιαίου Φόρου Ιδιοκτησίας Ακινήτων - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση. 2. Ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος...».

Επειδή, πάγια είναι η θέση της νομολογίας των δικαστηρίων, ότι κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του προστίμου είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συνέτρεξαν τα πραγματικά περιστατικά που θεμελιώνουν το δικαίωμα του Δημοσίου για επιβολή του. Ο χρόνος δε αυτός αποβαίνει κρίσιμος όχι μόνον για την εφαρμογή των διατάξεων που προβλέπουν την αντικειμενική υπόσταση της παραβάσεως, αλλά και των διατάξεων που καθορίζουν το ύψος του προστίμου (ΣτΕ 2579/1998, 1748/2001, 4597/2005, 103-104/2006, 2514/2009, 3935/2012).

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση, η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα, στις 30/09/2024, την με α/α καταχώριση/2024 και αριθμό/2024 τροποποιητική δήλωση φόρου μεταβίβασης ακινήτων προκειμένου να διορθωθεί η αντικειμενική αξία ακινήτου (κατόπιν διαπίστωσης εσφαλμένης καταχώρησης συντελεστή μεγέθους) που αποκτήθηκε με το υπ' αριθ./21.09.2023 συμβόλαιο αγοραπωλησίας της συμβολαιογράφου Σερρών και για το οποίο είχε υποβληθεί η με α/α καταχώριση/2023 και αριθμό/2023 αρχική δήλωση. Από την εκκαθάριση της τροποποιητικής δήλωσης προέκυψε διαφορά φόρου προς καταβολή ύψους 51,98€.

Ακολούθως, η φορολογική αρχή εξέδωσε σε βάρος της προσφεύγουσας την υπ' αριθ./01.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου λόγω εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής (συμπληρωματικής) δήλωσης φόρου μεταβίβασης ακινήτων, με την οποία επέβαλε πρόστιμο ποσού 100,00€, βάσει των παρ. 1^β και 2^α του άρθρου 54 του Ν.4987/2022, ως ίσχυαν κατά την ημερομηνία σύνταξης του οριστικού μεταβιβαστικού συμβολαίου (21/09/2023).

Ωστόσο, η παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης ΦΜΑ διαπράχθηκε κατά την 30/09/2024, χρόνο κατά τον οποίο οι διατάξεις του άρθρου 54 του Ν.4987/2022 έχουν καταργηθεί και ισχύουν οι αντίστοιχες του άρθρου 53 παρ. 1 και 2 του ΚΦΔ.

Από τη γραμματική διατύπωση της παραγράφου 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ προκύπτει ότι η εν λόγω κύρωση των 100,00€ επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης, όπως και για εκπρόθεσμες δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα από τις οποίες δεν προκύπτει φόρος για καταβολή, η δε απαρίθμηση των παραβάσεων του πρώτου εδαφίου στις περιπτώσεις α', β', γ' και δ' είναι ενδεικτική και όχι περιοριστική. Στην περίπτωση δε που η παράβαση συνίσταται σε εκπρόθεσμη υποβολή χρεωστικής δήλωσης που σχετίζεται με την άσκηση επιχειρηματικής δραστηριότητας, τυγχάνει εφαρμογής η παρ. 2 του εν λόγω άρθρου. Με βάση τα παραπάνω, ορθά ο Προϊστάμενος της Δ.Ο.Υ. προέβη στην επιβολή της κύρωσης (των 100,00€) για την εκπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικής χρεωστικής δήλωσης ΦΜΑ, καίτοι εσφαλμένα βάσει των παρ. 1^β και 2^α του άρθρου 54 του Ν.4987/2022), αντί του ορθού 53 παρ. 1 του ΚΦΔ (Ν.5104/2024).

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

την απόρριψη της υπ' αριθ./24.10.2024 ενδικοφανούς προσφυγής της
..... με ΑΦΜ:

Φορολογική υποχρέωση – καταλογιζόμενο ποσό / πρόστιμο με βάση την παρούσα απόφαση:

Η υπ' αριθ./01.10.2024 πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 ΚΦΔ

Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1 ΚΦΔ	100,00€
-------------------------------	---------

Εντελλόμεθα όπως αρμόδιο όργανο κοινοποιήσει με τη νόμιμη διαδικασία την παρούσα απόφαση στην υπόχρεη.

Ακριβές αντίγραφο
Η υπάλληλος του Αυτοτελούς
Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης

ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ 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.