



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 16/04/2025

Αριθμός Απόφασης: 1099

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ

ΤΜΗΜΑ : Α2 Επανεξέτασης

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 213 1312350

E-mail : ded.ath@aade.gr

ΑΠΟΦΑΣΗ

Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπ' όψη:

1. Τις διατάξεις :

α. Του άρθρου 72 του Ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις.» (ΦΕΚ Α' 58).

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 ΑΑΔΕ (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Τη 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 1069/4-3-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την αριθ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.08.2016 (ΦΕΚ 2759/ τ. Β' /01.09.2016) Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Τη με ημερομηνία 25/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του, με Α.Φ.Μ., κατά της υπ' αριθ. /06-12-2024 πράξης επιβολής προστίμου, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

5. Την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις αιτιολογημένες απόψεις της Προϊσταμένης του ΚΕ.ΦΟ.Κ.

7. Την εισήγηση της ορισθείσας υπαλλήλου του Τμήματος Α2, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από 25/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., η οποία ασκήθηκε 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. /06-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου, του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο του άρθρου 54 του ν.4174/2013, ποσού 100,00 ευρώ, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής, την 29/05/2019, της με αριθμό δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2019.

Η ως άνω δήλωση υποβλήθηκε μετά την υπ' αριθ...../2019 δήλωση φόρου κληρονομιάς, με την οποία ο προσφεύγων δήλωσε το ακίνητο που απέκτησε ως κληρονόμος του από 08/06/2018 αποβιώσαντος παππού του, δυνάμει της με ημερομηνία δημοσίευσης 30/08/2018 διαθήκης.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ο προσφεύγων προβάλλοντας τους παρακάτω ισχυρισμούς:

1. Από νομική πλάνη υπέβαλε τη δήλωση Ε9 προκειμένου να δηλώσει την υπόγεια αποθήκη που κληρονόμησε την 29/05/2019, διότι ο νόμος 4607/2019 που δημοσιεύθηκε την 24/04/2019 όριζε ότι τα ακίνητα που αποκτώνται εντός 2019 δηλώνονται εμπρόθεσμα μέχρι και την 31/05/2020.
2. Το κράτος δε ζημιώθηκε από την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης αφού ο ΕΝΦΙΑ βεβαιώθηκε για όλους όπως και για τον ίδιο την 31/08/2019.
3. Η αξία της υπόγειας αποθήκης που απέκτησε με ποσοστό κυριότητας 1/6 είναι μικρή και ο σχετικός ΕΝΦΙΑ ανήλθε μόλις σε 2,04 ευρώ.
4. Στη φορολογία εισοδήματος υπάρχει απαλλαγή από το πρόστιμο όταν ο φόρος είναι μικρότερος από 100,00 ευρώ.

Επειδή, σύμφωνα με τα κάτωθι άρθρα του Αστικού Κώδικα, ορίζεται ότι:

Άρθρο 1846:

«Ο κληρονόμος αποκτά αυτοδικαίως την κληρονομία μόλις γίνει η επαγωγή, με την επιφύλαξη της διάταξης του άρθρου 1198».

Άρθρο 1847:

«Ο κληρονόμος μπορεί να αποποιηθεί την κληρονομία μέσα σε προθεσμία τεσσάρων μηνών που αρχίζει από τότε που έμαθε την επαγωγή και το λόγο της. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν από τη δημοσίευση της διαθήκης.

Αν ο κληρονομούμενος είχε την τελευταία κατοικία του στο εξωτερικό ή αν ο κληρονόμος έμαθε την επαγωγή όταν διέμενε στο εξωτερικό, η προθεσμία είναι ενός έτους.

Η προθεσμία αναστέλλεται από τους ίδιους λόγους που αναστέλλεται και η παραγραφή».

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις της παραγράφου 3α του άρθρου 23 του ν.3427/2005, όπως τροποποιήθηκε με τον ν.4276/2014 και τον ν.4331/2015 και ίσχυε το κρίσιμο διάστημα, ορίζεται ότι:

«3.α. Από την 1η Ιανουαρίου 2015 και εφεξής, για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα, πλην της κληρονομικής διαδοχής, για την οποία ο φορολογούμενος υποχρεούται σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων εντός τριάντα (30) ημερών από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς. Ειδικά, η δήλωση για κάθε σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στοιχείων ακινήτων που έλαβε χώρα από την 1η Ιανουαρίου 2014 μέχρι και την 31η Δεκεμβρίου 2014, υποβάλλεται μέχρι και την 31η Μαρτίου 2015.»

Επειδή σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 του ν.4174/2013, όπως ισχύει με το άρθρο 53 του ν.5104/2024, ορίζεται 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 υποβάλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου,

β) δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση

[...]

2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής:

α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α', β', γ', δ' στ' και ιγ' της παραγράφου 1

[...]

Ειδικότερα, με την ΠΟΛ 1252/2015 με θέμα «Παροχή διευκρινίσεων για την εφαρμογή των διατάξεων του Δέκατου Κεφαλαίου του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 4174/2013, άρθρα 53-62)», διευκρινίστηκαν τα εξής:

«...2. Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)

θ) Εφαρμογή του άρθρου 54 στις φορολογίες κεφαλαίου

Στις φορολογίες κεφαλαίου [κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια, μεταβίβασης ακινήτων, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝ.Φ.Ι.Α.), Ειδικού Φόρου επί των Ακινήτων (Ε.Φ.Α.)] και στις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), εφόσον ο φορολογούμενος διαπράξει οποιαδήποτε από τις παραβάσεις των περιπτώσεων α', β', γ', δ' και στ' της παραγράφου 1 του άρθρου αυτού (δηλαδή αν δεν υποβάλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα ή υποβάλει ελλιπή φορολογική δήλωση ή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα, αν δεν υποβάλει ή υποβάλει εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου (κερδών από τυχερά παίγνια), αν δεν ανταποκριθεί σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων (π.χ. δικαιολογητικά για την απαλλαγή από τον Ε.Φ.Α. κ.λπ), τότε επιβάλλεται σε βάρος του πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην περίπτωση α' της παραγράφου 2 του άρθρου 54, ανεξάρτητα αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος σε τήρηση λογιστικών βιβλίων. Στις εν λόγω φορολογίες, εφόσον πρόκειται για την παράβαση της περίπτωσης ε'

της παραγράφου 1 (μη συνεργασία του φορολογουμένου στη διάρκεια φορολογικού ελέγχου) επιβάλλεται πρόστιμο δύο χιλιάδων πεντακοσίων (2.500) ευρώ, όπως και στις λοιπές φορολογίες..».

Επειδή εν προκειμένω, η διαθήκη με την οποία ο προσφεύγων εγκαταστάθηκε κληρονόμος του από 08/06/2018 αποβιώσαντος παππού του δημοσιεύθηκε την 30/08/2018 και η προθεσμία αποποίησης της κληρονομιάς έληξε την 30/12/2018, επομένως κατά τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 23 του ν.3427/2005 - όπως ίσχυαν το κρίσιμο χρονικό διάστημα - σε συνδυασμό με τις διατάξεις των άρθρων 1846 και 1847 του ΑΚ, όφειλε να υποβάλει τη δήλωση Ε9 με τα στοιχεία του κληρονομιαίου ακινήτου μέχρι και την 29/01/2019, ήτοι την τριακοστή μέρα από την παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας αποποίησης.

Επειδή ωστόσο η υποβολή της δήλωσης στοιχείων ακινήτων έγινε την 29/05/2019 είναι εκπρόθεσμη και επισύρει την επιβολή του προσβαλλόμενου προστίμου.

Επειδή η τροποποίηση της παραγράφου 3^α του άρθρου 23 του ν.3427/2005 με την οποία προβλεπόταν ότι η προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων έληγε για όλους τους υπόχρεους την 31^η Μαΐου του επόμενου έτους από την ημέρα απόκτησης δικαιώματος επί ακινήτου τέθηκε σε εφαρμογή με το άρθρο 73 του ν.4607/2019, με έναρξη ισχύος την 24/04/2019, ήτοι σε ημερομηνία μεταγενέστερη της λήξης της προθεσμίας εμπρόθεσμης υποβολής (29/01/2019) για την περίπτωση του προσφεύγοντος.

Επειδή η επιβολή προστίμου για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Ε9 δε σχετίζεται με το ποσό της φορολογικής υποχρέωσης που προκύπτει από την εφαρμογή της εκάστοτε φορολογικής νομοθεσίας και η περίπτωση της απαλλαγής από το πρόστιμο που επικαλείται ο προσφεύγων και ισχύει με την παράγραφο 7γ του άρθρου 53 του ν.5104/2024 προβλέπεται μόνο για εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος.

Επειδή είναι αδιάφορο εάν και κατά πόσο ζημιώθηκε το δημόσιο από την εκπρόθεσμη υποβολή της δήλωσης, δεδομένου ότι προκειμένου να επιβληθεί το προσβαλλόμενο πρόστιμο δεν απαιτείται η ύπαρξη δόλου ή πρόθεσης από την πλευρά του υπόχρεου αλλά αρκεί η διαπίστωση της παράβασης από τη Διοίκηση αφού πρόκειται επί της ουσίας για διοικητική κύρωση.

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

Ως εκ τούτου απορρίπτονται ως αβάσιμοι οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος και κρίνεται ορθή η προσβαλλόμενη πράξη επιβολής προστίμου.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία 25/12/2024 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, με Α.Φ.Μ., και την επικύρωση της προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου.

Οριστική φορολογική υποχρέωση με βάση την παρούσα απόφαση:

Υπ' αριθ. /06-12-2024 πράξη επιβολής προστίμου του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε.

Ποσό για καταβολή: 100,00 ευρώ

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

**Ακριβές Αντίγραφο
Ο/Η υπάλληλος του τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ
ΤΗΣ Δ/ΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ
ΤΗΣ ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

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.