



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 02.06.2025

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

Αριθμός απόφασης: 1836

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 & Σάμου
Ταχ. Κώδικας : 10440 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 και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή του κατοίκου κατά της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, καθώς και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την εις την ανωτέρω παράγραφο 4 προσβαλλόμενη πράξη της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Την από έκθεση αιτιολογημένων απόψεων της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής.

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του 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. Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 του ΚΦΔ της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής, καταλογίστηκε σε βάρος του προσφεύγοντος πρόστιμο ύψους **100,00 ευρώ** λόγω εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2020 (αριθ. δήλωσης).

Ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή του ζητά την ακύρωση της ως άνω προσβαλλόμενης πράξης επιβολής προστίμου ισχυριζόμενος ότι αιτία εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ακινήτων του έτους 2020 αποτελεί η εύλογη καθυστέρηση λόγω Covid19 της δημοσίευσης της ιδιόγραφης διαθήκης του πατρός του από το Ειρηνοδικείο Αθηνών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επισυνάπτει το υπ' αριθ. πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης.

Επειδή, στο άρθρο 54 του ν. 4174/2013 (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας ως ίσχυε έως την 03.11.2022), το οποίο φέρει τίτλο «Διαδικαστικές παραβάσεις» ορίζονται τα ακόλουθα :

«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 ...».

Επειδή, ίδιου περιεχομένου διάταξη υπήρχε και στο **άρθρο 54 του ν. 4987/2022** (Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας που ίσχυε από την 04.11.2022 έως την 18.04.2024), ενώ ο από την 19.04.2024 και έως σήμερα ισχύων Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024) στο **άρθρο 53** αυτού που φέρει τίτλο «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» προβλέπει τα εξής:

«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, και των δηλώσεων παρακράτησης φόρου, ...

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.»

Επειδή, με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, με τίτλο «Δήλωση στοιχείων ακινήτων», όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, ήτοι κατά το έτος 2019, όριζαν τα εξής:

«1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, το οποίο έχει την 1^η Ιανουαρίου εμπράγματο δικαίωμα πλήρους κυριότητας, ψιλής κυριότητας, επικαρπίας, οίκησης και επιφάνειας επί του ακινήτου, καθώς και εμπράγματο ή ενοχικό δικαίωμα αποκλειστικής χρήσης θέσης στάθμευσης, βοηθητικού χώρου και κολυμβητικής δεξαμενής που βρίσκονται σε κοινόκτητο τμήμα του ακινήτου και αποτελούν παρακολουθήματα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων. Την ίδια υποχρέωση έχουν τα παραπάνω πρόσωπα όταν νέμονται ακίνητα χωρίς τη συναίνεση φορέα της Γενικής Κυβέρνησης...

Τα ακίνητα ή τα εμπράγματα δικαιώματα σε αυτά ανεξάρτητα από τη μεταγραφή τους, για τις ανάγκες συμπλήρωσης της δήλωσης στοιχείων ακινήτων, αναγράφονται στην οικεία δήλωση από: α) δ) τους κληρονόμους ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:

δα) από τους εκ διαθήκης κληρονόμους κατά το ποσοστό τους, εφόσον έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους,

δβ) από τους εξ αδιαθέτου κληρονόμους κατά το ποσοστό τους, εφόσον δεν έχει δημοσιευθεί διαθήκη μέχρι την 31^η Δεκεμβρίου του προηγούμενου της δήλωσης έτους, ...»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. α' του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 73 παρ. 1 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ Α' 65/24.4.2019):

«... 3.α Από την 1^η Ιανουαρίου 2019 και εφεξής για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παραγράφου 1 του παρόντος άρθρου, ο υπόχρεος σε υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων υποβάλλει αυτήν μέχρι την 31^η Μαΐου του επόμενου έτους από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα».

Επειδή, περαιτέρω με την Ε.2082/16.05.2019 Εγκύκλιο του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα «Κοινοποίηση των διατάξεων του άρθρου 73 του ν. 4607/2019 (ΦΕΚ 65 Α') για θέματα φορολογίας ακίνητης περιουσίας» ορίζεται, μεταξύ άλλων, ότι:

«1. Ημερομηνία υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων

Από την 1^η Ιανουαρίου 2019 και εφεξής, όσοι έχουν μεταβολές στην ακίνητη περιουσία τους (σύσταση, απόκτηση κ.λπ.), υποχρεούνται να τις δηλώνουν υποβάλλοντας τη δήλωση Ε9 μέχρι την 31^η Μαΐου του επόμενου έτους από την ημέρα της μεταβολής».

Επειδή, με τις διατάξεις του άρθρου 73 του ν. 4607/2019 ορίζεται ότι:

«.. 3. Για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2010 και επόμενων, που υποβλήθηκαν ή θα υποβληθούν από τις 31.12.2014 μέχρι και τη δημοσίευση του παρόντος, δεν επιβάλλονται, κατά περίπτωση, το πρόστιμο του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 ή το αυτοτελές πρόστιμο του άρθρου 4 του ν. 2523/1997 (Α' 179). Πρόστιμα που έχουν βεβαιωθεί δεν διαγράφονται. Τυχόν πρόστιμα που έχουν καταβληθεί δεν επιστρέφονται. 4. Οι διατάξεις του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 δεν εφαρμόζονται στις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) που υποβάλλονται μέχρι την ανάρτηση των κτηματολογικών στοιχείων στο σύνολο της ελληνικής επικράτειας, όπως αυτή προκύπτει από σχετική, Διαπιστωτική Πράξη του Δ.Σ. του Ν.Π.Δ.Δ. «Ελληνικό Κτηματολόγιο», η οποία κοινοποιείται προς τον Υπουργό Οικονομικών.»

Επειδή, στην υπό κρίση περίπτωση, ο προσφεύγων την υπέβαλε τη με αριθμό αρχική Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων για τα ακίνητα που υπήρχαν την 1^η Ιανουαρίου 2020, δηλώνοντας το ακίνητο με ΑΤΑΚ ως εξ αδιαθέτου (νόμιμος) κληρονόμος του αποβιώσαντος πατρός του με ΑΦΜ και ημερομηνία θανάτου την 21^η.08.2019.

Επειδή, ο προσφεύγων με την υπό κρίση προσφυγή του ισχυρίζεται ότι αιτία εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ακινήτων του έτους 2020 αποτελεί η εύλογη καθυστέρηση λόγω Covid19 της δημοσίευσης της ιδιόγραφης διαθήκης του πατρός του από το Ειρηνοδικείο Αθηνών. Προς επίρρωση του ισχυρισμού του επισυνάπτει το υπ' αριθ. πρακτικό δημοσίευσης ιδιόγραφης διαθήκης.

Επειδή, σύμφωνα με τα ανωτέρω, η σύσταση, απόκτηση του δικαιώματος κυριότητας του ακινήτου με ΑΤΑΚ από τον προσφεύγοντα (ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος) επήλθε στις 21.12.2019, ήτοι μετά την λήξη της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς, όπου ορίζεται σε διάστημα τεσσάρων μηνών από την ημερομηνία θανάτου του κληρονομούμενου (άρθρο 1847 του Αστικού Κώδικα). Συνεπώς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 ν. 3427/2005, όπως ίσχυε κατά το κρίσιμο χρονικό διάστημα, και της ΠΟΛ Ε.2082/2019, ο προσφεύγων έπρεπε να υποβάλλει την παραπάνω δήλωση μέχρι την 31^η Μαΐου του επόμενου έτους από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής στα παραπάνω δικαιώματα, ήτοι είχε υποχρέωση να δηλώσει το εν λόγω ακίνητο έως 31.05.2020, δεδομένου ότι μέχρι και την εν λόγω προθεσμία δεν είχε δημοσιευτεί διαθήκη. Σχετικά με τον ισχυρισμό του περί καθυστέρησης της δημοσίευσης της διαθήκης, αυτός τυγχάνει απορριπτέος ως αβάσιμος καθώς δεν αναιρεί την υποχρέωσή του για υποβολή δήλωσης εντός των ανωτέρω προθεσμιών ως εξ αδιαθέτου κληρονόμος.

Επειδή ο προσφεύγων προέβη στην δήλωση του εν λόγω ακινήτου εκπρόθεσμα, ήτοι την και επομένως ορθώς και συννόμως, σύμφωνα με τις επιταγές του άρθρου 54 του ν. 4174/2013 (ήδη άρθρο 53 του νέου ΚΦΔ – ν.5104/2024) και του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, επιβλήθηκε σε βάρος του το προσβαλλόμενο πρόστιμο λόγω της εκπρόθεσμης εκ μέρους του υποβολής της δήλωσης στοιχείων ακινήτων.

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 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.

Στη συγκεκριμένη, λοιπόν, περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας, όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων από αυτές.

Κατά συνέπεια, βάσει όλων των παραπάνω, οι ισχυρισμοί του προσφεύγοντος τυγχάνουν απορριπτέοι ως νόμω και ουσία αβάσιμοι.

Α πο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής του, κατοίκου και την επικύρωση της με αριθ. Πράξης Επιβολής Προστίμου, φορολογικού έτους 2020 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής.

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

Φορολογικό έτος 2020

Πρόστιμο ΚΦΔ

100,00 ευρώ

(Ως η υπ' αριθ. πράξη επιβολής προστίμου για το φορολογικό έτος 2020 της Προϊσταμένης του ΚΕΦΟΚ Αττικής)

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

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

**ΑΚΡΙΒΕΣ ΑΝΤΙΓΡΑΦΟ
Ο/Η/ ΥΠΑΛΛΗΛΟΣ ΤΟΥ ΤΜΗΜΑΤΟΣ
ΔΙΟΙΚΗΤΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**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.