



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 26/06/2025

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

Αριθμός απόφασης: **2115**

ΤΜΗΜΑ : Α3 Επανεξέτασης
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 ν. 5104/2024 (ΦΕΚ Α' 58).

β. Του άρθρου 10 της υπ' αριθμ. Δ.ΟΡΓ. Α 1125859 ΕΞ 2020/23.10.2020 (ΦΕΚ Β' 4738/26.10.2020) απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων [ΑΑΔΕ] με θέμα «Οργανισμός της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (Α.Α.Δ.Ε.)».

γ. Της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1064/12.4.2017 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

δ. Της υπ' αριθμ. Α.1165/22.11.2022 (ΦΕΚ Β' 6009/25.11.2022) απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

2. Την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1069/4.3.2014 εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών.

3. Την υπ' αριθμ. Δ.Ε.Δ. 1126366 ΕΞ 2016/30.8.2016 (ΦΕΚ Β' 2759/1.9.2016) απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΔΕΔ) «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανή προσφυγή της, Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας, κατοίκουκατά της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ), και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την αναφερθείσα στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Διοικητή της ΑΑΔΕ, της οποίας ζητείται η ακύρωση.

6. Τις απόψεις της Προϊσταμένης της Δ.Ο.Υ. Κέρκυρας.

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

* * * * *

Επί της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, 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' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 53 παρ. 1 ν. 5104/2024 ύψους 100,00 € λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής, στις, της υπ' αριθμ. (αρχικής) δήλωσης στοιχείων ακινήτων που υπάρχουν την 01.01.2022 («δήλωση Ε9»).

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή της η προσφεύγουσα ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι τα υπό κρίση ακίνητα κληροδοτήθηκαν σ' αυτήν από τον παππού της (απεβίωσε το 2008 και η διαθήκη του δημοσιεύτηκε το 2021), η ως άνω δε δήλωση Ε9 υποβλήθηκε καθυστερημένα λόγω της λανθασμένης εντύπωσης του πατέρα της (η ίδια είναι φοιτήτρια) ότι θα είχαν την υποχρέωση αυτή με την αποδοχή της κληρονομιάς και όχι με τη δημοσίευση της διαθήκης.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 23 παρ. 1 και 3 ν. 3427/2005, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της από 28.3.2004 διαθήκης του ως άνω κληρονομούμενου (παππού της προσφεύγουσας) (27.9.2021): «1. Κάθε φυσικό [...] πρόσωπο [...], 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 παρακολούθημα των παραπάνω εμπραγμάτων δικαιωμάτων, υποχρεούται να υποβάλει δήλωση στοιχείων ακινήτων. [...]. Η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται μία φορά, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση, σύμφωνα με το προηγούμενο εδάφιο. Η πρώτη εφαρμογή ήταν την 1^η Ιανουαρίου 2005. Σε περίπτωση μεταβολής της περιουσιακής ή οικογενειακής κατάστασης του υπόχρεου την 1^η Ιανουαρίου, υποβάλλεται δήλωση μεταβολής στοιχείων ακινήτων το αντίστοιχο έτος. Από το έτος 2012 και επόμενα η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται ατομικά από κάθε φυσικό πρόσωπο, στο έτος που προκύπτει τέτοια υποχρέωση. Για την ακίνητη περιουσία των προστατευομένων, κατά τις διατάξεις του άρθρου 7 του Κώδικα Φορολογίας Εισοδήματος, ανήλικων τέκνων, η δήλωση υποβάλλεται από τον υπόχρεο γονέα στο όνομα του τέκνου. [...]. 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, ε) [...]. 2. [...]. 3.α Για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα της παρ. 1, ο υπόχρεος σε

υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων υποβάλλει αυτήν μέχρι και την 31^η Μαρτίου του επόμενου έτους 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 μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομίας. [...] β. [...].»

Επειδή, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 1847 εδ. α' και β' Αστικού Κώδικα, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόδιαθήκης του ως άνω κληρονομούμενου (παππού της προσφεύγουσας) (27.9.2021): «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.»

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 παρ. 1 εδ. α' και 7 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. (αρχικής) δήλωσής της Ε9 για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2022 (25.11.2024): «...σε φορολογούμενους που [...] υποβάλουν εκπρόθεσμα [...] δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου [...], επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ για κάθε παράβαση. [...] 2. [...]. 7. Τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 δεν επιβάλλονται σε περίπτωση υποβολής: α) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης Φ.Π.Α. ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, εφόσον η σχετική αρχική δήλωση έχει υποβληθεί εμπρόθεσμα, β) εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως εκατό (100) ευρώ, γ) εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ.»

Επειδή, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 71 παρ. 1 ν. 5104/2024, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. (αρχικής) δήλωσής της Ε9 για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2022 (25.11.2024): «Ο φορολογούμενος δύναται να ζητά απαλλαγή από τόκους ή πρόστιμα σε περίπτωση ανωτέρας βίας. Απαλλαγή δεν χορηγείται, αν δεν έχουν εξοφληθεί, πριν από το αίτημα απαλλαγής, όλοι οι φόροι, για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή δεν χορηγείται για τόκους και πρόστιμα που επιβάλλονται για ανακριβή δήλωση, καθώς και για τα πρόστιμα που επιβάλλονται για παραβάσεις φοροδιαφυγής.»

Επειδή, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με την παρ. II 13 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών, αναφορικά με τις ομοίου περιεχομένου διατάξεις του άρθρου 61 παρ. 1 ν. 4174/2013): «I. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 13. Απαλλαγή λόγω ανωτέρας βίας (άρθρο 61). Με τις διατάξεις του άρθρου 61 παρέχεται η δυνατότητα στον φορολογούμενο να ζητά απαλλαγή από τόκους και πρόστιμα λόγω ανωτέρας βίας, υπό την προϋπόθεση της εξόφλησης πριν την υποβολή του αιτήματος όλων των φόρων, για τους οποίους επιβλήθηκαν τα πρόστιμα. Απαλλαγή μπορεί να χορηγηθεί για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις [...]. Λαμβάνοντας υπόψη την κείμενη νομοθεσία και νομολογία, ως περίπτωση ανωτέρας βίας γενικά θα μπορούσε να θεωρηθεί οποιοδήποτε ανυπαίτιο για το

φορολογούμενο, έκτακτο ή εξαιρετικής φύσης γεγονός, το οποίο δεν αναμενόταν και δεν ήταν δυνατό να προληφθεί ή να αποτραπεί παρά την επίδειξη από πλευράς του κάθε δυνατής επιμέλειας και σύνεσης, ανεξάρτητα εάν το γεγονός είναι αντικειμενικό (φυσικές καταστροφές κλπ.) ή όχι. Τα γεγονότα αυτά, εφόσον αποδεικνύονται με τα στοιχεία που υποβάλλει ο φορολογούμενος, σύμφωνα με την παράγραφο 2 του άρθρου 61, εκτιμώνται από το αρμόδιο όργανο, το οποίο χορηγεί την απαλλαγή κατά την κρίση του. [...].»

Επειδή, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής της η προσφεύγουσα προβάλλει ότι τα υπό κρίση ακίνητα κληροδοτήθηκαν σ' αυτήν από τον παππού της (απεβίωσε το 2008 και η διαθήκη του δημοσιεύτηκε το 2021), η ως άνω δε δήλωση Ε9 υποβλήθηκε καθυστερημένα λόγω της λανθασμένης εντύπωσης του πατέρα της (η ίδια είναι φοιτήτρια) ότι θα είχαν την υποχρέωση αυτή με την αποδοχή της κληρονομιάς και όχι με τη δημοσίευση της διαθήκης, επομένως η μη δήλωση των σχετικών ακινήτων μέχρι τον περασμένο Νοέμβριο δεν αποσκοπούσε και δεν οδηγούσε σε αποφυγή πληρωμής του αναλογούντος ΕΝΦΙΑ, αφού άλλωστε ο πατέρας της, μοναδικό τέκνο του ως άνω κληρονομούμενου παππού της, συνέχισε να δηλώνει τα εν λόγω ακίνητα ως εξ αδιαθέτου κληρονομιά, όπως έκανε από το θάνατο του παππού της και μετά, δηλαδή από το 2009, καταβάλλοντας κανονικά τον αντίστοιχο ΕΝΦΙΑ, μόλις δε το 2024, με τη διαδικασία της κτηματογράφησης στην Κέρκυρα, έμαθε ότι με τη δημοσίευση της διαθήκης έπρεπε να είχαν γίνει οι αλλαγές στα Ε9 και τις έκανε το Νοέμβριο, αρχίζοντας από το 2022 (αφού η διαθήκη δημοσιεύτηκε το 2021), ενώ από τις αλλαγές αυτές είχε επιστροφή φόρου από τον καταβληθέντα αυτά τα χρόνια ΕΝΦΙΑ, ο οποίος καταλογίστηκε στην ίδια και εξοφλήθηκε.

Επειδή, οι ισχυρισμοί αυτοί της προσφεύγουσας πρέπει να απορριφθούν ως νόμω αβάσιμοι. Κι αυτό, γιατί:

α) Όπως συνάγεται σαφώς από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 53 παρ. 7 ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από την προσφεύγουσα της ως άνω υπ' αριθμ. (αρχικής) δήλωσής της Ε9 για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2022 (25.11.2024)), το προβλεπόμενο από την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 53 παρ. 1 εδ. α' ν. 5104/2024 (όπως ίσχυε κατά την ίδια αυτή ημερομηνία (25.11.2024)) πρόστιμο δεν επιβάλλεται, μόνο αν συντρέχει μία από τις εκεί ρητά προβλεπόμενες τρεις (3) περιπτώσεις, δηλαδή είτε (i) επί εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης ΦΠΑ ή δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, αν η σχετική αρχική δήλωση είχε υποβληθεί εμπρόθεσμα, είτε (ii) επί εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου (ΦΕφπ) ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας (ΦΕνπ), από την οποία το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, είναι έως 100,00 €, είτε (iii) επί εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης ΦΕφπ ή ΦΕνπ, από την οποία το ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή είναι έως 100,00 €, όχι δε και επί εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Ε9 (αρχικής ή τροποποιητικής, αντίστοιχα).

β) Κατά τα λοιπά, από τις ισχύουσες κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. (αρχικής) δήλωσης Ε9 της προσφεύγουσας για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2022 (25.11.2024) διατάξεις προκύπτει ότι κατά την ημερομηνία αυτή μόνο για λόγο που συνιστούσε ανωτέρα βία ήταν δυνατό να ζητήσει ένα φορολογούμενο πρόσωπο την απαλλαγή του από πρόστιμο φορολογικής φύσης. Ωστόσο, η προσφεύγουσα δεν προβάλλει κανέναν τέτοιο λόγο που να μην της επέτρεψε:

- το αργότερο από τις (ημερομηνία δημοσίευσης της απόδιαθήκης του ως άνω κληρονομουμένου παππού της) και
- και μέχρι τις (τελευταία ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Ε9 για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2022),
- το αργότερο δε μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας αποποίησης της υπό κρίση κληρονομιάς (απώτατη ημερομηνία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Ε9 για τα ακίνητα που υπήρχαν την 01.01.2022 στην υπό κρίση περίπτωση, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 παρ. 3.α εδ. α' ν. 3427/2005, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία δημοσίευσης της απόδιαθήκης του κληρονομουμένου παππού της (27.9.2021)),

να ανταποκριθεί στην κατά την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 23 παρ. 1 ν. 3427/2005 υποχρέωσή της, ήτοι στην υποχρέωσή της να υποβάλει δήλωση Ε9 για τα ακίνητα που απέκτησε κατά κυριότητα δυνάμει της από 28.3.2004, δημοσιευθείσας στις 27.9.2021, διαθήκης του κληρονομουμένου παππού της και επομένως είχε στην κυριότητά της την 01.01.2022, και άρα λόγο που να επιβάλλει είτε τη μη επιβολή σε βάρος της του ως άνω υπό κρίση προστίμου είτε τη χορήγηση απαλλαγής από το επιβληθέν σε βάρος της πρόστιμο.

Για τους λόγους αυτούς, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

Αποφασίζουμε

την απόρριψη της από και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της, και την επικύρωση της υπ' αριθμ. πράξης επιβολής προστίμου του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

Η φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

Οριστική φορολογική υποχρέωση της προσφεύγουσας - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση της Υπηρεσίας μας:

Πρόστιμο άρθρου 53 ν. 5104/2024

Πρόστιμο άρθρου 53 παρ. 1 ν. 5104/2024 συνολικού ύψους **100,00 €**

(ως η ως άνω υπ' αριθμ. πράξη επιβολής προστίμου του Διοικητή της ΑΑΔΕ)

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

Ακριβές Αντίγραφο

**Η Υπάλληλος του Τμήματος
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

Σημείωση : Κατά της απόφασης αυτής επιτρέπεται η άσκηση προσφυγής ενώπιον των αρμόδιων Διοικητικών Δικαστηρίων εντός τριάντα (30) ημερών από την κοινοποίησή της.