



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



ΑΑΔΕ

Ανεξάρτητη Αρχή
Δημοσίων Εσόδων

Αθήνα, 23/06/2025

Αριθμός απόφασης: 2060

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ
ΤΜΗΜΑ Α2**

Ταχ. Δ/ση : Φιλαδελφείας 8 και Σάμου

Ταχ. Κώδικας : 104 40 - Αθήνα

Τηλέφωνο : 2131312350

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 Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 (ΦΕΚ Β' 1440/27.4.2017).

δ. Της Α.1165/22-11-2022 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 6009/25-11-2022).

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

3. Την αριθμ. 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 κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλουενδικοφανή προσφυγή της κατοίκου κατά της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, της Α.Α.Δ.Ε για την εκπρόθεσμη δήλωση στοιχείων ακινήτων που υπάρχουν την 1/1/2022 και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

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

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

Επί της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της η οποία υποβλήθηκε 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. Πράξη Επιβολής Προστίμου άρθρου 54 του ΚΦΔ της ΑΑΔΕ επιβλήθηκε σε βάρος της προσφεύγουσας πρόστιμο ποσού 100,00 ευρώ βάσει των διατάξεων του άρθρου 54 του ΚΦΔ ν.4174/2013 (άρθρο 53 του νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας ν. 5104/2024), επειδή υπέβαλε εκπρόθεσμα τη με αριθμό αρχική Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) για ακίνητα που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου 2022.

Η προσφεύγουσα, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την διαγραφή του ως άνω προστίμου επικαλούμενη, ότι η καθυστέρηση στην υποβολή της δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2022, οφείλεται στο γεγονός, ότι δεν ενημερώθηκε εγκαίρως για την ύπαρξη διαθήκης του αποβιώσαντος παππού της και τη δημοσίευση αυτής στις 26.10.2021. Ενημερώθηκε σε μεταγενέστερο χρόνο στις 9.2.2022, αφού ήδη είχε παρέλθει η προθεσμία υποβολής της δήλωσης στοιχείων ακινήτων έτους 2022 μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, που εστάλη από τη δικηγόρο,, προς τη μητέρα της, καθώς η ίδια τότε ήταν ανήλικη.

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, με τίτλο «Δήλωση στοιχείων ακινήτων», όπως ίσχυαν κατά το κρίσιμο έτος 2021, ορίζεται ότι:

«1. Κάθε φυσικό ή νομικό πρόσωπο ή κάθε είδους νομική οντότητα, ανεξάρτητα από την ιθαγένεια, κατοικία ή έδρα του, το οποίο έχει την 1η 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. Την ίδια υποχρέωση έχουν τα παραπάνω πρόσωπα όταν νέμονται ακίνητα χωρίς τη συναίνεση φορέα της Γενικής Κυβέρνησης.....

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: δ) τους κληρονόμους ακίνητης περιουσίας και συγκεκριμένα:

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

Ακολουθώντας, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 3 περ. α' του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, όπως αντικαταστάθηκε με το άρθρο 48 παρ. 2 του ν. 4916/2022 (ΦΕΚ Α' 65): «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 31η 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 κληρονομιάς. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών δύναται να παρατείνεται η προθεσμία του προηγούμενου εδαφίου».

Σύμφωνα δε με τις διατάξεις της παρ. 4 περ. β' του άρθρου 92 «Έναρξη ισχύος» του ν. 4916/2022: «Η παρ. 2 του άρθρου 48 ισχύει για κάθε μεταβολή από την 1^η Ιανουαρίου 2021 και εφεξής».

Επειδή περαιτέρω, με την διευκρινιστική εγκύκλιο ΠΟΛ Ε.2060/2022 του Διοικητή της ΑΑΔΕ με θέμα: «Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την υποβολή δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) σύμφωνα με την παρ. 1 του άρθρου 41 και των άρθρων 45 και 48 του ν. 4916/2022 (Α'65)» διευκρινίζονται μεταξύ άλλων, τα εξής:

«Σε εφαρμογή του ν. 4916/2022 παρέχουμε τις κάτωθι διευκρινίσεις: Α. Γενική προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9)

1. Στην περίπτωση α' της παραγράφου 3 του άρθρου 23 του ν. 3427/2005, όπως αυτή αντικαταστάθηκε με την παράγραφο 2 του άρθρου 48 του ν. 4916/2022, προβλέπεται ότι για τη σύσταση, απόκτηση και κάθε άλλη μεταβολή στα δικαιώματα που υπάγονται στον ΕΝ. Φ.Ι.Α., ο φορολογούμενος υποβάλλει αυτήν εμπρόθεσμα μέχρι την 31η Μαρτίου (και όχι όπως ίσχυε βάσει της παρ. 1 του άρθρου 73 του ν. 4607/2019 (Α 65) μέχρι την 31η Μαΐου) του επόμενου έτους από την ημέρα της σύστασης, απόκτησης και κάθε άλλης μεταβολής, αρχής γενομένης από αυτές που πραγματοποιήθηκαν εντός του έτους 2021.

Α.1 Προθεσμία εμπρόθεσμης υποβολής δήλωσης Ε9 σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής

2. Στην ανωτέρω διάταξη ορίζεται ότι σε περίπτωση κληρονομικής διαδοχής, η δήλωση στοιχείων ακινήτων υποβάλλεται εμπρόθεσμα μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα της λήξης της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς - και επομένως όχι απαραίτητα μέχρι την 31η Μαρτίου. Η προθεσμία αποποίησης, ορίζεται στον Αστικό Κώδικα (άρθρο 1847), και είναι 4 μήνες από τότε που ο κληρονόμος έμαθε την επαγωγή και τον λόγο της ή ένα έτος αν ο κληρονομούμενος είχε την τελευταία κατοικία του στο εξωτερικό ή αν ο κληρονόμος έμαθε την επαγωγή όταν διέμενε στο εξωτερικό. Στην επαγωγή από διαθήκη η προθεσμία δεν αρχίζει πριν τη δημοσίευσή της. Σε περίπτωση αποποίησης της κληρονομιάς, ο συνεπεία αυτής καθιστάμενος κληρονόμος, έχει ανάλογη προθεσμία για αποποίηση.

3...

4. Παραδείγματα.

IV. Ο Δ. κάτοικος Ελλάδας, απεβίωσε στις 28 Μαρτίου 2021. Οι εξ αδιαθέτου κληρονόμοι, κάτοικοι Ελλάδας δεν αποποιούνται την κληρονομιά εντός του τετραμήνου ούτε την αποδέχονται μέσα στο ίδιο χρονικό διάστημα. Στις 23 Οκτωβρίου 2021 δημοσιεύεται διαθήκη. Οι εκ διαθήκης κληρονόμοι, κάτοικοι Ελλάδας δεν αποποιούνται αυτή μέχρι την 24η Φεβρουαρίου 2022. Η εισαγωγή των κληρονομιαίων ακινήτων στη δήλωση στοιχείων ακινήτων πραγματοποιείται εμπρόθεσμα μέχρι την 31η Μαρτίου 2022».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις των παρ. 1 και 2 του άρθρου 54 «Διαδικαστικές παραβάσεις» του Κ.Φ.Δ. όπως ίσχυαν για το υπό κρίση έτος, ορίζεται ότι:

«1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στο 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 που αναφέρονται στην παρ. 1 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,.....

ι) Σε περίπτωση μη υποβολής, εκπρόθεσμης υποβολής ή υποβολής ανακριβούς δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9), επιβάλλεται πρόστιμο γι' αυτήν με την πράξη προσδιορισμού του φόρου, η οποία εκδίδεται βάσει της ως άνω δήλωσης. Σε περίπτωση υποβολής δηλώσεων στοιχείων ακινήτων για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις αυτές επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Με απόφαση του Διοικητή καθορίζονται η διαδικασία επιβολής του ανωτέρω προστίμου, καθώς και κάθε άλλη αναγκαία λεπτομέρεια για την εφαρμογή των δύο πρώτων εδαφίων της παρούσας περίπτωσης. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο στις δηλώσεις ΕΝ.Φ.Ι.Α. - πράξεις προσδιορισμού φόρου, οι οποίες συντίθενται μηχανογραφικά από τη Φορολογική Διοίκηση.....».

Επειδή, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 53 νέου Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/2024) με τον τίτλο «Κυρώσεις για παράλειψη υποβολής ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα και παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση» 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, συμπεριλαμβανόμενων 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 β) 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 στην υπό κρίση περίπτωση, η ασκούσα τη γονική μέριμνα και μητέρα της προσφεύγουσας, υπέβαλε στις, στο όνομα της προσφεύγουσας, τη με αριθμό δήλωση στοιχείων ακινήτων για τα ακίνητα που υπήρχαν την 1η Ιανουαρίου 2022, λόγω της ιδιότητας της προσφεύγουσας ως εκ διαθήκης κληρονόμου του με ημερομηνία θανάτου στις 12.07.2021 και ημερομηνία δημοσίευσης διαθήκης στις 26.10.2021.

Επομένως, αφού η δημοσίευση της διαθήκης του θανόντος έλαβε χώρα στις **26.10.2021**, η προθεσμία της εκ μέρους της προσφεύγουσας δυνατότητας αποποίησης της κληρονομιάς έληξε μετά την παρέλευση τεσσάρων μηνών, δηλαδή στις **28.02.2022**. Συνεπώς, κατ' εφαρμογή του άρθρου 23 του ν. 3427/2005 και της ΠΟΛ Ε.2060/2022, η προσφεύγουσα έπρεπε να υποβάλει την παραπάνω δήλωση μέχρι την τελευταία εργάσιμη ημέρα του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας αποποίησης της κληρονομιάς, ήτοι έως **31.03.2022**. Ωστόσο η προσφεύγουσα προέβη στη δήλωση των κληρονομούμενων ακινήτων εκπρόθεσμα, ήτοι στις **10.11.2022**.

Ως προς τον ισχυρισμό της προσφεύγουσας ότι έλαβε γνώση της διαθήκης του κληρονομούμενου στις 09.02.2022, θα πρέπει να απορριφθεί ως αναπόδεικτος, καθόσον μόνη η αποστολή της ως άνω διαθήκης, μέσω μηνύματος ηλεκτρονικού ταχυδρομείου, από τη δικηγόρο, προς τη μητέρα της προσφεύγουσας χωρίς άλλα αποδεικτικά στοιχεία, δεν αρκεί για να αποδείξει ότι έλαβε γνώση της επαγωγής και του λόγου της κατά την ανωτέρω ημερομηνία.

Σε κάθε περίπτωση όμως εφόσον έλαβε, έστω και με καθυστέρηση, γνώση της διαθήκης του κληρονομούμενου στις 09.02.2022 είχε τη δυνατότητα να υποβάλει εμπρόθεσμα, σύμφωνα με τις προαναφερθείσες διατάξεις, έως τις **31.03.2022** τη δήλωση στοιχείων ακινήτων(Ε9) για τα ακίνητα που υπήρχαν την 1η Ιανουαρίου 2022.

Επειδή, στην προκειμένη περίπτωση η προσφεύγουσα υπέβαλε εκπρόθεσμα στις 10.11.2022 τη με αριθμό αρχική Δήλωση Στοιχείων Ακινήτων (Ε9) για ακίνητα που υπάρχουν την 1η Ιανουαρίου 2022, ορθά επιβλήθηκε το κρινόμενο πρόστιμο.

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), 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, στη συγκεκριμένη περίπτωση, η Διοίκηση υποχρεούται σε εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 23 του ν. 3427/2005 και της ΠΟΛ Ε.2060/2022 όπως ισχύουν για το υπό κρίση έτος, και οφείλει να ενεργήσει μόνο βάσει των οριζόμενων με τις εν λόγω διατάξεις.

Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε

Την απόρριψη της με ημερομηνία κατάθεσης και με αριθμό πρωτοκόλλου ενδικοφανούς προσφυγής της και την επικύρωση της με αριθμό Πράξης Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013, , της Α.Α.Δ.Ε.

Οριστική φορολογική υποχρέωση της υπόχρεης - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:

Πρόστιμο άρθρου 54 του ν.4174/2013 (Κ.Φ.Δ.) για εκπρόθεσμη δήλωση στοιχείων ακινήτων (Ε9) που υπάρχουν την 1/1/2019 .

Ως η με αριθμό Πράξη Επιβολής Προστίμου του άρθρου 54 Ν. 4174/2013.

Ποσό προστίμου : 100,00 ευρώ.

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

**Με εντολή του Προϊσταμένου
της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών**

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

**Η Προϊσταμένη
της Υποδιεύθυνσης Επανεξέτασης
ΓΡΑΜΜΑΤΩ ΣΚΟΥΡΑ**

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.