

**ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ
ΑΔΑ:**

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝΙΚΗ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ ΤΜΗΜΑ Α΄

**Καρ. Σερβίας 10 10184 Αθήνα 210-3375317-8
deaf@aade.gr**

ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων για την μη επιβολή προστίμου σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος από φυσικό πρόσωπο το οποίο δεν υπέχει σχετική υποχρέωση από τις διατάξεις του ν.4172/2013 (Α΄167) και του ν.4987/2022 (Α΄206).

ΠΕΡΙΛΗΨΗ

A) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Εγκύκλιος που αφορά στην παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την εφαρμογή της περ. α΄ της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ.

B) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Παρέχονται διευκρινίσεις για τη μη επιβολή προστίμου σε εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, στις περιπτώσεις που το φυσικό πρόσωπο δεν υπέχει σχετική υποχρέωση από τον ΚΦΕ και τον ΚΦΔ.

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στα φυσικά πρόσωπα που υποβάλλουν εκπρόθεσμες αρχικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, ενώ δεν υπέχουν σχετική υποχρέωση από τον ΚΦΕ και τον ΚΦΔ. Αναφορικά με το παραπάνω θέμα και κατόπιν ερωτημάτων που έχουν υποβληθεί στην υπηρεσία μας, σας γνωρίζουμε τα εξής:

1. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 67 του ν. 4172/2013 (εφεξής ΚΦΕ), ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18ο έτος της ηλικίας του υποχρεούται να δηλώνει

όλα τα εισοδήματά του, τα φορολογούμενα με οποιοδήποτε τρόπο ή απαλλασσόμενα, στη Φορολογική Διοίκηση ηλεκτρονικά. Σε εξαιρετικές περιπτώσεις, η δήλωση αυτή μπορεί να υποβάλλεται στη Φορολογική Διοίκηση σε έγχαρτη μορφή. Ειδικά, φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Α υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους, που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 1 του άρθρου 5, ενώ για τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παραγράφου 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση δεν υφίσταται υποχρέωση δήλωσής τους. Φορολογούμενοι που υπάγονται στις διατάξεις του άρθρου 5Β υποχρεούνται να δηλώνουν όλα τα εισοδήματά τους που προκύπτουν στην ημεδαπή, κατά την έννοια της παρ. 1 του άρθρου 5, και τα εισοδήματα που προκύπτουν στην αλλοδαπή, κατά την έννοια της παρ. 2 του άρθρου 5, και τα οποία υπόκεινται στην εναλλακτική φορολόγηση. Δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης οι κεκαρμένοι μοναχοί για το καθαρό ποσό της σύνταξης που καταβάλλεται σε αυτούς κατά το χρονικό διάστημα που διατηρούν την ανωτέρω ιδιότητα εφόσον αυτό δεν υπερβαίνει το ποσό των εννέα χιλιάδων πεντακοσίων (9.500) ευρώ. Στην περίπτωση αυτή δεν εφαρμόζεται η παράγραφος 24 του άρθρου 72 του ανωτέρω νόμου. Ομοίως, δεν υποχρεούνται σε υποβολή δήλωσης τα φυσικά πρόσωπα που είναι φορολογικοί κάτοικοι αλλοδαπής και αποκτούν εισόδημα αποκλειστικά από τόκους κρατικών ομολόγων και εντόκων γραμματίων του Ελληνικού Δημοσίου, καθώς και από τόκους εταιρικών ομολογιών της παραγράφου 5 του άρθρου 37.

2. Περαιτέρω, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 67 του ΚΦΕ, η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου φορολογικού έτους. Σε περίπτωση που ο φορολογούμενος αποβιώσει ή μεταφέρει την κατοικία του στο εξωτερικό, η δήλωση υποβάλλεται από τους κατά περίπτωση υπόχρεους, καθ' όλη τη διάρκεια του φορολογικού έτους και συνοδεύεται από δικαιολογητικά και στοιχεία που καθορίζονται με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών. Εξαιρετικά, τα φυσικά πρόσωπα που συμμετέχουν σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες που τηρούν απλογραφικά βιβλία, μπορούν να υποβάλλουν δήλωση φορολογίας εισοδήματος μέχρι το πρώτο δεκαπενθήμερο του επόμενου μήνα από τη λήξη της προθεσμίας υποβολής της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων.

3. Με τις διατάξεις της περ. α της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν. 4987/2022 (εφεξής ΚΦΔ) ορίζεται ότι ο υπόχρεος σε υποβολή φορολογικών δηλώσεων υποβάλλει τις φορολογικές δηλώσεις στη Φορολογική Διοίκηση κατά το χρόνο που προβλέπεται από την οικεία φορολογική νομοθεσία.

4. Επιπροσθέτως, σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, επιβάλλεται πρόστιμο στον φορολογούμενο ή οποιοδήποτε πρόσωπο, εφόσον υπέχει αντίστοιχη υποχρέωση από τον Κώδικα ή τη φορολογική νομοθεσία που αναφέρεται στο πεδίο εφαρμογής του, στην περίπτωση που δεν υποβάλλει ή υποβάλλει εκπρόθεσμα ή υποβάλλει ελλιπή δήλωση πληροφοριακού χαρακτήρα ή φορολογική δήλωση από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. Επίσης, με τις διατάξεις της περ. α' της παρ. 2 του ίδιου άρθρου ορίζεται μεταξύ άλλων ότι για την παράβαση της περ. α' της παρ. 1 του άρθρου 54 του ΚΦΔ το πρόστιμο καθορίζεται στα εκατό (100) ευρώ.

5. Με την ΠΟΛ.1252/2015 εγκύκλιο διευκρινίστηκε μεταξύ άλλων ότι για κάθε παράβαση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ (περ. α' της παρ. 1 σε συνδυασμό με την περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 ΚΦΔ). Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, οι καταστάσεις φορολογικών στοιχείων πελατών-προμηθευτών της παρ. 3 του άρθρου 14, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, τα έντυπα προϋπολογιστικού και απολογιστικού κόστους, οι γνωστοποιήσεις, οι δηλώσεις μητρώου (πλην της δήλωσης εγγραφής στο φορολογικό μητρώο), η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

6. Περαιτέρω με την ΠΟΛ. 1215/2018 εγκύκλιο διευκρινίστηκε, μεταξύ άλλων, ότι η διόρθωση πληροφοριακών στοιχείων των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπα Ε1 και Ν) ή των συνυποβαλλόμενων με αυτές εντύπων (Ε2, Ε3, κ.λπ.) εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης και συνεπώς, κατά την υποβολή τέτοιων τροποποιητικών δηλώσεων δεν επιβάλλεται το πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 του ΚΦΔ, ακόμη κι αν αυτές υποβληθούν

εκπρόθεσμα. Ομοίως, σύμφωνα με τα προβλεπόμενα στην ίδια εγκύκλιο, πρόστιμο δεν επιβάλλεται και για την υποβολή εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων, με τις οποίες συμπληρώνονται προαιρετικοί κωδικοί, π.χ. κωδικοί 781-782 του Πίνακα 6 του έντυπου Ε1, υπό την προϋπόθεση ότι η συμπλήρωση των κωδικών αυτών δεν επηρεάζει τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης του συγκεκριμένου φορολογικού έτους.

7. Από τα παραπάνω συνάγεται ότι το διαδικαστικό πρόστιμο της περ. α' της παρ. 2 του άρθρου 54 για την μη υποβολή ή την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων επιβάλλεται σε βάρος των φορολογουμένων που, ενώ υπέχουν υποχρέωση υποβολής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 του ΚΦΕ, παρέλειψαν να εκπληρώσουν την υποχρέωσή τους αυτή ή την εκπλήρωσαν μετά την οριζόμενη προθεσμία. Αντίθετα, το πρόστιμο αυτό δεν επιβάλλεται σε βάρος φορολογουμένων που, ενώ δεν είχαν υποχρέωση υποβολής δήλωσης σύμφωνα με τις διατάξεις του ΚΦΕ και του ΚΦΔ, υπέβαλαν για κάποιο φορολογικό έτος δήλωση φορολογίας εισοδήματος εκπρόθεσμα, καθώς οι φορολογούμενοι αυτοί δεν παρέβησαν κάποια φορολογική τους υποχρέωση. Ενδεικτικά, περιπτώσεις για τις οποίες δεν υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης είναι αυτές των φορολογικών κατοίκων ημεδαπής που δεν αποκτούν πραγματικό ή τεκμαρτό εισόδημα και των φορολογικών κατοίκων αλλοδαπής που δεν αποκτούν πραγματικό εισόδημα πηγής Ελλάδος. Ωστόσο, επισημαίνεται ότι η μη ύπαρξη φορολογικής υποχρέωσης είναι διαφορετική από την περίπτωση κατά την οποία υπάρχει υποχρέωση υποβολής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, αλλά από τη δήλωση αυτή δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις).

8. Τυχόν πράξεις επιβολής προστίμου που εκδόθηκαν από την 01η.01.2020 και μετά σε βάρος φυσικών προσώπων που υπέβαλαν εκπρόθεσμα δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος χωρίς όμως να υπέχουν σχετική υποχρέωση από τον ΚΦΕ και τον ΚΦΔ, δύνανται να ακυρωθούν σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 63B του ΚΦΔ.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

A. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ΄

3. Διεύθυνση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (με την παράκληση να αναρτηθεί στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και στην Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη της ΑΑΔΕ)

4. Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ

B. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΠΡΟΣ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Αποδέκτες Πίνακα Α΄ (εκτός των αριθμών 2 και 3)

2. Γενική Διεύθυνση Ηλεκτρονικής Διακυβέρνησης

3. Γραφείο Υπουργού Οικονομικών

4. Γραφείο Υφυπουργού Οικονομικών

5. Γραφείο Γενικού Γραμματέα Φορολογικής Πολιτικής και Δημόσιας Περιουσίας

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων

2. Γραφείο Γενικού Διευθυντή Φορολογίας

3. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης

4. Αυτοτελές Τμήμα Συντονισμού Μεταρρυθμιστικών Δράσεων και Επικοινωνίας

5. Διεύθυνση Εφαρμογής Άμεσης Φορολογίας - Τμήμα Α΄