

Αθήνα, 07/08/2025

Α. Π.: Ε2059

ΑΝΑΡΤΗΤΕΑ ΣΤΟ ΔΙΑΔΙΚΤΥΟ

ΑΔΑ:9ΘΖ946ΜΠ3Ζ-7Ε2

Αθήνα, 07/08/2025

Α.Π.: Ε2059

ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ

ΓΕΝ. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

Ι. ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ ΑΜΕΣΗΣ ΦΟΡΟΛΟΓΙΑΣ

ΤΜΗΜΑΤΑ Α΄, Β΄, Γ΄

ΘΕΜΑ: Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων για τις διαδικαστικές παραβάσεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ν.

5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α΄58)

ΠΕΡΙΛΗΨΗ ΕΓΚΥΚΛΙΟΥ

Α) ΑΝΤΙΚΕΙΜΕΝΟ

Παροχή διευκρινίσεων σχετικά με την επιβολή προστίμων για τις διαδικαστικές παραβάσεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α΄58, ΚΦΔ)

Β) ΠΕΡΙΕΧΟΜΕΝΟ

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή προστίμων για τις διαδικαστικές παραβάσεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, που αφορούν στην παράλειψη υποβολής ή στην εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, καθώς και στην παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση

Γ) ΠΕΔΙΟ ΕΦΑΡΜΟΓΗΣ

Η εγκύκλιος αφορά στους φορολογούμενους (φυσικά και νομικά πρόσωπα/νομικές οντότητες) και τις υπηρεσίες της ΑΑΔΕ.

Με την παρούσα εγκύκλιο παρέχονται διευκρινίσεις σχετικά με την επιβολή προστίμων για τις διαδικαστικές παραβάσεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ν. 5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (Α' 58), εφεξής ΚΦΔ, που αφορούν στην παράλειψη υποβολής ή στην εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, καθώς και στην παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση.

I. Γενικά

Με τις διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ΚΦΔ προβλέπονται οι παραβάσεις που αφορούν στη μη υποβολή ή στην εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, καθώς και στην παράλειψη χορήγησης στοιχείων που ζητούνται από τη Φορολογική Διοίκηση και ορίζονται οι κυρώσεις για τις παραβάσεις αυτές.

Με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ ρυθμίζονται τα ζητήματα που αφορούν στην έκδοση και κοινοποίηση των πράξεων επιβολής προστίμων, καθώς και στην πληρωμή των προστίμων. Περαιτέρω, με το άρθρο 66 του ΚΦΔ προβλέπονται οι κυρώσεις που επιβάλλονται σε περίπτωση συρροής παραβάσεων.

Σύμφωνα με το άρθρο 117 του ΚΦΔ, οι ανωτέρω διατάξεις του ΚΦΔ ισχύουν από τη δημοσίευσή του στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως (19.04.2024), ενώ σύμφωνα με το άρθρο 86 του ΚΦΔ, από την έναρξη ισχύος του καταργείται ο ν. 4987/2022 (Α' 206), με εξαίρεση, μεταξύ άλλων, το άρθρο 70, στο οποίο προβλέπονται οι μεταβατικές διατάξεις του ν. 4987/2022.

II. Μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα ή μη ανταπόκριση σε αίτημα παροχής πληροφοριών ή στοιχείων (άρθρο 53 παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 ΚΦΔ)

1. Παραβάσεις που αφορούν στη μη υποβολή ή την εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικών δηλώσεων και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα ή στη μη ανταπόκριση σε αίτημα παροχής πληροφοριών ή στοιχείων (παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ)

Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, 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, μεταξύ άλλων, ιδίως:

- α) η μη 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,**
- β) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος, γ) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης Φόρου Προστιθέμενης Αξίας (Φ.Π.Α.) του άρθρου 38 του Κώδικα Φ.Π.Α. (ν. 2859/2000, Α` 248),**
- 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.**

Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι, ως προς την μη υποβολή ή εκπρόθεσμη υποβολή φορολογικής δήλωσης (χρεωστικής, πιστωτικής και μηδενικής), καθώς και δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου, για κάθε μία από τις παραβάσεις αυτές, κατ' αρχήν επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ. Τέτοιες παραβάσεις συνιστούν ιδίως αυτές που απαριθμούνται ρητά στις περ. α) έως δ)

της παρ. 1 του άρθρου 53, αλλά και κάθε άλλη περίπτωση που εμπίπτει στο πρώτο εδάφιο της παραγράφου αυτής, όπως ενδεικτικά δηλώσεις φόρου πλοίων πρώτης και δεύτερης κατηγορίας, καθώς και οι λοιπές δηλώσεις τελών και ειδικών φορολογιών της έμμεσης φορολογίας (ενδεικτικά: ψηφιακό τέλος συναλλαγής, φόρος συγκέντρωσης κεφαλαίων, τέλος συνδρομητών κινητής και σταθερής τηλεφωνίας/ συνδρομητικής τηλεόρασης, ειδικός φόρος σε είδη πολυτελείας, τέλος ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση, φόρος ασφαλιστρων, εισφορά δακοκτονίας, περιβαλλοντικό τέλος πλαστικής σακούλας, τέλος ανακύκλωσης κλπ) που εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ σύμφωνα με το παράρτημα Α' αυτού.

Περαιτέρω, για τις παραβάσεις των επιμέρους περιπτώσεων της παρ. 1 του άρθρου 53 ΚΦΔ διευκρινίζονται τα εξής:

1.1. Για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα (περ. α', παρ. 1 άρθρου 53 ΚΦΔ), ως τέτοιες δηλώσεις νοούνται, ενδεικτικά, οι ανακεφαλαιωτικοί πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών, το έντυπο απολογιστικού κόστους οικοδομής, η δήλωση πληροφοριακών στοιχείων μίσθωσης κ.λπ.

1.2. Για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων παρακράτησης φόρου (περ. α', παρ. 1 άρθρου 53 ΚΦΔ), ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστικό ή μηδενικό), επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, υπό την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 2 (υπόχρεοι τήρησης λογιστικού συστήματος) ή/και της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 53 (μη επιβολή σε περίπτωση εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης).

Κατά συνέπεια, το πρόστιμο των εκατό (100) ευρώ της παρ. 1 του άρθρου 53 ΚΦΔ επιβάλλεται στην περίπτωση αυτή λόγω μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακράτησης φόρου από μη υπόχρεο τήρησης λογιστικού συστήματος. Ειδικά για την εκπρόθεσμη υποβολή, το πρόστιμο επιβάλλεται εφόσον δεν έχει προηγηθεί εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης απόδοσης παρακρατούμενου φόρου.

1.3. Για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος (περ. β', παρ. 1 άρθρου 53 ΚΦΔ), ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστικό, πιστωτικό

ή μηδενικό), επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, υπό την επιφύλαξη εφαρμογής των διατάξεων της παρ. 2 (υπόχρεοι τήρησης λογιστικού συστήματος) ή/και των περ. β΄ και γ΄ της παρ. 7 του άρθρου 53 [μη επιβολή προστίμου σε περίπτωση που το (επιπλέον) ποσό φόρου προς καταβολή είναι έως εκατό (100) ευρώ].

Κατά συνέπεια, το πρόστιμο της παρ. 1 επιβάλλεται στην περίπτωση αυτή λόγω μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης φόρου εισοδήματος από μη υπόχρεο τήρησης λογιστικού συστήματος και ειδικά για την εκπρόθεσμη υποβολή, εφόσον το ποσό φόρου ή το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.

1.4. Για την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης ΦΠΑ του άρθρου 43 του Κώδικα ΦΠΑ (αρθ. 38 του προϊσχύοντος ν. 2859/2000), αρχικής ή τροποποιητικών ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστική, πιστωτική, μηδενική) (περ. γ΄, παρ. 1 αρ. 53 ΚΦΔ), σε υπόχρεο σε δήλωση ΦΠΑ αλλά μη υπόχρεο τήρησης λογιστικού συστήματος επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ με την επιφύλαξη της περ. α΄ της παρ. 7 του άρθρου 53 (μη επιβολή του προστίμου σε περίπτωση εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης). Ενδεικτικά αναφέρεται η περίπτωση υποκειμένου στον φόρο μη εγκατεστημένου στην Ελλάδα αλλά εγκατεστημένου σε άλλο κράτος μέλος, που έχει λάβει ΑΦΜ στην Ελλάδα είτε με τον ορισμό φορολογικού αντιπροσώπου είτε με τις διατάξεις της ΑΥΟ ΠΟΛ.1113/2013 (Α΄1252).

1.5. Για τις παραβάσεις της εκπρόθεσμης υποβολής των λοιπών δηλώσεων έμμεσης φορολογίας της παρ. 1 του αρ. 53 από πρόσωπο που δεν είναι υπόχρεο σε τήρηση λογιστικών αρχείων και οι φορολογίες αυτές εντάσσονται στο πεδίο εφαρμογής του ΚΦΔ, σύμφωνα με το παράρτημα Α΄ αυτού (π.χ. τελών χαρτοσήμου, Ψηφιακού Τέλους Συναλλαγής, τέλους ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση), επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ.

1.6. Για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων που υποβάλλονται στη φορολογία κεφαλαίου (περ. α΄ και δ΄ της παρ. 1 άρθρου 53 ΚΦΔ), διευκρινίζονται ειδικότερα τα εξής:

1.6.1 Σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων φόρου κληρονομιάς, δωρεάς, γονικής παροχής, μεταβίβασης

ακινήτων, κερδών από τυχερά παίγνια, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων (ΕΝΦΙΑ) και ειδικού φόρου επί των ακινήτων (ΕΦΑ), ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστικό, πιστωτικό ή μηδενικό), επιβάλλεται σε κάθε περίπτωση πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, δεδομένου ότι οι δηλώσεις φορολογίας κεφαλαίου εξαιρούνται από την εφαρμογή της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ

Ειδικά για την εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια, το πρόστιμο επιβάλλεται εφόσον δεν έχει προηγηθεί εμπρόθεσμη υποβολή αρχικής δήλωσης δεδομένου ότι πρόκειται για παρακρατούμενο φόρο (άρθρο 53 παρ. 7 περ. α'). Διευκρινίζεται ότι δεν υφίσταται υποχρέωση υποβολής δήλωσης φόρου κερδών από τυχερά παίγνια όταν δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή.

1.6.2 . Για την παράβαση της μη υποβολής ή της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης στοιχείων ακινήτων (Ε9) (περ. δ' της παρ. 1 άρθρου 53 ΚΦΔ) επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ.

Σε περίπτωση εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών δηλώσεων στοιχείων ακινήτων (Ε9) για περισσότερα του ενός (1) έτη, επιβάλλεται ένα μόνο πρόστιμο, εφόσον στις δηλώσεις των ετών αυτών επαναλαμβάνονται οι ίδιες μεταβολές. Διευκρινίζεται ότι σε περίπτωση που σε κάποιο/α από τα έτη περιλαμβάνονται και άλλες μεταβολές, επιβάλλεται πρόστιμο χωριστά για καθένα από τα έτη αυτά.

Ειδικά για τις δηλώσεις ΕΝΦΙΑ - πράξεις προσδιορισμού φόρου φυσικών και νομικών προσώπων/οντοτήτων, οι οποίες συντίθενται ψηφιακά από τη Φορολογική Διοίκηση με βάση τις υποβληθείσες δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), δεν επιβάλλεται πρόστιμο, καθώς το πρόστιμο έχει επιβληθεί για την εκπρόθεσμη υποβολή δηλώσεων Ε9.

Επισημαίνεται ότι σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 3 του άρθρου 73 του ν. 4607/2019 (Α` 65), δεν επιβάλλεται πρόστιμο για εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9) ετών 2010 και επόμενων, 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.

2. Παραβάσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικών δηλώσεων ή δηλώσεων παρακράτησης φόρου ή μη ανταπόκρισης σε αίτημα παροχής πληροφοριών ή στοιχείων από φορολογούμενους που είναι υπόχρεοι σε τήρηση λογιστικού συστήματος (παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ)

Σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, ειδικά σε φορολογούμενους που δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα φορολογική δήλωση, με εξαίρεση τις δηλώσεις που υποβάλλονται στις φορολογίες κεφαλαίου και τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, δεν υποβάλλουν ή υποβάλλουν εκπρόθεσμα δήλωση παρακράτησης φόρου ή δεν ανταποκρίνονται σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων, επιβάλλεται πρόστιμο διακοσίων πενήντα (250) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης απλογραφικού λογιστικού συστήματος και πεντακοσίων (500) ευρώ ανά παράβαση αν είναι υπόχρεοι τήρησης διπλογραφικού λογιστικού συστήματος.

2.1. Από τα ανωτέρω προκύπτει ότι τα πρόστιμα της παρ. 2 του άρθρου 53 επιβάλλονται στους υπόχρεους τήρησης λογιστικού συστήματος για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής φορολογικής δήλωσης (πλην των δηλώσεων που υποβάλλονται στις φορολογίες κεφαλαίου και των δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα), ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστική, πιστωτική, μηδενική), με την επιφύλαξη των διατάξεων της περ. α΄ της παρ. 7, όσον αφορά στην εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση Φ.Π.Α. και των περ. β΄ και γ΄ της παρ. 7 του ίδιου άρθρου που αφορούν στις εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

Συνεπώς, για τις εκπρόθεσμες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικού ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας, τα πρόστιμα της παρ. 2 επιβάλλονται, εφόσον το ποσό φόρου ή το επιπλέον ποσό φόρου που προκύπτει προς καταβολή ξεπερνά τα εκατό (100) ευρώ.

Περαιτέρω, τα πρόστιμα της παρ. 2 επιβάλλονται και για τις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης παρακράτησης φόρου στους υπόχρεους τήρησης λογιστικού συστήματος, ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (χρεωστική, μηδενική), με την επιφύλαξη της περ. α΄ της παρ. 7 του

άρθρου 53 (μη επιβολή σε περίπτωση εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης).

Διευκρινίζεται ότι τα πρόστιμα της παρ. 2 επιβάλλονται στους υπόχρεους τήρησης λογιστικού συστήματος για την περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης αρχικής δήλωσης παρακράτησης και της οποιασδήποτε μεταγενέστερης αυτής τροποποιητικής δήλωσης.

Επισημαίνεται ότι για τις φορολογίες κεφαλαίου (κληρονομιών, δωρεών, γονικών παροχών, κερδών από τυχερά παίγνια, μεταβίβασης ακινήτων, ενιαίου φόρου ιδιοκτησίας ακινήτων- ΕΝΦΙΑ, ειδικού φόρου επί των ακινήτων- ΕΦΑ) και για τις δηλώσεις στοιχείων ακινήτων (Ε9), εφαρμόζονται σε κάθε περίπτωση, σύμφωνα και με όσα διευκρινίσθηκαν ανωτέρω, οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53, και επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ, ανεξάρτητα αν ο φορολογούμενος είναι υπόχρεος ή όχι σε τήρηση λογιστικού συστήματος.

2.2. Διευκρινίζεται, επίσης, ότι σε ό,τι αφορά τη φορολογία εισοδήματος τα πρόστιμα της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ επιβάλλονται σε νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, εφόσον είναι υπόχρεοι τήρησης λογιστικού συστήματος. Σε ό,τι αφορά στα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικού συστήματος, τα πρόστιμα της παρ. 2 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση παραβάσεων που σχετίζονται με στοιχεία που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητά τους και ως εκ τούτου, όταν οι παραβάσεις σχετίζονται με άλλα στοιχεία, πλην της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας, εφαρμόζονται οι διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 53.

Ομοίως, ειδικά ως προς τις φορολογίες των τελών χαρτοσήμου/Ψηφιακού Τέλους Συναλλαγής/ τέλους ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση, σε ό,τι αφορά τα φυσικά πρόσωπα που ασκούν επιχειρηματική δραστηριότητα και υποχρεούνται στην τήρηση λογιστικού συστήματος τα πρόστιμα που προβλέπονται στις διατάξεις της παρ. 2 επιβάλλονται μόνο σε περίπτωση που τα πρόσωπα αυτά ενεργούν στο πλαίσιο της επιχειρηματικής τους δραστηριότητας και όχι ως ιδιώτες.

2.3. **Επισημαίνεται ότι για τις παραβάσεις της μη υποβολής ή της εκπρόθεσμης υποβολής των δηλώσεων ΦΠΑ του άρθρου 43 του Κώδικα Φ.Π.Α (περ. γ', παρ. 1 άρθρου 53 ΚΦΔ) (αρχικής ή τροποποιητικών) , ανεξάρτητα από το αποτέλεσμα της δήλωσης (με ποσό για καταβολή , με ποσό για έκπτωση ή επιστροφή ή με μηδενικό αποτέλεσμα), επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ ή 500 ευρώ ανάλογα με το λογιστικό σύστημα που τηρεί ο φορολογούμενος με την επιφύλαξη της περ. α' της παρ. 7 του άρθρου 53 (μη επιβολή σε περίπτωση εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης).**

Υπενθυμίζεται ότι όπως έχει διευκρινιστεί με την εγκύκλιο ΠΟΛ 1093/2016, δεν υπάρχει υποχρέωση καταβολής για ποσά μέχρι και τριάντα ευρώ (30 €). Τα ποσά αυτά μεταφέρονται για καταβολή στην επόμενη φορολογική περίοδο και η δήλωση ΦΠΑ θεωρείται μηδενική.

2.4. **Στην περίπτωση που φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα υποβάλλει εκπρόθεσμα αρχική δήλωση ψηφιακού τέλους συναλλαγής ή τέλους ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση στην οποία περιλαμβάνονται εγγραφές που σχετίζονται τόσο με την επιχειρηματική του δραστηριότητα όσο και με την δράση του ως ιδιώτη πχ. υποβολή εκπρόθεσμης δήλωσης τέλους ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση για ενοικιαζόμενα δωμάτια/ξενοδοχεία και για δυο ακίνητα από βραχυχρόνια μίσθωση, επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 2 του άρθ. 53 ΚΦΔ, λόγω συρροής βάσει του άρθ. 66 ΚΦΔ. Σε περίπτωση εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης τέλους ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση ή δήλωσης ψηφιακού τέλους συναλλαγής επιβάλλεται το πρόστιμο κατά περίπτωση της παρ. 1 ή της παρ. 2 βάσει των στοιχείων της δήλωσης που τροποποιούνται, ενώ σε περίπτωση που τροποποιούνται στοιχεία από αμφότερες δραστηριότητες επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ.2.**

2.5. **Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω δίδονται τα ακόλουθα παραδείγματα:**

α. Φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα εισπράττει επιπλέον και μισθώματα από την εκμίσθωση ακινήτου. Από τη σχετική μισθωτική σχέση είχε εισπράξει ποσό μισθωμάτων, το οποίο δεν συμπεριέλαβε στην αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του και υποβάλλει εκπρόθεσμα τροποποιητική δήλωση προκειμένου να συμπεριλάβει το

σχετικό ποσό. Η εν λόγω εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση θα υπαχθεί ως προς τις κυρώσεις στην παρ. 1 (πρόστιμο 100€) και όχι στην παρ. 2 (πρόστιμο 250€), παρά την τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, καθόσον με τη σχετική τροποποιητική δήλωση μεταβάλλονται στοιχεία που δεν σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητά του.

Αντιθέτως, σε περίπτωση που ένα φυσικό πρόσωπο υποβάλλει εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση φορολογίας εισοδήματος λόγω μη αναμόρφωσης στην αρχική δήλωσή του μη εκπιπτόμενης επιχειρηματικής δαπάνης, θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 2, καθόσον μεταβάλλονται στοιχεία που σχετίζονται με την επιχειρηματική δραστηριότητά του.

β. Υπόχρεος σε δήλωση ΦΠΑ που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα υποβάλλει εκπρόθεσμα την αρχική δήλωση ΦΠΑ του πρώτου τριμήνου 2025, με ποσό φόρου για καταβολή > 30 ευρώ. Για την δήλωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ.

γ. Υπόχρεος σε δήλωση ΦΠΑ που τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα υποβάλλει εκπρόθεσμα την αρχική δήλωση ΦΠΑ του πρώτου τρίμηνου 2025, με ποσό προς έκπτωση ή μηδενική ή προς επιστροφή. Για την δήλωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 250 ευρώ.

δ. Υπόχρεος σε δήλωση ΦΠΑ που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα υποβάλλει εκπρόθεσμα την αρχική δήλωση ΦΠΑ του 10ου μήνα 2024, με ποσό προς έκπτωση ή μηδενική ή με ποσό προς επιστροφή . Για την δήλωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 500 ευρώ.

ε. Υπόχρεος σε δήλωση ΦΠΑ που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα υποβάλλει εκπρόθεσμα την αρχική δήλωση ΦΠΑ του 12ου μήνα 2024, με ποσό για καταβολή > 30 ευρώ. Για την δήλωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο 500 ευρώ.

στ. Φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα λαμβάνει δάνειο από ιδιώτη για αγορά κατοικίας προκειμένου να καλύψει τις στεγαστικές ανάγκες της οικογένειάς του, υποβάλλοντας εκπρόθεσμη δήλωση ψηφιακού τέλους συναλλαγής. Η εν λόγω εκπρόθεσμη δήλωση θα υπαχθεί ως προς τις κυρώσεις στην παρ.

1 (πρόστιμο 100€) και όχι στην παρ. 2 (πρόστιμο 250€), παρά την τήρηση απλογραφικού λογιστικού συστήματος, καθόσον στην προκειμένη περίπτωση η παραπάνω συναλλαγή δεν σχετίζεται με την επιχειρηματική δραστηριότητά του.

ζ. Φυσικό πρόσωπο που ασκεί επιχειρηματική δραστηριότητα και τηρεί απλογραφικό λογιστικό σύστημα διαθέτει σε βραχυχρόνια μίσθωση μέχρι δυο ακίνητα και υποβάλλει εκπρόθεσμα δήλωση τέλους ανθεκτικότητας στην κλιματική κρίση. Η εν λόγω εκπρόθεσμη δήλωση θα υπαχθεί ως προς τις κυρώσεις στην παρ.1 (πρόστιμο 100€), καθώς η βραχυχρόνια μίσθωση μέχρι δυο ακίνητα δεν συνιστά επιχειρηματική δραστηριότητα (άρθρο 39Α του ν. 4172/2013 - Κώδικας Φορολογίας Εισοδήματος, εφεξής «ΚΦΕ»).

η. Εταιρεία που τηρεί διπλογραφικό λογιστικό σύστημα λαμβάνει χρηματικό ποσό αιτία δωρεάς και υποβάλλει εκπρόθεσμη δήλωση. Η εν λόγω εκπρόθεσμη δήλωση θα υπαχθεί ως προς τις κυρώσεις στην παρ. 1 (πρόστιμο 100€).

3. Διευκρινίσεις ως προς την εφαρμογή των διατάξεων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 ΚΦΔ

3.1. Ως προς τις δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα, επιβάλλεται το πρόστιμο της παρ. 1 (100 ευρώ) στις περιπτώσεις μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής τους ανεξαρτήτως του εάν αυτές υποβάλλονται από υπόχρεους ή μη τήρησης απλογραφικού/διπλογραφικού λογιστικού συστήματος, λόγω της ρητής εξαίρεσής τους από τις διατάξεις της παρ. 2 του άρθρου 53.

3.2. Διευκρινίζεται ότι η παράβαση της μη υποβολής δήλωσης, συμπεριλαμβανομένης της δήλωσης παρακρατούμενου φόρου, διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, πλην της περίπτωσης έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης που προκύπτει κατόπιν διασταυρώσεων από τη φορολογική διοίκηση (Ε.2162/2020). Περαιτέρω, εφόσον η σχετική παράβαση διαπιστώνεται κατόπιν ελέγχου, επιβάλλονται τα πρόστιμα της παρ. 1 ή της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, κατά περίπτωση, όταν αυτά είναι μεγαλύτερα από το πρόστιμο της παρ. 6 του άρθρου 53 ΚΦΔ, κατ' εφαρμογή των διατάξεων του άρθρου 66 ΚΦΔ.

3.3. Ειδικά για τις εκπρόθεσμες μηδενικές δηλώσεις απόδοσης φόρου και ειδικής εισφοράς αλληλεγγύης του άρθρου 43Α του ΚΦΕ που παρακρατούνται στο εισόδημα από μισθωτή εργασία και συντάξεις, εφαρμόζεται η παρ. 3 του άρθρου 4 της υπό στοιχεία Α.1099/2019 απόφασης του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Β΄949), σύμφωνα με την οποία δεν επιβάλλονται οι κυρώσεις του ΚΦΔ.

4. Παραβάσεις που αφορούν δήλωση Φ.Π.Α. του άρθρου 55 του Κώδικα Φ.Π.Α., καθώς και ενιαία δήλωση Φ.Π.Α. υποβλητέα σε άλλο κράτος μέλος, στο πλαίσιο ειδικών καθεστώτων αντίστοιχων των άρθρων 56, 57 και 58 του Κώδικα Φ.Π.Α., εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης (παρ. 3 του άρθρου 53 του ΚΦΔ)

Για παραβάσεις εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων Φ.Π.Α. του άρθρου 55 του Κώδικα Φ.Π.Α. (αντίστοιχο αρθ. 47α του προϊσχύοντος ν. 2859/2000), καθώς και για παραβάσεις εκπρόθεσμης υποβολής που αφορούν ενιαία δήλωση Φ.Π.Α υποβλητέα σε άλλο κράτος μέλος, στο πλαίσιο ειδικών καθεστώτων αντίστοιχων των άρθρων 56, 57 και 58 του Κώδικα Φ.Π.Α. (αντίστοιχα αρθ. 47β, 47γ και 47δ του προϊσχύοντος ν. 2859/2000), εφόσον η Ελλάδα είναι κράτος μέλος κατανάλωσης, επιβάλλεται πρόστιμο εκατό (100) ευρώ στον υποκείμενο ή στον μεσάζοντα που ενεργεί για λογαριασμό του, ανεξαρτήτως κατηγορίας βιβλίων.

Διευκρινίζεται ότι το εν λόγω πρόστιμο αφορά δηλώσεις OSS/IOSS από τις οποίες προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου. Σημειώνεται ότι για τις δηλώσεις των ειδικών αυτών καθεστώτων δεν προβλέπεται υποβολή τροποποιητικής δήλωσης.

5. Εξαιρέσεις από την επιβολή προστίμων (παρ. 1, 7 και 8 άρθρου 53 και παρ. 7 άρθρου 65 ΚΦΔ)

5.1. Όπως προκύπτει από το πρώτο εδάφιο της παρ. 1 του άρθρου 53 ΚΦΔ, το πρόστιμο της παραγράφου αυτής, δεν επιβάλλεται σε περίπτωση οίκοθεν προσδιορισμού φόρου της παρ. 4 του άρθρου 36 ΚΦΔ. Διευκρινίζεται ότι τα ανωτέρω ισχύουν και για τα πρόστιμα της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

5.2. Σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 7 του άρθρου 53 ΚΦΔ, τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 ΚΦΔ 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.

5.2.1 Διευκρινίζεται ότι η παρ. 7 του άρθρου 53 ΚΦΔ δεν καταλαμβάνει τις λοιπές δηλώσεις έμμεσης φορολογίας (ενδεικτικά δήλωση Ψηφιακού Τέλους Συναλλαγής).

5.2.2 Οι ως άνω περιπτώσεις β' και γ' της παρ. 7 του άρθρου 53 ΚΦΔ εφαρμόζονται για τις ετήσιες δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων (έντυπα Ε1 και Ν). Περαιτέρω, διευκρινίζονται τα κάτωθι:

ι) Ως προς την περ. β' της παρ. 7 του αρθ. 53 ΚΦΔ:

Ως προς την μη επιβολή των προστίμων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 ΚΦΔ στις εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος φυσικών και νομικών προσώπων και νομικών οντοτήτων, ισχύουν τα εξής:

- Προκειμένου να εξεταστεί η επιβολή ή όχι του πρόστιμου του άρθρου 53 του ΚΦΔ σε υποβληθείσα εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση, αυτή συγκρίνεται με την αρχικώς υποβληθείσα δήλωση, εμπρόθεσμη ή εκπρόθεσμη, για το ίδιο φορολογικό έτος.
- Ως αρχική δήλωση νοείται και η τυχόν τροποποιητική ή τροποποιητικές που έχουν υποβληθεί εντός της νόμιμης προθεσμίας υποβολής της αρχικής φορολογικής δήλωσης, αφού σύμφωνα με την παρ. 2 του άρθρου 23 του ΚΦΔ, στην περίπτωση αυτή η τροποποιητική φορολογική δήλωση επέχει θέση αρχικής.
- Στην περίπτωση υποβολής περισσότερων εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων από τις οποίες προκύπτει ποσό

φόρου προς καταβολή για το ίδιο φορολογικό έτος, οι διατάξεις της περ. β' της παρ. 7 του άρθρου 53 ΚΦΔ εφαρμόζονται για όλες τις τροποποιητικές δηλώσεις, εφόσον αθροιστικά το ποσό του φόρου που προκύπτει δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση υποβολής περισσότερων εκπρόθεσμων τροποποιητικών δηλώσεων για το ίδιο έτος, εάν από κάποια από τις δηλώσεις αυτές δεν προκύπτει ποσό φόρου προς καταβολή, καθώς έχει το ίδιο αποτέλεσμα με προηγούμενη τροποποιητική δήλωση, δεν επιβάλλεται πρόστιμο για την υποβολή της, ακόμη και εάν από τις προηγούμενες εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις προέκυψε επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή.

- Τυχόν ποσό μέχρι τριάντα (30) ευρώ που είχε προκύψει με την αρχική δήλωση αλλά δεν βεβαιώθηκε, σύμφωνα με τις διατάξεις της παρ. 1 του άρθρου 18 του ν.3522/2006 (Α`276), δεν προσμετράται στο όριο των εκατό (100) ευρώ.
- Σε περίπτωση κοινών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος συζύγων/μερών συμφώνου συμβίωσης (ΜΣΣ), για την εξέταση της τυχόν υπέρβασης του ορίου των εκατό (100) ευρώ λαμβάνονται υπόψη για κάθε σύζυγο/ΜΣΣ χωριστά τα ποσά του φόρου προς καταβολή που προκύπτουν από την αρχική και τις τροποποιητικές δηλώσεις.
- Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα κάτωθι παραδείγματα:

1^ο: Φορολογούμενος υποβάλλει πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση και προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή, σε σχέση με την αρχική δήλωση, σαράντα (40) ευρώ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αφού ο επιπλέον προς καταβολή φόρος είναι μικρότερος από εκατό (100) ευρώ.

Στη συνέχεια υποβάλει και δεύτερη (εκπρόθεσμη) τροποποιητική, από την οποία προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή πενήντα (50) ευρώ σε σχέση με αυτόν που προσδιορίστηκε με την αμέσως προηγούμενη υποβληθείσα (πρώτη εκπρόθεσμη) τροποποιητική δήλωση. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο ούτε σε αυτήν τη δήλωση, αφού αθροιστικά το ποσό των φόρων που προσδιορίστηκαν και από τις δύο εκπρόθεσμες τροποποιητικές δηλώσεις ($40+50=90$) δεν υπερβαίνει τα 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση.

2^ο: Φορολογούμενος υποβάλλει πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση και προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή σε σχέση με την αρχική, σαράντα (40) ευρώ. Δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αφού ο επιπλέον προς καταβολή φόρος είναι μικρότερος από εκατό (100) ευρώ.

Στη συνέχεια υποβάλει και δεύτερη (εκπρόθεσμη) τροποποιητική, από την οποία προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή εβδομήντα (70) ευρώ σε σχέση με αυτόν που προσδιορίστηκε με την αμέσως προηγούμενη υποβληθείσα (πρώτη) τροποποιητική δήλωση. Επιβάλλεται πρόστιμο σε αυτήν τη δήλωση, αφού αθροιστικά το ποσό των φόρων που προσδιορίστηκαν και από τις δύο τροποποιητικές δηλώσεις (40+70=110) υπερβαίνει τα 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική.

3^ο: Φορολογούμενος υποβάλλει πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση και προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή διακόσια (200) ευρώ. Επιβάλλεται πρόστιμο, αφού ο επιπλέον προς καταβολή φόρος υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ.

Στη συνέχεια, υποβάλλει και δεύτερη (εκπρόθεσμη) τροποποιητική, από την οποία δεν προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή σε σχέση με αυτόν που προσδιορίστηκε με την πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση. Ως εκ τούτου, δεδομένου ότι προκύπτει το ίδιο χρεωστικό αποτέλεσμα δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην τελευταία δήλωση, αφού δεν προκύπτει επιπλέον ποσό φόρου προς καταβολή.

4^ο : Φορολογούμενος υποβάλλει πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση από την οποία προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή σε σχέση με την αρχική 150 ευρώ. Επιβάλλεται πρόστιμο, αφού ο επιπλέον προς καταβολή φόρος είναι μεγαλύτερος από εκατό (100) ευρώ.

Στη συνέχεια υποβάλλει και δεύτερη (εκπρόθεσμη) τροποποιητική, από την οποία προκύπτει επιπλέον φόρος για καταβολή 50 ευρώ σε σχέση με αυτόν που προσδιορίστηκε με την αμέσως προηγούμενη υποβληθείσα (πρώτη εκπρόθεσμη) τροποποιητική δήλωση. Επιβάλλεται πρόστιμο και σε αυτήν τη δήλωση, αφού αθροιστικά το ποσό των φόρων που προσδιορίστηκαν και από τις δύο

τροποποιητικές δηλώσεις (150+50=200) υπερβαίνει τα 100 ευρώ σε σχέση με την αρχική.

- **Δεδομένου ότι με τις υπόψη διατάξεις, η επιβολή του προστίμου γίνεται μόνο όταν το επιπλέον προς καταβολή ποσό φόρου υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο όταν από την υποβολή της εκπρόθεσμης τροποποιητικής δήλωσης δεν προκύπτει ποσό προς καταβολή. Συνεπώς, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, χωρίς να απαιτείται να εξεταστεί το όριο των εκατό (100) ευρώ, στις κάτωθι περιπτώσεις:**

• **η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την τροποποιητική μειώνεται το χρεωστικό υπόλοιπο**

• **η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την τροποποιητική προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο**

• **η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την τροποποιητική προκύπτει πιστωτικό υπόλοιπο**

• **η αρχική δήλωση είναι πιστωτική και με την τροποποιητική αυξάνεται το πιστωτικό υπόλοιπο**

• **η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την τροποποιητική παραμένει μηδενική.**

- **Επίσης, δεν επιβάλλεται πρόστιμο, αφού όμως προηγουμένως έχει εξεταστεί και διαπιστωθεί ότι το επιπλέον προς καταβολή ποσό δεν υπερβαίνει το όριο των εκατό (100) ευρώ σε σχέση με την αρχική δήλωση σε όλες τις παρακάτω περιπτώσεις:**

• **η αρχική δήλωση είναι χρεωστική και με την πρώτη εκπρόθεσμη τροποποιητική αυξάνεται το χρεωστικό υπόλοιπο**

• **η αρχική δήλωση είναι πιστωτική και με την πρώτη τροποποιητική μειώνεται το πιστωτικό υπόλοιπο ή προκύπτει χρεωστικό ποσό, ενώ το αρχικό πιστωτικό ποσό έχει επιστραφεί στον φορολογούμενο ή έχει συμψηφιστεί με οφειλές του**

• **η αρχική δήλωση είναι πιστωτική και με την πρώτη τροποποιητική μειώνεται το πιστωτικό ποσό άνω των εκατό (100) ευρώ ή προκύπτει χρεωστικό ποσό έως εκατό (100) ευρώ, ενώ το αρχικό πιστωτικό ποσό δεν έχει επιστραφεί στον φορολογούμενο ή δεν έχει συμψηφιστεί με οφειλές του, καθώς στην περίπτωση αυτή το**

επιπλέον ποσό που προκύπτει προς καταβολή δεν υπερβαίνει τα εκατό (100) ευρώ

• η αρχική δήλωση είναι μηδενική και με την πρώτη τροποποιητική προκύπτει χρεωστικό υπόλοιπο.

Σε περίπτωση υποβολής περισσότερων εκπρόθεσμων δηλώσεων για το ίδιο φορολογικό έτος, η εφαρμογή ή όχι των διατάξεων της περ. β΄ της παρ. 7 του άρθρου 53 ΚΦΔ εξετάζεται συνδυαστικά και με τις ανωτέρω σχετικές διευκρινίσεις.

Σημειώνεται ότι, ως προς τα φυσικά πρόσωπα, οι ανωτέρω διατάξεις εφαρμόζονται μόνο για τις περιπτώσεις που υποβάλλεται εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωση από τον φορολογούμενο, επομένως, δεν εφαρμόζονται σε περίπτωση έκδοσης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση με βάση τα στοιχεία που έχει στη διάθεσή της, σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ, μετά από αξιοποίηση διαθέσιμων πληροφοριών και πραγματοποίηση διασταυρώσεων (εγκύκλιος Ε.2162/2020 του Διοικητή της ΑΑΔΕ).

Οι ανωτέρω διατάξεις δεν εφαρμόζονται και σε περίπτωση έκδοσης πράξεων διοικητικού προσδιορισμού φόρου σύμφωνα με την παρ. 3 του άρθρου 36 ΚΦΔ όταν η εκκαθάριση της δήλωσης από τη Φορολογική Διοίκηση πραγματοποιείται μετά τη διαγραφή ή διόρθωση ποσών τα οποία συνεπάγονται φορολογική απαλλαγή, έκπτωση ή ελάφρυνση του δηλούμενου εισοδήματος ή μείωση του φόρου για τα οποία δεν υπάρχει ηλεκτρονική πληροφόρηση και δεν προσκομίζονται από τον φορολογούμενο τα προβλεπόμενα δικαιολογητικά, ενώ ζητήθηκαν. Επισημαίνεται ότι στην περίπτωση αυτή επιβάλλεται πρόστιμο για τις παραβάσεις που προβλέπονται στην παρ. 1 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, καθώς και στην παρ. 2 του ίδιου άρθρου εάν η πρόσκληση αφορά σε δικαιολογητικά που αφορούν στην επιχειρηματική δραστηριότητα του φορολογούμενου, λόγω μη ανταπόκρισης των φορολογουμένων στο αίτημα της Φορολογικής διοίκησης να προσκομίσουν στοιχεία και όχι το πρόστιμο για την παράβαση της εκπρόθεσμης υποβολή τροποποιητικής δήλωσης.

ii) Περαιτέρω διευκρινίσεις για τη συνδυαστική εφαρμογή των περ. β΄ και γ΄ της παρ. 7 του άρθρου 53 ΚΦΔ:

- Οι προϋποθέσεις των διατάξεων των περ. β' και γ' εξετάζονται ανά περίπτωση και δεν απαιτείται η σωρευτική συνδρομή τους για την επιβολή ή όχι του προστίμου.
- Στην έννοια του φόρου προς καταβολή συμπεριλαμβάνεται το τέλος χαρτοσήμου/Ψηφιακό Τέλος Συναλλαγής, κατά περίπτωση, δεδομένου ότι συμβεβαιώνεται με τον φόρο εισοδήματος, η προκαταβολή φόρου, η ειδική εισφορά αλληλεγγύης του άρθρου 43Α ΚΦΕ και του άρθρου 29 ν 3986/2011 (Α' 152), καθώς και ο φόρος πολυτελούς διαβίωσης. Επισημαίνεται ότι το ποσοστό 20% υπέρ του Ο.Γ.Α. που επιβάλλεται ως πρόσθετο ποσοστό επί των τελών χαρτοσήμου [σύμφωνα με τον ΚΝΤΧ (π.δ. της 28ης Ιουλίου 1931, Α' 239) και την περ. Γ' της παρ. 1 του άρθρου 11 του ν. 4169/1961 (Α' 81), ως ίσχυαν οι διατάξεις αυτές μέχρι 30/11/2024 βάσει του άρ. 33 του ν. 5135/2024 (Α' 147) και του άρ. 128 του ν. 5162/2024 (Α' 198)] δεν θα πρέπει να συνυπολογίζεται, προκειμένου να τύχουν εφαρμογής οι διατάξεις των περ. β, γ της παρ.7 του άρθρου 53 του ν.5104/2024.
- Σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης (αρχικής ή τροποποιητικής) δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου ή νομικού προσώπου ή νομικής οντότητας από την οποία προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου μέχρι εκατό (100) ευρώ και ταυτόχρονα επιβάλλεται το τέλος επιτηδεύματος του άρθρου 31 του ν.3986/2011, εφαρμόζονται οι εξαιρέσεις των περ. β' και γ' της παρ.7 του άρθρου 53 του ΚΦΔ χωρίς να λαμβάνεται υπόψη το τέλος επιτηδεύματος, το οποίο, κατά πάγια θέση της Διοίκησης, δεν συνυπολογίζεται στο αποτέλεσμα της δήλωσης για την επιβολή διαδικαστικών προστίμων (σχετ. παρ. 10 - ΠΟΛ 1080/2016 εγκύκλιος).

5.3. Σύμφωνα με την παρ. 8 του άρθρου 53 ΚΦΔ, δεν επιβάλλεται πρόστιμο σε περίπτωση υποβολής εκπρόθεσμης τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης εφόσον αφορά διόρθωση στοιχείων πληροφοριακού χαρακτήρα, τα οποία δεν σχετίζονται με τον προσδιορισμό του φόρου που προκύπτει από τη δήλωση.

Τέτοια περίπτωση συντρέχει όταν υποβάλλεται τροποποιητική δήλωση για τη διόρθωση δήλωσης η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία αλλά αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να

απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση, ήτοι για τη συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων.

Αντίθετα, εφόσον τα στοιχεία της δήλωσης που χρήζουν διόρθωσης/συμπλήρωσης σχετίζονται με τον προσδιορισμό του φόρου, για την δήλωση που υποβάλλεται εκπρόθεσμα για τη διόρθωσή τους επιβάλλονται τα πρόστιμα της παρ. 1 ή της παρ. 2 του άρθρου 53 ΚΦΔ, κατά περίπτωση, με την επιφύλαξη των διατάξεων της παρ. 7.

Ενδεικτικά παραδείγματα περιπτώσεων τροποποιητικών δηλώσεων που αφορούν συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων, είναι για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος, η εισαγωγή ή η διόρθωση του αριθμού παροχής της ΔΕΗ ή του αριθμού δήλωσης μίσθωσης, του ΑΜΚΑ του υπόχρεου ή κάποιου εξαρτώμενου μέλους του, του ΑΦΜ του αντισυμβαλλόμενου στις περιπτώσεις που ζητείται από την ηλεκτρονική εφαρμογή, η εισαγωγή κενού ή ημιτελούς ακινήτου ή των στοιχείων των συνιδιοκτητών ακινήτων στο έντυπο Ε2, η μεταβολή κάποιου πληροφοριακού στοιχείου του Πίνακα Β΄ του εντύπου Ε3, η τροποποίηση στοιχείων του υπόχρεου νομικού προσώπου/νομικής οντότητας ή του εκπροσώπου αυτού κ.λπ. Αντίστοιχα, για τις δηλώσεις φορολογίας μεταβίβασης ακινήτου με επαχθή ή χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου, ενδεικτικά παραδείγματα περιπτώσεων τροποποιητικών δηλώσεων που αφορούν συμπλήρωση ή μεταβολή αμιγώς πληροφοριακών στοιχείων είναι η υποβολή τροποποιητικής δήλωσης που αφορά τη διόρθωση των στοιχείων του συμβολαιογράφου κ.λπ.

Αντίθετα, η μεταβολή στοιχείων όπως η μείωση του αριθμού των εξαρτώμενων μελών, ο κωδικός που αφορά στη φορολόγηση σύμφωνα με τις διατάξεις της περ. στ΄ της παρ. 2 του άρθρου 12 του ΚΦΕ, ο κωδικός της αναπηρίας, ο χαρακτηρισμός του κατ' επάγγελμα αγρότη, η υπαγωγή στην παρ. 2 του άρθρου 58 του ΚΦΕ για νομικά πρόσωπα που είναι εγγεγραμμένα στο Μητρώο του άρθρου 19 του ν.4384/2016, καθώς και η μεταβολή στα περιγραφικά στοιχεία του μεταβιβαζόμενου ακινήτου κατά την υποβολή δηλώσεων μεταβίβασης με επαχθή ή χαριστική αιτία ή αιτία θανάτου κ.λπ., επισύρει την επιβολή των προστίμων της παρ. 1 ή της παρ. 2 του άρθρου 53, κατά περίπτωση, καθώς επηρεάζουν τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης, ανεξάρτητα από το αν από την τροποποιητική δήλωση προκύπτει η όχι η υποχρέωση καταβολής

φόρου, με την επιφύλαξη της διάταξης της περ. β) της παρ. 7 του άρθρου 53 του ΚΦΔ για τις δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος.

5.4. Διευκρινίζεται ότι ως προς το ΦΠΑ ενδεικτικές περιπτώσεις τροποποιητικής δήλωσης στην οποία δεν επιβάλλεται πρόστιμο είναι οι περιπτώσεις διόρθωσης στοιχείων σε ανακεφαλαιωτικούς πίνακες ενδοκοινοτικών συναλλαγών και στο έντυπο απολογιστικού κόστους οικοδομής.

5.5. Κατά τη ρητή διατύπωση της διάταξης της παρ. 7 του άρθρου 65 ΚΦΔ, δεν επιβάλλονται πρόστιμα στον εκτιμώμενο προσδιορισμό φόρου.

III. Επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή προστίμων (άρθρο 65 ΚΦΔ)

6. Με τις διατάξεις του άρθρου 65 του ΚΦΔ για την επιβολή, κοινοποίηση και πληρωμή των προστίμων, μεταξύ άλλων ορίζεται ότι ο Διοικητής της ΑΑΔΕ είναι αρμόδιος για την έκδοση πράξεων επιβολής προστίμων, καθώς και ότι η πράξη επιβολής προστίμων κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο α) μαζί με την πράξη προσδιορισμού του φόρου ή β) αυτοτελώς, εάν η πράξη προσδιορισμού του φόρου δεν εκδίδεται ταυτόχρονα. (παρ. 1 και 2).

Περαιτέρω ορίζεται ότι η πράξη επιβολής προστίμων περιλαμβάνει αυτοτελή αιτιολογία, καθώς και ότι ο φορολογούμενος ή το ευθυνόμενο πρόσωπο καλείται εγγράφως από τον Διοικητή να υποβάλει ενδεχόμενες αντιρρήσεις του σχετικά με επικείμενη έκδοση πράξης επιβολής προστίμων τουλάχιστον είκοσι (20) ημέρες πριν από την έκδοσή της, με εξαίρεση τις υποχρεώσεις καταβολής προστίμων για παραβάσεις μη υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου (παρ. 3 και 4).

Επιπλέον ορίζεται ότι τα πρόστιμα καταβάλλονται εφάπαξ έως και την τριακοστή ημέρα μετά από την κοινοποίηση της πράξης επιβολής καθώς και ότι για τις παραβάσεις μεταξύ άλλων των παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, η απόσβεση του δικαιώματος του Δημοσίου για έκδοση πράξης επιβολής προστίμου υπολογίζεται από το τέλος του έτους διαπίστωσης της παράβασης (παρ. 5).

7. Κατόπιν των ανωτέρω διευκρινίζεται ότι :

7.1. Για την επιβολή των προστίμων των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, εκδίδεται πράξη επιβολής προστίμου, η οποία, σύμφωνα με την περ. ζ' της παρ. 2 του άρθρου 44 ΚΦΔ, συνιστά εκτελεστό τίτλο και τα πρόστιμα αυτά καταβάλλονται εφάπαξ έως την τριακοστή (30^η) ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών. Περαιτέρω, οι πράξεις επιβολής προστίμου κατά το άρθρο 65 εκδίδονται από τον Διοικητή της ΑΑΔΕ ή τα όργανα που ορίζονται στην αριθμ. Δ. ΟΡΓ. Α 1065199 ΕΞ 2022/20.07.2022 Απόφαση Διοικητή ΑΑΔΕ (Β' 3886). Η δε πράξη επιβολής προστίμου κοινοποιείται στον φορολογούμενο ή το ευθυνόμενο πρόσωπο σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 5 ΚΦΔ και στις σχετικές αποφάσεις του Διοικητή της ΑΑΔΕ (Α.1068/2024, Β' 2534 και Α. 1076/2024, Β' 2670 και Β' 2864).

7.2. Περαιτέρω, ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης της εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης των παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ ταυτίζεται με το χρόνο τέλεσης της παράβασης.

Ειδικά για την παράβαση της μη υποβολής δήλωσης που διαπιστώνεται χωρίς έλεγχο, σε περίπτωση έκδοσης πράξης διοικητικού προσδιορισμού φόρου λόγω μη υποβολής τροποποιητικής δήλωσης που προκύπτει κατόπιν διασταυρώσεων από τη φορολογική διοίκηση (ανωτέρω παρ. 3.2), ο χρόνος διαπίστωσης της παράβασης συμπίπτει με την έκδοση της σχετικής πράξης.

7.3 Ως προς τον χρόνο τέλεσης της παράβασης, σημειώνονται τα ακόλουθα σχετικά με τις παρ. 1 και 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ :

- Χρόνος τέλεσης της παράβασης εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης είναι ο χρόνος που υποβάλλεται η εν λόγω δήλωση
- Χρόνος τέλεσης της παράβασης παράλειψης υποβολής (ή μη υποβολής) δήλωσης είναι ο χρόνος κατά τον οποίο συμπληρώνεται η προβλεπόμενη από τον νόμο προθεσμία υποβολής της εν λόγω δήλωσης
- Χρόνος τέλεσης της παράβασης μη ανταπόκρισης σε αίτημα για παροχή πληροφοριών ή στοιχείων είναι η παρέλευση άπρακτης της προθεσμίας που τάσσεται για την παροχή των πληροφοριών και στοιχείων.

7.4. Η διαδικασία της προηγούμενης ακρόασης δεν εφαρμόζεται σε περιπτώσεις επιβολής προστίμου για παραβάσεις μη υποβολής φορολογικών δηλώσεων, καθώς και για πρόστιμα τα οποία προκύπτουν και επιβάλλονται κατά τον άμεσο, διοικητικό ή ενδιάμεσο προσδιορισμό του φόρου, καθώς και για τις λοιπές πράξεις επιβολής προστίμου για τις οποίες το ζήτημα αν θα εκδοθούν ή πώς θα διαμορφωθεί το περιεχόμενό τους εξαντλείται κατά νόμο στη διάγνωση περί της συνδρομής αμιγώς αντικειμενικών προϋποθέσεων. Ενδεικτικά τέτοιες περιπτώσεις είναι η πράξη επιβολής προστίμου για τις παραβάσεις εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικών φορολογικών δηλώσεων ή μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα, καθώς και μη ανταπόκρισης σε αίτημα της Φορολογικής Διοίκησης για προσκόμιση δικαιολογητικών ή στοιχείων προκειμένου να πραγματοποιηθεί η εκκαθάριση της φορολογικής δήλωσης.

Τέλος, σε περίπτωση κοινών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος συζύγων/ΜΣΣ, το πρόστιμο για την εκπρόθεσμη δήλωση επιβάλλεται στο πρόσωπο που είναι υπόχρεο για την υποβολή της δήλωσης.

IV. Έναρξη ισχύος- Μεταβατικές διατάξεις

8. Σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 1 του άρθρου 117 του ΚΦΔ, η ισχύς μεταξύ άλλων και των διατάξεων του άρθρου 53 του ΚΦΔ αρχίζει από τη δημοσίευση του ως άνω νόμου στην Εφημερίδα της Κυβερνήσεως, δηλαδή από 19.04.2024 και εφεξής. Οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 4987/2022 (Α΄206) εξακολουθούν να ισχύουν σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρο 86 του ΚΦΔ.

9. Από τα ανωτέρω συνάγεται ότι οι ανωτέρω διατάξεις των παρ. 1, 2, 3, 7 και 8 του άρθρου 53 του ΚΦΔ, εφαρμόζονται για παραβάσεις που τελούνται από 19.4.2024 και εφεξής, με την επιφύλαξη των περιπτώσεων για τις οποίες εξακολουθούν να ισχύουν οι μεταβατικές διατάξεις του άρθρου 70 του ν. 4987/2022, όπως ενδεικτικά των παρ. 15 και 16 αυτού για την υποβολή εκπρόθεσμων δηλώσεων, που αφορούν χρήσεις, περιόδους, υποθέσεις ή εν γένει φορολογικές υποχρεώσεις έως τις 31.12.2013.

Για φορολογικές παραβάσεις οι οποίες έχουν τελεστεί πριν την 19.04.2024, ανεξαρτήτως του χρόνου έκδοσης της καταλογιστικής

του προστίμου πράξης, εφαρμόζονται οι προϊσχύουσες διατάξεις του ν. 4987/2022 (Α΄ 206), όπως ίσχυαν πριν την κατάργησή τους.

10. Για τις φορολογίες κεφαλαίου, η εξαίρεση από το πεδίο εφαρμογής της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ ισχύει για παραβάσεις που τελούνται από 19.04.2024 και εφεξής, σύμφωνα με τα οριζόμενα στην παρ. 9 του άρθρου 275 του ν. 5222/2025 (Α΄134).

11. Για την καλύτερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα ακόλουθα παραδείγματα:

1^ο: Αρχική εκπρόθεσμη δήλωση απόδοσης παρακρατούμενου φόρου αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα, από την οποία δεν προκύπτει φόρος, για την οποία υπήρχε υποχρέωση υποβολής από ένα νομικό πρόσωπο που τηρεί βιβλία με απλογραφικό σύστημα έως το τέλος του Μαρτίου 2024, αν υποβλήθηκε την 18η.4.2024, θα επιβληθεί το πρόστιμο της περ. α της παρ. 2 του άρθρου 54 του ν. 4987/2022 (100 ευρώ), ενώ αν υποβλήθηκε την 20η.4.2024 θα επιβληθεί το πρόστιμο της παρ. 2 του άρθρου 53 του ΚΦΔ (250 ευρώ).

2^ο: Στην περίπτωση εκπρόθεσμης χρεωστικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος που αφορά τη χρήση 2013 (ή προηγούμενες) και η οποία υποβλήθηκε την 1η.6.2024, θα εφαρμοστούν οι διατάξεις της παρ. 15 του άρθρου 70 του ν.4987/2022, οι οποίες εξακολουθούν να ισχύουν (επιβολή, αντί του πρόσθετου φόρου του άρθρου 1 του ν.2523/1997, προστίμου που ισούται με το άθροισμα του προστίμου του άρθρου 54 πλέον του τόκου του άρθρου 53 του 4987/2022, ο οποίος υπολογίζεται από την 1η.1.2014 και μέχρι την έκδοση του εκτελεστού τίτλου της πράξης επιβολής προστίμου, εφόσον αυτό συνεπάγεται επιεικέστερη μεταχείριση του φορολογούμενου). Αν η εκπρόθεσμη δήλωση υποβλήθηκε την 1η.6.2024 και αφορά στη χρήση 2014 (ή επόμενες) θα εφαρμοσθούν οι διατάξεις των παρ. 1, 2 και 7 του άρθρου 53 του ΚΦΔ.

Ο ΔΙΟΙΚΗΤΗΣ ΤΗΣ ΑΝΕΞΑΡΤΗΤΗΣ ΑΡΧΗΣ ΔΗΜΟΣΙΩΝ ΕΣΟΔΩΝ

ΓΕΩΡΓΙΟΣ ΠΙΤΣΙΛΗΣ

ΠΙΝΑΚΑΣ ΔΙΑΝΟΜΗΣ

Α. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΕΝΕΡΓΕΙΑ

1. Αποδέκτες Πίνακα Γ

2. Δ/ση Στρατηγικής Τεχνολογιών Πληροφορικής (για ανάρτηση στην ιστοσελίδα της ΑΑΔΕ και την Ηλεκτρονική Βιβλιοθήκη ΑΑΔΕ)

Β. ΑΠΟΔΕΚΤΕΣ ΓΙΑ ΚΟΙΝΟΠΟΙΗΣΗ

1. Γραφείο Υπουργού

2. Γραφείο Υφυπουργού

3. Γραφείο Γενικής Γραμματέως Φορολογικής Πολιτικής

4. Αποδέκτες Πίνακα Β´

5. Αποδέκτες Πίνακα Ζ´ (περιπτώσεις 1 και 7)

6. Αποδέκτες Πίνακα Η´ (περιπτώσεις 1 έως και 3, 5 έως και 9)

7. Αποδέκτες Πίνακα Ι´

8. Αποδέκτες Πίνακα ΙΒ´ (περίπτωση 11)

Γ. ΕΣΩΤΕΡΙΚΗ ΔΙΑΝΟΜΗ

1. Γραφείο Διοικητή ΑΑΔΕ

2. Γραφεία Προϊσταμένων Γενικών Διευθύνσεων

3. Διευθύνσεις, Αυτοτελή Τμήματα και Αυτοτελή Γραφεία ΓΔΦ, ΓΔΦΛ

4. Διεύθυνση Νομικής Υποστήριξης

5. Διεύθυνση Επικοινωνίας

6. Διεύθυνση Εξυπηρέτησης

Ακριβές Αντίγραφο

Κεντρικό Πρωτόκολλο

ΜΟΣΧΟΒΗΣ ΒΑΣΙΛΕΙΟΣ