



**ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ**



**ΑΑΔΕ**  
Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Θεσσαλονίκη: 04/06/2026

Αριθμός απόφασης: 1298.

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ &  
ΝΟΜΙΚΗΣ ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ : Α7' - Επανεξέτασης**

**Ταχ. Δ/ση:** Τακαντζά 8 -10

**Ταχ. Κώδικας :** 54639 – Θεσσαλονίκη

**Τηλέφωνο :** 2313332246

**e mail :** ded.thess@aade.gr

**ΑΠΟΦΑΣΗ**

**Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

Έχοντας υπ' όψη:

**1. Τις διατάξεις :**

α. Του άρθρου 72 του Κώδικα Φορολογικής Διαδικασίας (ν. 5104/19-04-2024 ΦΕΚ 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 1064/2017 Απόφασης του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (ΦΕΚ Β' 1440/27-04-2017).

δ. Την με αριθμό Α 1165/22-11-2022 απόφαση του Διοικητή της Ανεξάρτητης Αρχής Δημοσίων Εσόδων (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 δικτυακό τόπο της Α.Α.Δ.Ε.*» (ΦΕΚ Β' 6009)

**2. Την ΠΟΛ 1069/04-03-2014 Εγκύκλιο της Γενικής Γραμματείας Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών.**

3. Την με αριθμό και ημερομηνία πρωτοκόλλου Δ.Ε.Δ. 1126366ΕΞ 2016/30-08-2016 Απόφαση του Προϊσταμένου της Διεύθυνσης Επίλυσης Διαφορών (ΦΕΚ 2759Β/01-09-2016) με θέμα «Παροχή εξουσιοδότησης υπογραφής».

4. Την με ημερομηνία κατάθεσης **04-02-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ....., με **ΑΦΜ** ....., κατά της υπ' αριθμ. .... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/24, του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης και τα προσκομιζόμενα με αυτή σχετικά έγγραφα.

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

6. Την Έκθεση Απόψεων του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης .

7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α7 - Επανεξέτασης όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

Επί της από **04-02-2026** και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ** ....., 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, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την με αριθμό καταχώρησης ..... αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, μετά την εκκαθάριση της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης ..... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με συνολικό ποσό φόρου προς επιστροφή ύψους 26,82€.

Ακολούθως, υπέβαλε την υπ'αριθμ. .... 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό ειδοποίησης ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, από την οποία προέκυψε φόρος προς καταβολή ύψους 118,96€.

Περαιτέρω, με την με αριθμό ..... πράξη επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/24 επιβλήθηκε στον προσφεύγοντα πρόστιμο ύψους 100,00€, πλέον τέλους συναλλαγής 2,4%, λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω 1<sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2022.

Ο προσφεύγων, με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή ζητά την ακύρωση του προστίμου εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης που επιβλήθηκε με την υπ'αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου, ισχυριζόμενος ότι η εκπρόθεσμη υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης εισοδήματος 2022 έγινε διότι έλαβε αναδρομικά χρήματα εντός του 2024, όμως η βεβαίωση εκδόθηκε την 31-12-2024 και κατά συνέπεια έλαβε γνώση αυτής το 2025. Μάλιστα επειδή

συμπεριλάμβανε και αναδρομικά των ετών 2020, 2021, 2022 και 2023 του ήταν αδύνατο να ξεχωρίσει εκ των προτέρων το αναλογούν ποσό για κάθε έτος. Έτσι μόλις έλαβε την εν λόγω βεβαίωση το 2025 έκανε τις αντίστοιχες τροποποιητικές για κάθε έτος ξεχωριστά μέσα στο νόμιμο χρονικό διάστημα υποβολής και δεν αμέλησε ουδεμία ημέρα την υποχρέωση υποβολής των τροποποιητικών δηλώσεων.

**Επειδή**, στο άρθρο 67 (Υποβολή της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων και καταβολή του φόρου) παρ. 1 εδ. πρώτο του Ν.4172/2013 «Φορολογία εισοδήματος, επείγοντα μέτρα εφαρμογής του Ν.4046/2012, του Ν.4093/2012 και του Ν.4127/2013 και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ167Α/23-07-2013) ορίζεται ότι:

*«1. 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.».*

**Επειδή**, με τις διατάξεις του άρθρου 23 (Υποβολή τροποποιητικής φορολογικής δήλωσης) παρ. 1 και παρ. 3 περ. α) και περ. β) του Ν.5104/2024 «Κώδικας Φορολογικής Διαδικασίας και άλλες διατάξεις» (ΦΕΚ58Α/19-04-2024), όπως ισχύουν από την 19/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου 117 παρ. 1 του ίδιου νόμου, ορίζεται ότι:

*«1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση.*

*3.α) Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται έως και τη δέκατη (10η) ημέρα από την κοινοποίηση προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για κοινοποίηση πράξης προσδιορισμού του φόρου.*

*β) Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14, έχει όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης.».*

**Επειδή**, στην παράγραφο 3 του με αριθμό πρωτοκόλλου Δ12Α 1164337 ΕΞ 2014 και ημερομηνία 11/12/2014 εγγράφου του Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων του Υπουργείου Οικονομικών, με θέμα «Διευκρινίσεις σχετικά με την εφαρμογή των διατάξεων της παραγράφου 1 του άρθρου 19 του Κ.Φ.Δ. (Ν.4174/2013).», διευκρινίζεται ότι:

«3. Επομένως, τροποποιητικές δηλώσεις πρέπει να υποβάλλονται όταν γίνεται μεταβολή στη δηλούμενη φορολογητέα ύλη ή δηλώνεται νέα φορολογητέα ύλη ή τροποποιούνται ή συμπληρώνονται ουσιαστικά στοιχεία της δήλωσης, σύμφωνα με την οικεία απόφαση που καθιερώνει τον τύπο και το περιεχόμενό της.».

**Επειδή**, στο άρθρ. 1 εδ. πρώτο, στο άρθρο 6 παρ. 3 και στο άρθρο 7 παρ. 1 εδ. πρώτο και παρ. 2 της Α.1025/13-02-2024 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ1063Β/14-02-2024), με θέμα «Τύπος και περιεχόμενο της βεβαίωσης αποδοχών ή συντάξεων, της βεβαίωσης των αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και της βεβαίωσης εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους, δικαιώματα καθώς και υποβολή αυτών με τη χρήση ηλεκτρονικής μεθόδου επικοινωνίας μέσω διαδικτύου για το φορολογικό έτος 2023.», όπως ισχύει από την 14/02/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου 9 της ίδιας απόφασης, ορίζεται ότι:

#### **«Άρθρο 1.**

**Υπόχρεοι υποβολής στοιχείων βεβαιώσεων.**

Όσοι παρακρατούν φόρο σύμφωνα με τις διατάξεις των άρθρων 59, 61, 62 και 64 του Ν.4172/2013, πλην των συμβολαιογράφων κατά την υπογραφή του συμβολαίου μεταβίβασης ακίνητης περιουσίας, έχουν υποχρέωση να χορηγούν σε φυσικά και νομικά πρόσωπα και νομικές οντότητες, στα οποία έγινε παρακράτηση, μοναδική βεβαίωση στην οποία αναγράφουν το σύνολο των αποδοχών από μισθωτή εργασία και συντάξεις, αμοιβών από επιχειρηματική δραστηριότητα και εισοδημάτων από μερίσματα, τόκους και δικαιώματα που κατέβαλαν στο φορολογικό έτος και τον φόρο που παρακρατήθηκε.

#### **Άρθρο 6.**

**Πεδίο εφαρμογής και προϋποθέσεις αποδοχής.**

3. Με την υποβολή του ηλεκτρονικού αρχείου δεν εξαντλείται η υποχρέωση των εργοδοτών – ασφαλιστικών φορέων σχετικά με τις βεβαιώσεις όλων των εισοδημάτων, αλλά απαιτείται η χορήγηση βεβαιώσεων προς τους δικαιούχους σε έντυπη ή ηλεκτρονική μορφή. Ο χρόνος χορήγησης της βεβαίωσης είναι ο ίδιος με τον χρόνο υποχρέωσης υποβολής του ηλεκτρονικού αρχείου.

#### **Άρθρο 7.**

**Ημερομηνία υποβολής.**

1. Για το φορολογικό έτος 2023 ως καταληκτική ημερομηνία υποβολής ορίζεται η 29/02/2024.
2. Ως ημερομηνία υποβολής, κατά την ηλεκτρονική υποβολή, θεωρείται η ημερομηνία αποδοχής και επιτυχούς καταχώρισης αυτών στο σύστημα υποβολής των σχετικών βεβαιώσεων του myAADE με αυτόματη απόδοση στον αποστολέα – υπόχρεο μοναδικού αριθμού καταχώρισης.».

**Επειδή**, στο άρθρ. 4 (Εκκαθάριση δήλωσης και καταβολή φόρου) παρ. 7 εδ. πρώτο και εδ. δεύτερο της Α.1061/22-04-2024 Απόφασης του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ2436Β/24-04-24), με θέμα «*Τύπος και περιεχόμενο της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2023, των λοιπών εντύπων και των δικαιολογητικών εγγράφων που συνυποβάλλονται με αυτή. Τύπος και περιεχόμενο της πράξης διοικητικού/διορθωτικού προσδιορισμού φόρου φορολογικών ετών 2023 και εφεξής.*», όπως ισχύει από την 24/04/2024 (δημοσίευση στο Φ.Ε.Κ.) δυνάμει του άρθρου 8 της ίδιας απόφασης, ορίζεται ότι:

*«7. Οι τροποποιητικές δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται από μισθωτούς ή συνταξιούχους με αναδρομικά μισθών ή συντάξεων προηγούμενων ετών, αναδρομικά επιδομάτων ανεργίας, αμοιβών ιατρών του ΕΣΥ από απογευματινά ιατρεία νοσοκομείων του ΕΣΥ, παραλαμβάνονται χωρίς πρόστιμα και τόκους, μέχρι το τέλος του φορολογικού έτους στο οποίο εκδόθηκαν, κατά περίπτωση, οι βεβαιώσεις αποδοχών ή συντάξεων. Οι παραπάνω δηλώσεις υποβάλλονται με χρήση της διαδικτυακής Υπηρεσίας υποβολής δηλώσεων μέσω της ψηφιακής πύλης myAADE από το φορολογικό έτος 2015 και εφεξής, .....».*

**Επειδή**, σύμφωνα με τα οριζόμενα στο άρθρ. 4 παρ. 7 εδ. πρώτο της Α.1061/22-04-2024 Α.Δ.Α.Δ.Ε., η καταληκτική ημερομηνία για την εμπρόθεσμη υποβολή τροποποιητικών δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων για το φορολογικό έτος 2022, σε περίπτωση αναδρομικώς καταβληθεισών –κατά το έτος 2023– φορολογητέων αποδοχών από συντάξεις για τις οποίες η βεβαίωση (συντάξεων) εκδόθηκε εντός του έτους 2024, ήταν η 31/12/2024.

**Επειδή**, περαιτέρω σύμφωνα με το άρθρο 53 του Ν 5104/2024 : «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:*

*β) η παράλειψη υποβολής ή η ελλιπής υποβολή ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,*

*7. Τα πρόστιμα των παρ. 1 και 2 δεν επιβάλλονται, σε περίπτωση υποβολής:*

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.»

Επειδή, στην Ε.2059/07-08-2025 Εγκύκλιο του Διοικητή της Α.Α.Δ.Ε., με θέμα «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» (ΦΕΚ58Α).», διευκρινίζεται ότι:

«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» (ΦΕΚ58Α), 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.

#### Ι. 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. ....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

.....  
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: .....

β) η παράλειψη υποβολής ή η εκπρόθεσμη υποβολή δήλωσης φόρου εισοδήματος,....

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

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

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, .....

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 άρθ. 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. ....

— Για την πληρέστερη κατανόηση των ανωτέρω παρατίθενται τα κάτωθι παραδείγματα: ....

3ο: 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. ....

4ο: 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.....

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. ....

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

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 (30η) ημέρα μετά την κοινοποίηση της πράξης επιβολής αυτών. ....

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, ΦΕΚ2534Β και Α.1076/2024, ΦΕΚ2670Β και ΦΕΚ2864Β).

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

#### 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. ....».

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,....».

**Επειδή** στην προκειμένη περίπτωση, ο προσφεύγων υπέβαλε εμπρόθεσμα την υπ'αριθμ. ....αρχική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, βάσει της οποίας εκδόθηκε η υπ'αριθμ. .... πράξη διοικητικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, με ποσό επιστροφής 26,82€.

**Επειδή**, ο προσφεύγων είχε υποβάλει εμπροθέσμως, μέσω διαδικτύου, την με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης ....αρχική δήλωση φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2023. Στην εικόνα αποδοχών του για το εν λόγω φορολογικό έτος, ως είχε κατά τον χρόνο υποβολής της οικείας αρχικής του δήλωσης (25/07/2024), ήταν αναρτημένα, μεταξύ άλλων, τα ακόλουθα ηλεκτρονικά αρχεία από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης:

1) Αρχείο με φορολογητέο ποσό 16.671,48 € και παρακρατηθέντα φόρο ποσού 1.990,16 € από κύρια σύνταξη.

2) Αρχείο με φορολογητέο ποσό 3.646,45 € και παρακρατηθέντα φόρο ποσού 529,36 € από επικουρική σύνταξη από ασφαλιστικές εισφορές.

3) Αρχείο με φορολογητέο ποσό 3.646,46 € και παρακρατηθέντα φόρο ποσού 729,29 € από αναδρομικώς καταβληθείσες, κατά το έτος 2023, αποδοχές επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές που αφορούσαν στο φορολογικό έτος 2022.

Στο έντυπο Ε1 της εν λόγω αρχικής δήλωσης είχαν συμπληρωθεί τα ποσά των α) 16.671,48 € στον κωδικό 303 (άθροισμα καθαρών ποσών από κύριες συντάξεις), β) 3.646,45 € στον κωδικό 321 και γ) 2.519,52 € στον κωδικό 315, ως το άθροισμα των επιμέρους ποσών παρακρατηθέντος φόρου των 1.990,16 € και των 529,36 € (1.990,16 € + 529,36 € = 2.519,52 €).

**Επειδή**, ο προσφεύγων υπέβαλε εκπροθέσμως την υπ'αριθμ. .... 1<sup>η</sup> τροποποιητική δήλωση φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022, βάσει της οποίας εκδόθηκε η με αριθμό

ειδοποίησης ..... πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φορολογικού έτους 2022 με χρεωστικό ποσό 118,96 € αντί του πιστωτικού ποσού 26,82€ που είχε προκύψει από τον διοικητικό προσδιορισμό φόρου με βάση την αρχική δήλωση για το οικείο φορολογικό έτος, ήτοι διαφορά ποσού προς καταβολή μεγαλύτερη εκείνου των 100,00 €. Στο έντυπο Ε1 της πρώτης τροποποιητικής δήλωσης συμπληρώθηκε, μεταξύ άλλων, και ο κωδικός 321 (άθροισμα καθαρών ποσών από επικουρικές συντάξεις, μερίσματα κ.λπ.) με το φορολογητέο ποσό των 3.646,46 € από αναδρομικώς καταβληθείσες, κατά το έτος 2023, αποδοχές επικουρικής σύνταξης από ασφαλιστικές εισφορές, σύμφωνα με τη νέα εικόνα αποδοχών του προσφεύγοντος για το φορολογικό έτος 2022.

**Επειδή,** ακολούθως, από τον Προϊστάμενο της αρμόδιας για την φορολογία του προσφεύγοντος Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης εκδόθηκε σε βάρος του, δυνάμει του άρθρου 53 παρ. 1 περ. β) του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), η με αριθμό ..... προσβαλλόμενη Πράξη Επιβολής Προστίμου, με την οποία του επιβλήθηκε πρόστιμο ποσού 100,00 € (πλέον ψηφιακού τέλους συναλλαγής 2,4%) λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της με αριθμό και ημερομηνία καταχώρησης ..... πρώτης τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2022.

**Επειδή,** ο προσφεύγων, κατά τον χρόνο υποβολής της εμπρόθεσμης αρχικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματός του για το φορολογικό έτος 2023, ήτοι κατά την 25/07/2024, είχε ήδη λάβει γνώση για τις ως άνω αναδρομικώς καταβληθείσες, κατά το έτος 2023, φορολογητέες αποδοχές της επικουρικής του σύνταξης με τον οικείο (αναδρομικώς) παρακρατηθέντα φόρο που αφορούσαν στο φορολογικό έτος 2022 –σύμφωνα με την εικόνα αποδοχών του για το φορολογικό έτος 2023– και, συνεπώς, είχε τη δυνατότητα να δηλώσει τα οικεία ποσά υποβάλλοντας τροποποιητική δήλωση για το φορολογικό έτος 2022 έως την 31/12/2024 [άρθρο 4 παρ. 7 εδ. πρώτο της Α.1061/22-04-2024 Α.Δ.Α.Δ.Ε. (ΦΕΚ2436Β/24-04-2024)], προκειμένου να μην επιβληθεί, σε βάρος του, το πρόστιμο που προβλέπεται στο άρθρο 53 παρ. 1 περ. β) του Ν.5104/2024 (Κ.Φ.Δ.), περί εκπρόθεσμης υποβολής τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικού προσώπου.

**Επειδή,** περαιτέρω, στον ηλεκτρονικό φάκελο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής, ο προσφεύγων ανήρτησε την βεβαίωση κύριας σύνταξής του από τον Ηλεκτρονικό Εθνικό Φορέα Κοινωνικής Ασφάλισης για το φορολογικό έτος 2024 (από την 01/01/2024 έως την 31/12/2024) που είχε εκδοθεί κατά την 31/12/2024, στην οποία είχαν συμπεριληφθεί

αναδρομικώς καταβληθείσες, κατά το έτος 2024, φορολογητέες αποδοχές κύριας σύνταξης για τα φορολογικά έτη από το 2020 έως το 2023. Αναφορικώς με τον ισχυρισμό του ότι η εκπροθέσμως υποβληθείσα πρώτη τροποποιητική δήλωσή του για το φορολογικό έτος 2022 αφορούσε σε αναδρομικώς καταβληθείσες, κατά το έτος 2024, φορολογητέες αποδοχές που εμφανίζονταν στην ως άνω βεβαίωση, ο εν λόγω ισχυρισμός καταρρίπτεται ως αναληθής, διότι, όπως αποδεικνύεται ανωτέρω, η συγκεκριμένη δήλωση αφορούσε σε αναδρομικώς καταβληθείσες, κατά το έτος 2023, φορολογητέες αποδοχές επικουρικής σύνταξης.

Κατόπιν των ανωτέρω, κρίνουμε ότι ορθώς επιβλήθηκε, σε βάρος του προσφεύγοντος, το ανωτέρω πρόστιμο ποσού 100,00 € (πλέον ψηφιακού τέλους συναλλαγής 2,4%) με την με αριθμό ..... Πράξη Επιβολής Προστίμου (άρθρου 53 Ν.5104/2024) του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Ζ' Θεσσαλονίκης, ο δε προβαλλόμενος ισχυρισμός του απορρίπτεται ως νόμω και ουσία αβάσιμος.

### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

Την **απόρριψη** της με ημερομηνία κατάθεσης **04-02-2026** και με αριθμό πρωτ. .... ενδικοφανούς προσφυγής του ....., με **ΑΦΜ** ..... και την ακύρωση της υπ' αριθμ. .... πράξης επιβολής προστίμου του άρθρου 53 του ν.5104/24.

#### **Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντα με βάση την παρούσα απόφαση:**

| <b>Είδος παράβασης</b>                                                                                                                                                                       | <b>Βάσει ελέγχου<br/>(σε ευρώ)</b> | <b>Βάσει Απόφασης<br/>Δ.Ε.Δ. (σε ευρώ)</b> |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|--------------------------------------------|
| Υπ' αριθμ. .... πράξη επιβολής προστίμου άρθρου 53 του ν.5104/24<br>Εκπρόθεσμη υποβολή 1 <sup>ης</sup> τροποποιητικής δήλωσης φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων φορολογικού έτους 2022 | 100,00€                            | 100,00€                                    |

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Αυτοτελούς**

**Γραφείου Διοικητικής Υποστήριξης**

**ΜΕ ΕΝΤΟΛΗ ΤΟΥ ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΥ**

**ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ**

**Ο ΠΡΟΙΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ**

**ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ ΚΑΙ ΝΟΜΙΚΗΣ**

**ΥΠΟΣΤΗΡΙΞΗΣ**

**ΜΑΒΙΝΙΔΟΥ ΚΥΡΑΤΣΑ**

**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.