



ΕΛΛΗΝΙΚΗ ΔΗΜΟΚΡΑΤΙΑ



**ΑΑΔΕ**

Ανεξάρτητη Αρχή  
Δημοσίων Εσόδων

Καλλιθέα, 06/09/2021

Αριθμός απόφασης: 2382

**ΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ**

**ΤΜΗΜΑ** : Α5 Επανεξέτασης  
**Ταχ. Δ/ση** : Αριστογείτονος 19  
**Ταχ. Κώδικας** : 176 71 - Καλλιθέα  
**Τηλέφωνο** : 2131604538  
**E-mail** : ded.ath@aade.gr

## ΑΠΟΦΑΣΗ

### Ο ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΟΣ ΤΗΣ ΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΙΛΥΣΗΣ ΔΙΑΦΟΡΩΝ

Έχοντας υπόψη:

**1.** Τις διατάξεις:

α. Του άρθρου 63 ν. 4174/2013 (ΦΕΚ Α' 170), όπως τροποποιήθηκε και ισχύει.

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

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

δ. Του άρθρου έκτου παρ. 4 εδ. β' και παρ. 5 περ. α' της από 30.3.2020 Πράξης Νομοθετικού Περιεχομένου (ΦΕΚ Α' 75/30.3.2020), που κυρώθηκε με τη διάταξη του άρθρου 1 ν. 4684/2020 (ΦΕΚ Α' 86/25.4.2020).

ε. Της παρ. 1 εδ. β' της υπ' αριθμ. Α.1049/5.3.2021 (ΦΕΚ Β' 984/12.3.2021) κοινής απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών και του Διοικητή της ΑΑΔΕ.

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

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

**4.** Την από 11.3.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανή προσφυγή του ..... του ....., ΑΦΜ ....., Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, κατοίκου ....., οδός ..... αριθμός ....., κατά της υπ' αριθμ. ....../...../2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, και τα προσκομιζόμενα με αυτήν σχετικά έγγραφα.

5. Την στην ανωτέρω παράγραφο 4 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, της οποίας ζητείται η ακύρωση.
6. Τις απόψεις του Προϊσταμένου της ως άνω φορολογικής αρχής.
7. Την εισήγηση του ορισθέντος υπαλλήλου του Τμήματος Α5, όπως αποτυπώνεται στο σχέδιο της απόφασης.

\* \* \* \* \*

Επί της από 11.3.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., η οποία κατατέθηκε εμπρόθεσμα, και μετά τη μελέτη και την αξιολόγηση όλων των υφιστάμενων στο σχετικό φάκελο εγγράφων και των προβαλλόμενων λόγων της ενδικοφανούς προσφυγής, επαγόμεστε τα ακόλουθα:

Με την υπ' αριθμ. ....../...../2021 πράξη επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης επιβλήθηκε σε βάρος του προσφεύγοντος ένα (1) πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. β' ν. 4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω της εκπρόθεσμης υποβολής, στις 18.11.2020, της υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 (πρώτης) τροποποιητικής δήλωσής του φορολογίας εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2019 και δεδομένου ότι, όπως προκύπτει από την πράξη διορθωτικού προσδιορισμού φόρου εισοδήματος φυσικών προσώπων (ΦΕΦΠ) φορολογικού έτους 2019 του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης με αριθμό δήλωσης ΦΕΦΠ ...../2020 και αριθμό ειδοποίησης ...../2020, εκτύπωση της οποίας (πράξης) βρίσκεται στο φυσικό φάκελο της υπόθεσης ως ουσιώδες στοιχείο του, αφενός από τη δήλωση αυτή ΦΕΦΠ προέκυπτε υποχρέωση καταβολής φόρου (χρεωστική), αφετέρου ο προσφεύγων δεν ήταν υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων.

Με την υπό κρίση ενδικοφανή προσφυγή του ο προσφεύγων ζητά την ακύρωση της ως άνω πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης, προβάλλοντας, συνοπτικά, το λόγο ότι με την ως άνω εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 συμπλήρωσε αμιγώς πληροφοριακά στοιχεία, ήτοι τα επιπλέον τετραγωνικά της επιφάνειας της κύριας κατοικίας του, όπως αυτά προέκυψαν μετά τη νομιμοποίηση-τακτοποίηση, σύμφωνα με το ν. 4495/2017, της αυθαίρετης διαμερισμάτωσης, δηλαδή στοιχεία που δεν επηρέασαν το αποτέλεσμα της φορολογικής του δήλωσης, αφού το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης παρέμεινε ανεπηρέαστο σε σχέση με την αρχική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019· προέβη δηλαδή στην υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, δίχως να μεταβληθεί η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ή να δηλωθεί νέα ή να τροποποιηθεί-συμπληρωθεί ουσιαστικό στοιχείο της δήλωσης και δίχως να επηρεαστεί η οριστική φορολογική υποχρέωση, αφού το τεκμαρτό του εισόδημα, ακόμα και με την αναγραφή των παραπάνω τετραγωνικών στην επιφάνεια της κύριας κατοικίας του, παρέμεινε το ίδιο, ως εκ τούτου η διόρθωση στοιχείων πληροφοριακού χαρακτήρα εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης, για την οποία, σύμφωνα και με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1215/2018 εγκύκλιο, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν για το έτος 2019: «1. Το φορολογικό έτος ταυτίζεται με το ημερολογιακό έτος. [...]. 2. [...]. 3. Ο φόρος που επιβάλλεται σύμφωνα με τις διατάξεις του παρόντος αφορά σε εισόδημα που αποκτήθηκε το αμέσως προηγούμενο φορολογικό έτος. 4. [...].»

**Επειδή**, όπως προκύπτει από τις προπαρατεθείσες διατάξεις του άρθρου 8 παρ. 1 εδ. α' και 3 ν. 4172/2013 (όπως ίσχυαν για το έτος 2019), κρίσιμος χρόνος για την επιβολή του ΦΕΦΠ είναι η **31<sup>η</sup> Δεκεμβρίου** εκάστου έτους (φορολογικού).

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 30 παρ. 1-3 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «1. Ο φορολογούμενος που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος φυσικών προσώπων υποβάλλεται σε εναλλακτική ελάχιστη φορολογία όταν το τεκμαρτό εισόδημα του είναι υψηλότερο από το συνολικό εισόδημα του. Σε αυτή την περίπτωση στο φορολογητέο εισόδημα προστίθεται η διαφορά μεταξύ του τεκμαρτού και πραγματικού εισοδήματος και αυτή φορολογείται, σύμφωνα με την παράγραφο 1 του άρθρου 34. 2. Το τεκμαρτό εισόδημα υπολογίζεται με βάση τις δαπάνες διαβίωσης του φορολογούμενου και των εξαρτώμενων μελών του, σύμφωνα με τα άρθρα 31 έως και 34. 3. Το «συνολικό εισόδημα» προσδιορίζεται ως το συνολικό ποσό του φορολογητέου εισοδήματος κατά την έννοια του άρθρου 7 που αποκτά ο φορολογούμενος και τα εξαρτώμενα μέλη του από τις τέσσερις κατηγορίες ακαθάριστων εσόδων που αναγνωρίζονται στο άρθρο 7 του Κ.Φ.Ε.. 4. [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 31 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «1. Για τον προσδιορισμό του τεκμαρτού εισοδήματος του φορολογουμένου, της συζύγου του και των εξαρτώμενων μελών του λαμβάνονται υπόψη τα ακόλουθα: α) Η ετήσια αντικειμενική δαπάνη, με βάση τα τετραγωνικά μέτρα της ιδιοκατοικούμενης ή μισθωμένης ή της δωρεάν παραχωρούμενης κύριας κατοικίας ορίζεται κλιμακωτά, για τα ογδόντα (80) πρώτα τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με σαράντα (40) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο, για τα επόμενα από ογδόντα ένα (81) μέχρι και εκατόν είκοσι (120) τετραγωνικά μέτρα κύριων χώρων αυτής, με εξήντα πέντε (65) ευρώ το τετραγωνικό μέτρο [...]. β) [...]. 2. Το ετήσιο συνολικό ποσό της αντικειμενικής δαπάνης, που προσδιορίζεται σύμφωνα με τις διατάξεις της προηγούμενης παραγράφου, μπορεί να αμφισβητηθεί από τον φορολογούμενο όταν αυτό είναι μεγαλύτερο από την πραγματική δαπάνη του φορολογουμένου και των εξαρτώμενων μελών που τον βαρύνουν, εφόσον αυτό αποδεικνύεται από τον υπόχρεο με βάση πραγματικά περιστατικά ή στοιχεία. [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 2 ν. 4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «Οι όροι που χρησιμοποιούνται για τους σκοπούς του Κ.Φ.Ε. έχουν την έννοια που προβλέπει η κείμενη νομοθεσία, εκτός εάν ο Κ.Φ.Ε. ορίζει διαφορετικά. Για τους σκοπούς του παρόντος νοούνται ως: α) «φορολογούμενος»: κάθε πρόσωπο που υπόκειται σε φόρο εισοδήματος, σύμφωνα με τον Κ.Φ.Ε., β) [...]»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 67 παρ. 1, 3 εδ. α', 4 περ. α' και 7 ν.4172/2013, όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019): «1. Ο φορολογούμενος που έχει συμπληρώσει το 18<sup>ο</sup> 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. [...]. 2. [...]. 3. Η δήλωση υποβάλλεται μέχρι και την 30ή Ιουνίου του αμέσως επόμενου

φορολογικού έτους. [...]. 4. α) Οι σύζυγοι, κατά τη διάρκεια του γάμου, υποβάλλουν κοινή δήλωση για τα εισοδήματά τους. Υπόχρεος για την υποβολή της κοινής δήλωσης είναι ο σύζυγος και για τα εισοδήματα της συζύγου του. Ο φόρος, τα τέλη και οι εισφορές που αναλογούν στα εισοδήματα εκάστου συζύγου βεβαιώνεται χωριστά και η ευθύνη της καταβολής βαρύνει κάθε σύζυγο. β) [...]. 7. Με απόφαση του Υπουργού Οικονομικών καθορίζονται ειδικότερα ο τρόπος και ο χρόνος υποβολής [...] της δήλωσης φορολογίας εισοδήματος, οι εξαιρετικές περιπτώσεις για τις οποίες επιτρέπεται η μη ηλεκτρονική υποβολή της δήλωσης [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις από 16.4.2020 οδηγίες που δόθηκαν από την Ανεξάρτητη Αρχή Δημοσίων Εσόδων (ΑΑΔΕ) για τη συμπλήρωση των δηλώσεων ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019: «...Κωδικοί 211-218-225: Συμπληρώνεται η επιφάνεια της κατοικίας. Στην επιφάνεια αυτή περιλαμβάνεται η επιφάνεια του κύριου χώρου της κατοικίας καθώς και η επιφάνεια των χώρων της κατοικίας, των οποίων την αυθαίρετη αλλαγή χρήσης έχετε νομιμοποιήσει με τον ν. 4178/2013 και τον ν. 3843/2010. Η επιφάνεια των χώρων της κατοικίας πρέπει να είναι σε ακέραιο αριθμό. Αν υπάρχει δεκαδικό ψηφίο, στρογγυλοποιείτε στον αμέσως πλησιέστερο ακέραιο αριθμό, π.χ. 95,4 γράψτε 95, 95,5 γράψτε 96.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. Α.1156/24.6.2020 (ΦΕΚ Β' 2681/1.7.2020) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 (18.11.2020): «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 29<sup>η</sup> Ιουλίου 2020.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη της παρ. 1 της υπ' αριθμ. Α.1196/27.8.2020 (ΦΕΚ Β' 3581/28.8.2020) απόφασης του Υφυπουργού Οικονομικών, όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 (18.11.2020): «Η προθεσμία υποβολής των δηλώσεων φορολογίας εισοδήματος φορολογικού έτους 2019 των φυσικών προσώπων του άρθρου 3 του ν. 4172/2013 παρατείνεται από τη λήξη της μέχρι την 31<sup>η</sup> Αυγούστου 2020 και ώρα 15:00.»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 (18.11.2020): «Για τους σκοπούς του Κώδικα, ισχύουν οι έννοιες των όρων, όπως εκάστοτε ορίζονται στην κείμενη νομοθεσία, εκτός αν τους αποδίδεται ρητώς διαφορετική έννοια στον Κώδικα. Οι παρακάτω ορισμοί ισχύουν για τους σκοπούς του Κώδικα: α) ως «φορολογούμενος» νοείται: αα. κάθε πρόσωπο που υποχρεούται να καταβάλλει φόρο, τέλος, εισφορά ή χρηματική κύρωση που εμπίπτει στο πεδίο εφαρμογής του Κώδικα ή έχει οποιαδήποτε άλλη φορολογική υποχρέωση ή ββ. [...], β) [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 19 παρ. 1 και 3 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019

(18.11.2020): «1. Αν ο φορολογούμενος διαπιστώσει ότι η φορολογική δήλωση που υπέβαλε στη Φορολογική Διοίκηση περιέχει **λάθος ή παράλειψη, υποχρεούται** να υποβάλει τροποποιητική φορολογική δήλωση. 2. [...]. 3. α. Τροποποιητική φορολογική δήλωση υποβάλλεται οποτεδήποτε μέχρι την κοινοποίηση του προσωρινού προσδιορισμού του φόρου από τη Φορολογική Διοίκηση ή μέχρι την παραγραφή του δικαιώματος της Φορολογικής Διοίκησης για έλεγχο της αρχικής δήλωσης. β. **Τροποποιητική φορολογική δήλωση που υποβάλλεται μέχρι την κοινοποίηση εντολής ελέγχου** ή της πρόσκλησης παροχής πληροφοριών του άρθρου 14 του παρόντος, έχει **όλες τις συνέπειες της εκπρόθεσμης δήλωσης**. γ. [...].»

**Επειδή**, εξάλλου, σύμφωνα με τις διατάξεις του άρθρου 54 ν. 4174/2013, όπως ίσχυαν κατά την ημερομηνία υποβολής από τον προσφεύγοντα και τη σύζυγό του της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 (18.11.2020): «1. Για καθεμία από τις παρακάτω παραβάσεις επιβάλλεται πρόστιμο στον 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 φορολογική υποχρέωση καταβολής φόρου, β) δεν υποβάλλει ή **υποβάλλει εκπρόθεσμα** φορολογική δήλωση, γ) [...]. 2. Τα πρόστιμα για τις παραβάσεις που αναφέρονται στην παράγραφο 1 καθορίζονται ως εξής: α) εκατό (100) ευρώ, σε περίπτωση μη υποβολής ή εκπρόθεσμης υποβολής σχετικά με την περίπτωση α' της παραγράφου 1 και, στις φορολογίες κεφαλαίου, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων α' [...], β) εκατό (100) ευρώ, για κάθε παράβαση των περιπτώσεων β', γ' και δ' της παραγράφου 1 που ο φορολογούμενος **δεν είναι υπόχρεος τήρησης** λογιστικών βιβλίων, γ) [...]. 3. [...].»

**Επειδή**, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παραγράφους I 3 και II 2 περ. α'-β' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή Γενικού Γραμματέα Δημοσίων Εσόδων (ΓΓΔΕ) του Υπουργείου Οικονομικών: «I. ΓΕΝΙΚΑ. 1. [...]. 3. Βασικά σημεία των διατάξεων του Δεκάτου Κεφαλαίου είναι τα εξής: α) Επιβάλλονται κυρώσεις τόσο για διαδικαστικές (άρθρα 54 και 56) όσο και για ουσιαστικές παραβάσεις (άρθρα 58, 58Α και 59). Οι **διαδικαστικές παραβάσεις** σχετίζονται με τη **μη τήρηση των διαδικαστικών υποχρεώσεων** που απορρέουν από τον ΚΦΔ ή τη λοιπή φορολογική νομοθεσία, και έχουν ως **στόχο την ενίσχυση της φορολογικής συμμόρφωσης** [...]. II. ΕΡΜΗΝΕΙΑ ΤΩΝ ΑΡΘΡΩΝ 53-62. 1. [...]. 2. **Διαδικαστικές παραβάσεις (άρθρο 54)**. α) Μη υποβολή, εκπρόθεσμη υποβολή, ελλιπής υποβολή δηλώσεων, από τις οποίες δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου και δηλώσεων πληροφοριακού χαρακτήρα (παρ. 1 περ. α'). Για κάθε παράβαση [...] εκπρόθεσμης υποβολής δήλωσης, από την οποία δεν προκύπτει υποχρέωση καταβολής φόρου (πιστωτικές και μηδενικές δηλώσεις), καθώς και φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα [...] επιβάλλεται πρόστιμο [...]. Δηλώσεις πληροφοριακού χαρακτήρα είναι, μεταξύ άλλων, [...]. Ελλιπής δήλωση είναι η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. [...]. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α' ΚΦΔ, προβλέπεται μόνον στις φορολογίες Κεφαλαίου. [...]. β) **Εκπρόθεσμη υποβολή** [...] δηλώσεων από τις οποίες **προκύπτει φόρος για καταβολή** (παρ. 1 περ. β' και γ'). Για την εκπρόθεσμη υποβολή [...] δηλώσεων από τις

οποίες προκύπτει φόρος για καταβολή (άρθρο 54 παρ. 1 περ. β´ ) [...], επιβάλλεται, κατά περίπτωση, πρόστιμο **εκατό (100) ευρώ**, όταν ο φορολογούμενος **δεν είναι υπόχρεος τήρησης λογιστικών βιβλίων** [...] (περ. β´ [...] της παρ. 1 σε συνδυασμό με τις περ. β´, γ´ και δ´ της παρ. 2 του άρθρου 54). [...] γ) [...].»

**Επειδή**, περαιτέρω, σύμφωνα με τα διευκρινισθέντα με τις παρ. 2-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1215/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ: «2. ...όπως διευκρινίσθηκε στην περ. α´ της παρ. 2 του Κεφαλαίου ΙΙ της ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου (ερμηνεία των άρθρων 53-62 του ΚΦΔ), για κάθε παράβαση [...] εκπρόθεσμης υποβολής [...] φορολογικής δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα, η οποία αφορά φορολογικά έτη, υποθέσεις και περιόδους από 1.1.2014 και μετά, επιβάλλεται πρόστιμο [...]. Ελλιπής δήλωση είναι, σύμφωνα με τα όσα αναφέρονται στην ως άνω εγκύκλιο, η δήλωση η οποία δεν είναι πλήρης ως προς τη συμπλήρωση όλων των τυπικών στοιχείων της, ή, στην περίπτωση που έχουν αναγραφεί όλα τα τυπικά στοιχεία, αυτά δεν είναι πλήρη ή δεν έχουν αναγραφεί κατά τρόπο ώστε να απεικονίζουν την πραγματική κατάσταση. [...]. Επισημαίνεται ότι πρόστιμο υποβολής ελλιπούς δήλωσης πληροφοριακού χαρακτήρα κατά το άρθρο 54, παρ. 2, περ. α´ ΚΦΔ, προβλέπεται, με βάση την ΠΟΛ.1252/2015 εγκύκλιο, μόνο στις φορολογίες Κεφαλαίου. 3. Κατόπιν των ανωτέρω, **τροποποιητικές** δηλώσεις φορολογίας εισοδήματος που υποβάλλονται για τη συμπλήρωση ή μεταβολή **αμιγώς** πληροφοριακών στοιχείων, δηλαδή στοιχείων που δεν επηρεάζουν το αποτέλεσμα της φορολογικής δήλωσης, σκοπό έχουν τη διόρθωση υποβληθεισών ελλιπών δηλώσεων. Ενδεικτικά παραδείγματα τέτοιων περιπτώσεων είναι [...]. Αντίθετα, δεν αποτελεί διόρθωση ελλιπούς δήλωσης [...], καθόσον **τα στοιχεία αυτά επηρεάζουν τον προσδιορισμό της φορολογικής υποχρέωσης**. 4. Από όλα όσα αναφέρθηκαν παραπάνω και δεδομένου ότι στη φορολογία εισοδήματος δεν επιβάλλεται πρόστιμο στην περίπτωση υποβολής ελλιπούς δήλωσης, συνάγεται 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, κλπ), σύμφωνα με τα αναφερόμενα στην προηγούμενη παράγραφο, **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**. 5. Ομοίως, 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**.»

**Επειδή**, σύμφωνα με τη διάταξη του άρθρου 9 παρ. 2 εδ. α´ ν. 4174/2013, όπως ισχύει κατά την ημερομηνία έκδοσης της παρούσας απόφασης της Υπηρεσίας μας: «Οι ερμηνευτικές εγκύκλιοι είναι **δεσμευτικές** για τη Φορολογική Διοίκηση, έως ότου ανακληθούν ρητά ή έως ότου τροποποιηθεί η νομοθεσία την οποία ερμηνεύουν.»

**Επειδή**, εν προκειμένω ο προσφεύγων και η σύζυγός του με την υποβολή της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 προέβησαν -όπως άλλωστε είχαν υποχρέωση σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 19 παρ. 1 ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της εν λόγω τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 (18.11.2020))- σε **τροποποίηση**

στοιχείων της υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 αρχικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019, ούσης ελλιπούς κατά την ως άνω διευκρινισθείσα με την προπαρατεθείσα παρ. II 2 περ. α' της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1252/2015 εγκυκλίου του Αναπληρωτή ΓΓΔΕ του Υπουργείου Οικονομικών έννοια της προπαρατεθείσας διάταξης του άρθρου 54 παρ. 1 περ. α' ν. 4174/2013 (όπως ίσχυε κατά την ημερομηνία υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 (18.11.2020)), και συγκεκριμένα (α) σε τροποποίηση του δηλωθέντος με την εν λόγω αρχική δήλωσή τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 ως ιδιοκτήτη της κύριας (ιδιόκτητης) κατοικίας τους (με την υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 αρχική δήλωσή τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 είχε δηλωθεί ως αποκλειστική κυρία η σύζυγος του προσφεύγοντος, ενώ με την υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητική δήλωσή τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 δηλώθηκε ως αποκλειστικός κύριος ο προσφεύγων)· και **κυρίως (β)** σε δήλωση **μεγαλύτερης** συνολικής επιφάνειας των κύριων χώρων της κύριας αυτής κατοικίας τους σε σχέση με τη δηλωθείσα με την ως άνω αρχική δήλωσή τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 και συνεπώς σε **επαύξηση** της συνολικής ετήσιας αντικειμενικής τους δαπάνης (με την υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 αρχική δήλωσή τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 είχε δηλωθεί ως συνολική επιφάνεια των κύριων χώρων της κύριας κατοικίας τους εμβαδό 76,00 τ.μ., που αντιστοιχεί σε ετήσια αντικειμενική δαπάνη **3.040,00 €**, σύμφωνα με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019), ενώ με την υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητική δήλωσή τους ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 δηλώθηκε ως συνολική επιφάνεια των κύριων χώρων της κύριας κατοικίας τους εμβαδό 90,00 τ.μ., που αντιστοιχεί σε ετήσια αντικειμενική δαπάνη **3.850,00 €**, σύμφωνα επίσης με την προπαρατεθείσα διάταξη του άρθρου 31 παρ. 1 περ. α' ν. 4172/2013, όπως ίσχυε κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019)).

**Επειδή**, με το μοναδικό λόγο της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής του ο προσφεύγων προβάλλει ότι με την ως άνω εκπρόθεσμη τροποποιητική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 συμπλήρωσε αμιγώς πληροφοριακά στοιχεία, ήτοι τα επιπλέον τετραγωνικά της επιφάνειας της κύριας κατοικίας του, όπως αυτά προέκυψαν μετά τη νομιμοποίηση-τακτοποίηση, σύμφωνα με το ν. 4495/2017, της αυθαίρετης διαμερισμάτωσης, δηλαδή στοιχεία που δεν επηρέασαν το αποτέλεσμα της φορολογικής του δήλωσης, αφού το αποτέλεσμα της εκκαθάρισης παρέμεινε ανεπηρέαστο σε σχέση με την αρχική δήλωσή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019· προέβη δηλαδή στην υποβολή της τροποποιητικής δήλωσης, δίχως να μεταβληθεί η δηλωθείσα φορολογητέα ύλη ή να δηλωθεί νέα ή να τροποποιηθεί-συμπληρωθεί ουσιαστικό στοιχείο της δήλωσης και δίχως να επηρεαστεί η οριστική φορολογική υποχρέωση, αφού το τεκμαρτό του εισόδημα, ακόμα και με την αναγραφή των παραπάνω τετραγωνικών στην επιφάνεια της κύριας κατοικίας του, παρέμεινε το ίδιο, ως εκ τούτου η διόρθωση στοιχείων πληροφοριακού χαρακτήρα εμπίπτει στην έννοια της διόρθωσης ελλιπούς δήλωσης, για την οποία, σύμφωνα και με την υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1215/2018 εγκύκλιο, δεν επιβάλλεται πρόστιμο.

**Επειδή**, ο ισχυρισμός αυτός του προσφεύγοντος πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος. Κι αυτό, γιατί, δεδομένου ότι η Υπηρεσία μας θεωρεί πως από τις προπαρατεθείσες διατάξεις των άρθρων 30 και 31 (όπως ίσχυαν κατά την 31.12.2019 (κρίσιμη ημερομηνία, κατά τα

ανωτέρω, για την επιβολή του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019)) συνάγεται σαφώς ότι με τη συμπλήρωση των κωδικών του εντύπου Ε1 που αφορούν σε κύρια κατοικία **μεταβάλλεται επί της ουσίας η δηλούμενη φορολογητέα ύλη, έστω κι αν** στην εκάστοτε υπό κρίση συγκεκριμένη περίπτωση δε μεταβάλλεται κατά ποσό η φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, με συνέπεια η συμπλήρωση των κωδικών αυτών **να μην είναι προαιρετική**, ορθά (ήτοι νόμω βάσιμα) επιβάλλεται πρόστιμο στη φορολογία εισοδήματος επί δήλωσης, με την οποία **συμπληρώνονται-τροποποιούνται οι εν λόγω κωδικοί**, έστω κι αν δε μεταβάλλεται κατά ποσό η φορολογική υποχρέωση του φορολογουμένου για το συγκεκριμένο φορολογικό έτος, κατά μείζονα δε λόγο (επιχείρημα *a minore ad maius*) ορθά (ήτοι νόμω βάσιμα) επιβάλλεται πρόστιμο επί **εκπρόθεσμης** υποβολής μιας τέτοιας τροποποιητικής δήλωσης. Ως εκ τούτου, ορθά (ήτοι νόμω βάσιμα) επιβλήθηκε στην υπό κρίση περίπτωση στον προσφεύγοντα με την ως άνω προσβαλλόμενη πράξη το υπό κρίση πρόστιμο του άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ν. 4174/2013 (σε συνδυασμό με το άρθρο 54 παρ. 1 περ. β' ν. 4174/2013) ύψους 100,00 € λόγω εκπρόθεσμης υποβολής της ως άνω υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 τροποποιητικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019, αφού τα μεταβληθέντα («τροποποιηθέντα») με αυτήν στοιχεία της υπ' αριθμ. καταχώρησης ...../2020 αρχικής δήλωσής του ΦΕΦΠ φορολογικού έτους 2019 **δεν ήταν**, κατά τα προεκθέντα, **αμιγώς** πληροφοριακού χαρακτήρα, υπό το πρίσμα των ως άνω διευκρινισθέντων με τις προπαρατεθείσες παρ. 2-5 της υπ' αριθμ. ΠΟΛ.1215/2018 εγκυκλίου του Διοικητή της ΑΑΔΕ. Για το λόγο αυτό, ο μοναδικός λόγος της υπό κρίση ενδικοφανούς προσφυγής πρέπει να απορριφθεί ως νόμω αβάσιμος.

#### **Α π ο φ α σ ί ζ ο υ μ ε**

**την απόρριψη** της από 11.3.2021 και με αριθμό πρωτοκόλλου ..... ενδικοφανούς προσφυγής του ..... του ....., ΑΦΜ ....., **και την επικύρωση** της υπ' αριθμ. ....../...../2021 πράξης επιβολής προστίμου του Προϊσταμένου της Δ.Ο.Υ. Τρίπολης.

Η φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος με βάση την παρούσα απόφαση διαμορφώνεται ως εξής:

**Οριστική φορολογική υποχρέωση του προσφεύγοντος - καταλογιζόμενο ποσό με βάση την παρούσα απόφαση:**

**Πρόστιμο άρθρου 54 παρ. 2 περ. β' ν. 4174/2013 συνολικού ποσού 100,00 €.**

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

**Ακριβές Αντίγραφο**

**Η Υπάλληλος του Τμήματος  
Διοικητικής Υποστήριξης**

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

**Η ΠΡΟΪΣΤΑΜΕΝΗ ΤΗΣ  
ΥΠΟΔΙΕΥΘΥΝΣΗΣ ΕΠΑΝΕΞΕΤΑΣΗΣ  
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.